



**Studio Chirico**  
Commercialisti Associati

## **CIRCOLARE INFORMATIVA GENNAIO N. 1/2017**

**A TUTTI I CLIENTI  
LORO SEDI**

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 16 gennaio al 15 febbraio 2017.

### **Versamenti Iva mensili**

Scade il 16 gennaio il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di dicembre (codice tributo 6012).

I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano il 16 gennaio l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

### **Versamento contributi Inps**

Scade il 16 gennaio il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di dicembre, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

### **Versamento delle ritenute alla fonte**

Entro il 16 gennaio i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente.

### **Presentazione elenchi Intrastat e trimestrali**

Scade il 25 gennaio, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile o trimestrale, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle cessioni intracomunitarie effettuate, rispettivamente, nel mese precedente o trimestre precedente.

Dal 2017 il D.L. 193/2016 ha soppresso l'obbligo di presentazione degli elenchi relativi agli acquisti di beni / servizi ricevuti.

**Irpef invio spese sanitarie mod. 730/2017 precompilato**

Scade il 31 gennaio il termine per l'invio telematico tramite il Sistema Tessera Sanitaria dei dati delle spese sanitarie 2016 da parte di farmacie e parafarmacie, aziende sanitarie locali, aziende ospedaliere, istituti di ricovero e cura a carattere scientifico, policlinici universitari, presidi di specialistica ambulatoriale, strutture per l'erogazione delle prestazioni di assistenza protesica e di assistenza integrativa, altri presidi e strutture accreditati per l'erogazione dei servizi sanitari, medici e odontoiatri, psicologi, infermieri, ostetriche, tecnici di radiologia, ottici e veterinari, finalizzati alla predisposizione del modello 730/2017 precompilato.

**Presentazione del modello Uniemens Individuale**

Scade il 31 gennaio il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di dicembre.

**Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione**

Scade il 31 gennaio il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° gennaio 2016.

Per ogni ulteriore informazione in merito restiamo a vostra disposizione e Vi invitiamo a rivolgervi al nostro studio.

Lecco, lì 13 gennaio 2017

## LEGGE DI BILANCIO 2017

La Legge 232/2016 è stata pubblicata nel S.O. n. 57 della Gazzetta Ufficiale n. 297 del 21/12/2016; si compone di 19 articoli, anche se la gran parte delle disposizioni fiscali è contenuta nei 638 commi dell'articolo 1.

Di seguito si propone una tabella riassuntiva con gli interventi di maggiore interesse.

Comma	Contenuto in sintesi
15	<p><b>Credito d'imposta per ricerca e sviluppo</b></p> <p>Si estende di un anno, fino al 31 dicembre 2020, il periodo di tempo nel quale devono essere effettuati gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo da parte delle imprese per poter beneficiare del credito di imposta (il riferimento è alle disposizioni del D.L. 145/2013).</p> <p>A decorrere dal 2017 si evidenziano due modifiche:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la misura dell'agevolazione (per le spese di ricerca in generale, stampi, attrezzature di laboratorio, competenze, privative industriali, etc.) è elevata dal 25 al 50%;</li> <li>• rimane al 50% il bonus sulle spese relative al personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo (mentre non è più richiesta la qualifica di "personale altamente qualificato e nei contratti di ricerca con Università, enti di ricerca ed imprese).</li> </ul> <p>Rimane il vincolo che la spesa dell'anno deve essere almeno pari a 30.000 euro e si deve evidenziare un incremento rispetto alle spese del triennio precedente.</p> <p>Il credito d'imposta può essere utilizzato anche dalle imprese residenti o dalle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti nel caso di contratti stipulati con imprese residenti o localizzate in altri Stati membri dell'Unione europea, negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati inclusi nella lista degli Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni ai sensi delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni.</p> <p>L'importo massimo annuale del credito d'imposta riconosciuto a ciascun beneficiario è elevato da 5 a 20 milioni di euro.</p>
24-31	<p><b>Dall'Iva di gruppo al Gruppo Iva</b></p> <p>Si introducono disposizioni che disciplinano il gruppo Iva, esercitando la facoltà espressamente accordata agli Stati membri dell'Unione europea dalla direttiva 2006/112/CE in materia di imposta sul valore aggiunto.</p> <p>Si consente di considerare come unico soggetto passivo Iva l'insieme di persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi (rilevano i vincoli di funzioni, economici ed organizzativi).</p> <p>Le nuove disposizioni sul gruppo Iva si applicano dal 1° gennaio 2018, con concreta operatività dei gruppi medesimi a partire dall'anno successivo</p>
37	<p><b>Deducibilità canoni di noleggio a lungo termine</b></p> <p>La disposizione incrementa da 3.615,20 euro a 5.164,57 euro il limite annuo alla deducibilità fiscale dei costi di locazione e di noleggio per le autovetture e gli autocaravan utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio.</p> <p>La disposizione sostituisce l'ultimo periodo della lettera b), comma 1, articolo 164, Tuir, estendendo l'ambito del regime di favore riconosciuto agli agenti o rappresentanti di commercio, in relazione al limite massimo di deducibilità per l'acquisto (fattispecie vigente) e il noleggio a lungo termine di autovetture e autocaravan (ulteriore nuova fattispecie).</p> <p>In concreto, la disposizione vigente stabilisce che gli agenti o rappresentanti di com-</p>

	<p>mercio possono dedurre dal proprio reddito il costo di acquisizione di autovetture e autocaravan fino a un limite massimo di 25.822,84 euro, soglia del 43% più alta di quella (18.075,99 euro) riconosciuta a coloro che utilizzano la medesima tipologia di bene nell'esercizio di imprese, arti e professioni.</p> <p>Applicando la medesima percentuale di beneficio, viene innalzato di 1.549,37 euro il limite di deducibilità dei costi di locazione e di noleggio per autovetture e autocaravan</p>
52	<p><b>Nuova Sabatini Ter</b> L'agevolazione, di cui all'articolo 2, D.L. 69/2013) consiste in un contributo in conto esercizio a parziale copertura degli interessi di finanziamento per l'acquisto (anche in leasing) di beni strumentali nuovi da parte delle PMI.</p> <p><u>Proroga</u> Si proroga di due anni, fino al 31 dicembre 2018, il termine per la concessione dei finanziamenti agevolati per l'acquisto di nuovi macchinari, impianti e attrezzature da parte delle piccole e medie imprese (cd. Nuova Sabatini), con i relativi stanziamenti di bilancio.</p>
66-69	<p><b>Estensione e rafforzamento delle agevolazioni per investimenti nelle start-up e nelle PMI innovative</b> Si rafforzano gli incentivi fiscali previsti per i soggetti che investono nel capitale sociale delle start-up innovative e delle PMI innovative (D.L. 179/2012). Si prevede, in primo luogo, che a decorrere dall'anno 2017 l'investimento massimo detraibile sia aumentato a 1.000.000 euro (rispetto ai precedenti 500.000), mentre il termine minimo di mantenimento dell'investimento detraibile è aumentato a tre anni (rispetto ai 2 precedenti). Inoltre, la percentuale dell'investimento considerata è aumentata al 30% del totale, anziché le precedenti misure del 19% (per le detrazioni) e del 20% (per le deduzioni). Gli atti costitutivi delle start up innovative sono esenti dall'imposta di bollo e dai diritti di segreteria</p>
554-564	<p><b>Proroga della rideterminazione del valore dei terreni e delle partecipazioni, nonché rivalutazione dei beni di impresa</b></p>
565-566	<p><b>Assegnazione o cessione di beni ai soci. Estromissione di immobili dal patrimonio dell'impresa</b></p>
631-632	<p><b>Eliminazione aumenti accise ed Iva per l'anno 2017</b> Vengono rinviati al 2018 gli aumenti Iva introdotti dalla legge di stabilità 2015 e si sopprimono gli aumenti di accise introdotti dalla Legge di Stabilità 2014 (clausole di salvaguardia)</p>
	<p><b>Entrata in vigore</b> La legge di stabilità entra in vigore il 1° gennaio 2017, ove non diversamente previsto.</p>

## DAL 1° MARZO 2017 NUOVO MODELLO PER L'INVIO TELEMATICO DELLE LETTERE DI INTENTO

### La procedura

Come è noto l'articolo 20, D. Lgs. 175/2014 (Decreto Semplificazioni) ha riscritto la procedura attraverso la quale gli esportatori abituali possono beneficiare dell'acquisto di beni e servizi senza il pagamento dell'Iva (regime di non imponibilità Iva previsto dall'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972).

Con i provvedimenti direttoriali del 12 dicembre 2014 e 11 febbraio 2015 l'Agenzia delle entrate aveva quindi approvato e apportato correzioni al modello DI con il quale l'esportatore abituale (e non più il fornitore come avveniva nel precedente sistema) deve comunicare telematicamente i dati contenuti nelle lettere di intento.

### ⇒ Adempimenti dell'esportatore abituale

Dal 1° gennaio 2015, quindi, l'obbligo di trasmissione telematica delle dichiarazioni di intento è trasferito in capo all'esportatore abituale, che deve:

- trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati contenuti nella lettera di intento, preventivamente agli acquisti che intende effettuare;
- successivamente, consegnare al proprio fornitore copia della dichiarazione di intento trasmessa e della ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle entrate.

### ⇒ Adempimenti del fornitore

Per quanto riguarda il fornitore, invece, lo stesso può verificare l'avvenuta trasmissione in due modi:

- accedere sul sito dell'Agenzia delle entrate seguendo il percorso Servizi online / Servizi fiscali / servizi senza registrazione / Verifica ricevuta dichiarazione di intento e, inserendo alcuni dati quali il numero di protocollo e il numero progressivo della lettera di intento, l'anno della dichiarazione, il codice fiscale del dichiarante e l'indicazione del destinatario, effettuare il riscontro dell'avvenuta presentazione;
- per i soggetti abilitati ai servizi Entratel o Fisconline, consultando le informazioni relative alle lettere di intento nel proprio cassetto fiscale accessibile dal sito internet dell'Agenzia delle entrate.

In capo ai fornitori poi è fatto obbligo di riepilogare, nello specifico quadro VI della propria dichiarazione annuale Iva, i dati delle lettere di intento ricevute.

Dati relativi al cessionario o committente	
Partita IVA	
1	
VII Numero protocollo	
2	
	Numero progressivo
	3

### Le sanzioni

Dal punto delle violazioni occorre segnalare come dal 1° gennaio 2016 l'impianto sanzionatorio si sia modificato in seguito alla riforma introdotta con il D.Lgs. 158/2015, con la quale il Legislatore ha operato, nel rispetto del principio di proporzionalità della sanzione in funzione della gravità della violazione, un passaggio dalla sanzione proporzionale a quella fissa (anch'essa riducibile peraltro mediante utilizzo dello strumento del ravvedimento operoso) per talune fattispecie.

La disciplina sanzionatoria delle violazioni in tema di lettere di intento è contenuta nell'articolo 7, D. Lgs. 471/1997, le cui fattispecie si propongono di seguito in forma di rappresentazione schematica.

Fattispecie	Sanzione prevista	Riferimento
Cedente/prestatore che effettua operazioni N.I. articolo 8, lettera c) in mancanza di lettera di intento	in misura proporzionale dal 100% al 200% dell'imposta	Comma 3
Cessionario/committente che emette lettera in mancanza dei presupposti di legge (non risponde mai il fornitore)	in misura proporzionale dal 100% al 200% dell'imposta	Comma 4
Cessionario/committente che emette lettera intento in misura superiore al plafond disponibile (c.d. "splafonamento")	in misura proporzionale dal 100% al 200% dell'imposta	Comma 4
Cedente/prestatore che effettua operazioni N.I. articolo 8, lettera c) prima di aver ricevuto o riscontrato la lettera di intento	in misura fissa tra 250 euro e 2.000 euro	Comma 4-bis

### Il nuovo modello

Con il recente provvedimento direttoriale datato 2 dicembre 2016 l'Agenzia delle entrate ha approvato un nuovo modello DI con le relative istruzioni al fine di eliminare – con una dichiarata finalità antievasione - la possibilità di indicare, tra le diverse opzioni esercitabili, quella riferita al periodo di validità delle dichiarazioni di intento.

Rimangono, pertanto, esercitabili solo due opzioni, entrambe legate alla indicazione di un importo entro il quale è possibile emettere fattura senza applicazione dell'Iva.

**N.B.**

Il citato provvedimento ha disposto che il nuovo modello va utilizzato per le dichiarazioni di intento relative alle operazioni di acquisto da effettuare a decorrere dal prossimo 1° marzo 2017.

Per quegli esportatori abituali, quindi, che alla fine dello scorso anno o agli inizi del 2017 hanno emesso lettere di intento da inviare ai propri fornitori, al fine di poter ricevere fin da subito fatture senza applicazione dell'Iva ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972, la trasmissione telematica dei dati in esse contenuti dovranno essere ancora trasmessi con il modello approvato con il Provvedimento direttoriale 12 dicembre 2014, che di seguito di riporta.

#### ⇒ Modello valido fino al 28 febbraio 2017

DICHIARAZIONE

Intendo avvalermi della facoltà, prevista per i soggetti che hanno effettuato cessioni all'esportazione od operazioni assimilate, di effettuare  ACQUISTI o  IMPORTAZIONI senza applicazione dell'IVA nell'ANNO

e chiedo di acquistare o importare

La dichiarazione si riferisce a:

una sola operazione per un importo fino a euro  1

operazioni fino a concorrenza di euro  2

operazioni comprese nel periodo da  3 giorno mese anno a  4 giorno mese anno

#### ⇒ Modello valido dal 1° marzo 2017

DICHIARAZIONE

Intendo avvalermi della facoltà, prevista per i soggetti che hanno effettuato cessioni all'esportazione od operazioni assimilate, di effettuare  ACQUISTI o  IMPORTAZIONI senza applicazione dell'IVA nell'ANNO

e chiedo di acquistare o importare

La dichiarazione si riferisce a:

una sola operazione per un importo fino a euro  1

operazioni fino a concorrenza di euro  2

OPZIONE 3 ELIMINATA

I molti operatori che hanno adempiuto all'obbligo telematico utilizzando correttamente il modello in vigore fino al 28 febbraio 2017 e che in esso hanno esercitato l'opzione riferita all'intervallo temporale (quella soppressa a partire dal prossimo 1° marzo 2017), si sono chiesti se la comunicazione presentata potesse o meno mantenere validità per tutto l'anno 2017 oppure se fosse necessario procedere ad una nuova presentazione secondo le modalità previste dal nuovo Provvedimento datato 2 dicembre 2016 entro la data del 1° marzo 2017.

Purtroppo, con un atteggiamento che non depone certo a favore di uno "sbandierato" (ma a questo punto solo apparente) spirito di semplificazione invocato dall'Amministrazione finanziaria, la stessa è intervenuta con la risoluzione n. 120/E/2016 per precisare quanto segue:

*"nel caso in cui venga presentata una dichiarazione d'intento con il vecchio modello nel quale siano stati compilati i campi 3 e 4 "operazioni comprese nel periodo da" (ad esempio dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2017), la dichiarazione non ha validità per le operazioni di acquisto da effettuare a partire dal 1° marzo 2017. Per tali operazioni deve essere quindi presentata una nuova dichiarazione d'intento utilizzando il nuovo modello"*

Per coloro che, al contrario, già nel vecchio modello hanno provveduto a selezionare le opzioni che prevedono l'indicazione di un importo entro il quale la lettera di intento esplica la sua efficacia, nessuna ripresentazione dovrà essere effettuata per l'anno 2017.

## REGOLE PER IL CORRETTO UTILIZZO IN COMPENSAZIONE “ORIZZONTALE” DEI CREDITI FISCALI

Dal 1° gennaio sono utilizzabili i crediti fiscali che scaturiscono dalle dichiarazioni relative all'anno precedente, benché dette dichiarazioni saranno presentate successivamente all'utilizzo.

Le compensazioni “orizzontali” (ossia tra tributi diversi) sono però soggette a numerose limitazioni: i vincoli maggiori riguardano i crediti Iva (in vigore dal 2010), ma dal 2014 sono state introdotte limitazioni riguardanti anche le altre imposte, senza poi dimenticare il blocco che interessa i soggetti che presentano debiti erariali iscritti a ruolo.

Vediamo, pertanto, di riepilogare brevemente le principali regole di compensazione dei predetti crediti.

### **Le regole per i crediti Iva**

In vista dei prossimi utilizzi in compensazione del credito Iva relativo all'anno 2016 emergente dalla dichiarazione annuale Iva 2017 e dei crediti trimestrali risultanti dai modelli TR da presentare nel 2017, occorre ricordare che:

- gli utilizzi del credito Iva emergente dalla dichiarazione annuale per importi superiori a una data soglia (5.000 euro), possono essere eseguiti solo a decorrere dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui esso emerge e i relativi modelli F24 devono essere presentati tramite i servizi messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate;
- per utilizzi in compensazione superiori alla soglia di 15.000 euro, invece, è necessario effettuare tramite soggetti a ciò abilitati i controlli previsti ai fini dell'apposizione nella dichiarazione annuale del “Visto di conformità” (ciò avviene tramite la barratura di una specifica casella nel frontespizio della dichiarazione annuale Iva).

Va, infine, ricordato che tali vincoli temporali interessano solo le compensazioni “orizzontali” (ovvero quelle effettuate con altri tributi diversi dall'Iva o contributi) mentre non interessano mai le compensazioni verticali, cioè quelle “Iva da Iva”, anche se superano le soglie sopra indicate.

#### *⇒ Compensazione “libera” per i crediti Iva annuali non superiori a 5.000 euro*

Chi intende utilizzare in compensazione il credito Iva annuale del 2016 per importi non superiori a 5.000 euro può presentare il modello F24:

- a partire dal 1° gennaio 2017;
- senza alcuna preventiva presentazione della dichiarazione annuale Iva;
- potendo utilizzare per il versamento sia i canali telematici messi a disposizione dell'Agenzia delle entrate (direttamente o tramite intermediario abilitato) sia un sistema di home o remote banking.

Tali compensazioni per importi non superiori a 5.000 euro sono possibili indipendentemente dall'ammontare del credito complessivo risultante dalla dichiarazione annuale: in pratica i “primi” 5.000 euro del credito Iva annuale possono essere compensati anche orizzontalmente senza alcun tipo di vincolo.

#### *⇒ Compensazione dei crediti annuali superiori a 5.000 euro*

Chi intende compensare il credito Iva per importi superiori a 5.000 euro, invece, per la parte che eccede tale limite, dovrà prima presentare la dichiarazione annuale Iva e poi procedere alla compensazione presentando il modello F24 con la seguente tempistica:

- non prima del giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale;
- occorre, inoltre, attendere 10 giorni dalla data di presentazione della dichiarazione (quindi non è possibile presentare la dichiarazione Iva 2016 il 29 febbraio 2017 e compensare il 3 marzo 2017).

Stante l'attuale termine iniziale per la presentazione della dichiarazione annuale IVA in forma autonoma (fissato al 1° febbraio), risulta pertanto impossibile presentare prima del 16 marzo un modello F24 con utilizzo in compensazione di crediti Iva per importi superiori a 5.000 euro.

- Gli F24 contenenti utilizzi in compensazione del credito Iva annuale per importi superiori a 5.000 euro potranno essere trasmessi unicamente tramite i canali telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate (direttamente o tramite intermediario abilitato), quindi non si può utilizzare il canale bancario (home banking o remote banking).
- Gli F24 presentati senza osservare tali regole (prima delle tempistiche o con canali difformi da quelli previsti) verranno scartati dalla procedura.

#### ⇒ *Residuo credito Iva annuale relativo all'anno 2015*

Infine, per una corretta applicazione di tali regole si ricorda che:

- il residuo credito Iva relativo al periodo d'imposta 2015, emerso dalla precedente dichiarazione Iva annuale e utilizzato nel 2017 fino al termine di presentazione della dichiarazione Iva 2017 relativa all'anno 2016, non deve sottostare alle regole descritte, a condizione che non venga fatto confluire nella prossima dichiarazione annuale Iva (in pratica, nel modello F24, deve ancora essere indicato "2015" come anno di riferimento); ciò in quanto per questo credito relativo al 2015 la dichiarazione annuale già è stata presentata nel 2016 e, quindi, le tempistiche sono già state rispettate (l'unica cautela riguarda il caso di superamento del limite di 15.000 euro, laddove la dichiarazione Iva relativa al 2015 non sia stata "vistata");
- al contrario, il residuo credito Iva relativo al periodo d'imposta 2015 emerso dalla precedente dichiarazione Iva annuale e fatto confluire nella prossima dichiarazione annuale Iva viene a tutti gli effetti "rigenerato" nella dichiarazione Iva 2017 come credito Iva relativo all'anno 2016 e come tale soggetto alle regole di monitoraggio in precedenza descritte.

Per evitare di incorrere in sanzioni, si invita, pertanto, la gentile clientela a valutare molto attentamente la presentazione di modelli F24 recanti utilizzi in compensazione "orizzontale" del credito Iva relativo all'anno 2016 o del residuo credito Iva relativo all'anno 2015.

#### ⇒ *Regole di compensazione dei crediti Iva trimestrali*

Il limite dei 5.000 euro riguardante la compensazione dei crediti Iva annuali trova applicazione anche con riferimento ai crediti risultanti dalla presentazione delle denunce trimestrali (modelli TR).

Va in proposito precisato che il limite di 5.000 euro deve intendersi "unitario" per tutti i modelli TR presentati nell'anno: ciò significa che se dal primo modello TR emerge un credito Iva trimestrale di 5.000 euro da utilizzare in compensazione, i crediti trimestrali emergenti dai successivi modelli TR dovranno seguire le regole previste per l'utilizzo in compensazione dei crediti eccedenti la soglia.

Non vale, invece, per i crediti trimestrali il limite dei 15.000 euro, atteso che per essi non è prevista l'applicazione della disciplina del visto di conformità (mentre è prevista per la disciplina dei rimborsi).

La compensazione dei crediti trimestrali, anche per la parte che non eccede 5.000 euro, deve essere sempre preceduta dalla trasmissione telematica del modello TR, ancorché non sia necessario attendere il giorno 16 del mese successivo alla trasmissione come previsto per la parte di credito eccedente rispetto a 5.000 euro.

Con riferimento ai rapporti esistenti tra credito Iva annuale e crediti Iva trimestrali, l'Agenzia delle entrate ha precisato che:

- al raggiungimento del limite (oggi pari 5.000 euro) riferito al credito annuale 2016, non concorrono le eventuali compensazioni di crediti Iva relativi ai primi 3 trimestri dello stesso anno (risultanti, quindi, dalle istanze modello Iva TR presentate nel corso del 2016);
- il limite di 5.000 euro è riferito all'anno di maturazione del credito e viene calcolato distintamen-

te per ciascuna tipologia di credito Iva (annuale o infrannuale); ciò significa che il credito annuale evidenziato nella dichiarazione Iva 2017 relativa al 2016 presenta un tetto pari a 5.000 euro, da spendere liberamente anche prima della presentazione della dichiarazione e allo stesso modo per i crediti trimestrali evidenziati nei modelli TR da presentare nel corso del 2017 è a disposizione un ulteriore tetto di 5.000 euro, valido complessivamente per tutti i TR che vengono presentati nel corso del 2017.

### **Le regole per gli altri crediti**

I contribuenti che utilizzano in compensazione orizzontale con modello F24 i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'Irap per importi superiori a 15.000 euro annui, devono richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a), D. Lgs. 241/1997.

Diversamente da quanto previsto per la compensazione dei crediti Iva, la compensazione dei presenti crediti non richiede la necessità di eseguire preventivamente i controlli finalizzati all'apposizione del visto di conformità né, quindi, la preventiva trasmissione telematica del modello dichiarativo dal quale emerge il credito.

Fin dal 1° gennaio 2017, pertanto, i contribuenti potranno liberamente utilizzare in compensazione crediti di importo superiore alla soglia dei 15.000 euro salvo ricordare, in questi casi, di apporre successivamente il visto di conformità sul modello da trasmettere successivamente alle scadenze previste per i vari modelli (a oggi, 31 luglio per il modello 770 e 30 settembre per i modelli Unico e Irap).

Trattandosi di crediti che saranno determinati, per la maggior parte, nel corso della prossima estate al momento della compilazione della dichiarazione, evidentemente l'utilizzo di essi deve essere fatto con una certa cautela.

### **I vincoli alla compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo**

Si ricorda inoltre che, ai sensi dell'articolo 31 D.L. 78/2010 è previsto un blocco alla possibilità di utilizzare in compensazione i crediti relativi alle imposte erariali qualora il contribuente presenti ruoli scaduti di importo superiore a 1.500 euro.

La compensazione dei crediti torna ad essere possibile, quindi, solo dopo aver provveduto al pagamento dei ruoli scaduti, oppure alla loro compensazione da effettuarsi tramite modello di pagamento F24 e utilizzando il codice tributo "Ruol" istituito dalla risoluzione n. 18/E/2011.

Posto che l'inosservanza di tale divieto viene punita con la sanzione pari al 50% dell'importo indebitamente compensato, si invita la gentile clientela a segnalare - e nel caso consegnare allo Studio con la massima sollecitudine - le cartelle relative a ruoli notificati, ai fini delle verifiche necessarie. In mancanza, lo Studio non potrà ritenersi responsabile delle sanzioni che saranno irrogate.

### **Limite massimo alla compensazione**

In tema di compensazione di crediti, ai sensi dell'articolo 34, comma 1, L. 388/2001 è previsto un limite di 700.000 euro per ciascun anno solare.

Il limite relativo ai subappaltatori edili (coloro cioè che hanno un volume d'affari relativo all'anno precedente costituito almeno per l'80% da prestazioni rese nell'ambito di contratti d'appalto) è fissato in 1.000.000 euro.

Inoltre, godono di diritto di priorità al rimborso anche i soggetti che svolgono attività di recupero e preparazione per il riciclaggio di cascami e rottami metallici (codice 37.10.1), produzione di zinco,

piombo, stagno e semilavorati degli stessi di base non ferrosi (codice 27.43.0), produzione di alluminio e semilavorati (codice 27.42.0).

Al riguardo, si deve ricordare che il limite di compensazione in commento si applica:

- cumulativamente, a tutti i crediti d'imposta (e contributivi) utilizzabili in compensazione "orizzontale" nel modello F24, in particolare sia ai crediti Iva annuali che a quelli trimestrali;
- a tutte le compensazioni che vengono effettuate in un anno solare, indipendentemente dalla natura del credito e dall'anno della sua formazione.

Detto limite riguarda quindi anche i crediti Iva, sia annuali che trimestrali, in quest'ultimo caso ovviamente per chi si serve del modello TR; con riferimento al credito da TR, non concorre al limite solo il credito chiesto a rimborso.

### **Utilizzo del canale telematico per i "privati"**

Si ricorda, infine, che, l'obbligo di utilizzo dei canali telematici per la presentazione del modello F24 riguarda non solo i titolari di partita Iva (per i quali l'obbligo è generalizzato) ma anche i soggetti privi della partita Iva (i cosiddetti "privati").

In particolare è previsto che:

- la presentazione dei modelli F24 a zero per effetto di compensazioni deve essere effettuata esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, non potendo in alcun caso fare ricorso allo strumento dell'home banking.
- è invece ancora possibile l'utilizzo del canale home banking nel caso di compensazioni parziali (quindi viene utilizzato un credito in compensazione ma comunque il saldo da versare è superiore a zero).

A seguito delle modifiche introdotte dal D.L. 193/2016, per i soggetti privi di partita Iva è ancora possibile la presentazione "cartacea" solo ed esclusivamente nel caso di modelli F24 senza compensazioni.

## NUOVO LIMITE PER I RIMBORSI IVA SENZA GARANZIA

La richiesta a rimborso del credito emergente dalla dichiarazione IVA2017 per l'anno 2016 – possibile a partire dal 1° febbraio 2017 – è disciplinata dall'articolo 38-bis, D.P.R. 633/1972.

Oltre alla conferma delle novità introdotte con l'articolo 13, D.Lgs. 175/2014 (Decreto Semplificazioni), la struttura dell'articolo 38-bis risulta ora modificata dalle disposizioni contenute nel recente Decreto Fiscale (D.L. 193/2016, convertito nella L. 225/2016) che, al comma 32 dell'articolo 7-quater, modifica la previsione normativa raddoppiando il precedente limite portandolo, quindi, da 15.000 a 30.000 euro.

In virtù di tali modifiche, probabilmente già a decorrere dalle richieste di rimborso effettuate nel modello di dichiarazione annuale IVA2017 per l'anno 2016 (e per quanto riguarda le istanze trimestrali, a partire dal modello TR relativo al primo trimestre 2017):

- è pari a 30.000 euro l'ammontare dei rimborsi eseguibili senza prestazione di garanzia e senza altri adempimenti, a eccezione della mera presentazione della dichiarazione Iva annuale;
- è possibile ottenere i rimborsi di importo superiore a 30.000 euro senza prestazione della garanzia, presentando una dichiarazione annuale o un'istanza trimestrale munita di visto di conformità o sottoscrizione alternativa da parte degli organi di revisione, unitamente ad una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà attestante la sussistenza di determinati requisiti;
- è obbligatoria la garanzia per i rimborsi superiori a 30.000 euro solo nelle ipotesi di specifiche situazioni di rischio.

È quindi possibile distinguere tre situazioni.

### Rimborsi di importo fino a 30.000 euro

Per queste tipologie di rimborso non sono previsti particolari adempimenti, se non la compilazione dei relativi dati contenuti nel quadro VX del modello di dichiarazione annuale Iva.

L'Agenzia delle entrate, con riferimento al calcolo della soglia (al tempo del chiarimento pari a 15.000 euro ma ora di 30.000 euro) ha precisato che tale limite è da intendersi riferito non alla singola richiesta, ma alla somma delle richieste di rimborso effettuate per l'intero periodo d'imposta.

### Rimborsi di importo superiore a 30.000 euro (senza obbligo di garanzia)

Per il rimborso di crediti Iva eccedenti l'importo di 30.000 euro il contribuente può evitare di presentare apposita garanzia se:

- fa apporre il visto di conformità (o la sottoscrizione alternativa) nel frontespizio della dichiarazione Iva annuale (va tenuto presente che la soglia dei 30.000 euro per i rimborsi deve essere calcolata separatamente rispetto a quella per le compensazioni, confermata in 15.000 euro);
- attesta, mediante dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà da rendere nell'apposito riquadro presente nella dichiarazione Iva, l'esistenza di determinati requisiti di seguito riportati (la dichiarazione, debitamente sottoscritta dal contribuente, e la copia del documento di identità dello stesso, vanno conservati da chi invia la dichiarazione ed esibite a richiesta dell'Agenzia delle entrate).

#### ⇒ I requisiti

<b>Solidità patrimoniale</b>	Il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze dell'ultimo periodo di imposta, di oltre il 40 %; la consistenza degli immobili iscritti non si è ridotta, rispetto alle risultanze dell'ultimo periodo di imposta, di oltre il 40 % per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili. Circolare n. 32/E/2014: il requisito di solidità patrimoniale non riguarda i soggetti in contabilità semplificata
------------------------------	---

<b>Continuità aziendale</b>	Non risultano cedute, se la richiesta di rimborso è presentata da società di capitali non quotate nei mercati regolamentati, nell'anno precedente la richiesta, azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50% del capitale sociale. Circolare n. 32/E/2014: ai fini del computo dell'anno precedente deve farsi riferimento alla data di richiesta del rimborso
<b>Regolarità contributiva</b>	Sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi

Resta in ogni caso salva la possibilità per il contribuente di presentare facoltativamente apposita garanzia qualora non ritenga o non sia nelle condizioni di ottenere il visto di conformità e/o non soddisfi anche uno solo dei quattro requisiti in precedenza descritti.

### **Rimborsi di importo superiore a 30.000 euro (con obbligo di garanzia)**

In determinate situazioni considerate a rischio, di seguito elencate, il rimborso di crediti Iva di importo superiore a 30.000 euro va necessariamente eseguito previa presentazione della garanzia.

#### *⇒ Le situazioni a rischio*

a)	Soggetti che esercitano un'attività di impresa da meno di 2 anni: tale requisito non trova applicazione nei confronti delle imprese start-up innovative di cui all'articolo 25, D.L. 179/2012
b)	Soggetti passivi ai quali, nei 2 anni precedenti 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
c)	Soggetti passivi che presentano la dichiarazione o l'istanza priva del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa o non presentano la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà
d)	Soggetti passivi che richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante all'atto della cessazione dell'attività

## DAL 1° GENNAIO 2017 SCATTA LA SOPPRESSIONE E L'ACCORPAMENTO PER ALCUNI CODICI TRIBUTO DA UTILIZZARE NEI MODELLI F24

Con la risoluzione n. 13/E del 17 marzo 2016 l'Agenzia delle entrate ha reso noto che, a seguito di un processo di revisione, dal 1° gennaio 2017 sono stati soppressi una parte dei codici tributo attualmente utilizzati per la compilazione dei modelli F24 a seguito della confluenza degli stessi in altri codici tributo.

Oltre ad alcuni codici tributo inerenti le retribuzioni e le pensioni per le regioni Sardegna, Sicilia e Valle d'Aosta, risulta di particolare importanza per i datori di lavoro, committenti e sostituti di imposta la confluenza in altri dei seguenti codici tributo utilizzati fino al 31 dicembre 2016: 1004, 1013, 1033, 1685, 1686, 1038, 3815 e 111E.

### I codici tributo da utilizzare in sostituzione di quelli soppressi

In riferimento ai versamenti delle ritenute operate ai sensi degli articoli 23, 25-bis e 29, D.P.R. 600/1973 e delle somme trattenute ai sensi dell'articolo 50, D. Lgs. 446/1997, i codici tributo attualmente esistenti sono stati sottoposti ad un processo di revisione rivolto alla riduzione del loro numero complessivo ed all'aggiornamento della loro denominazione.

I vecchi codici tributo non potranno più essere utilizzati su deleghe F24 presentate in data successiva al 1° gennaio 2017.



Si segnala alla gentile Clientela che, in assenza di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, si ritiene che nel caso in cui siano effettuate regolarizzazioni di mancati versamenti di ritenute relative al periodo di imposta 2016 e aventi scadenza originaria di versamento antecedente al 31 dicembre 2016, il ravvedimento operoso dovrà essere effettuato utilizzando i nuovi codici tributo.

Nella tabella sottostante sono riportati i codici tributo soppressi e le rispettive confluenze in altri codici tributo già esistenti:

	Utilizzabile per F24 presentati con data fino al 31/12/2016	Utilizzabile per F24 presentati con data dal 01/01/2017
Codice tributo	1004 1013 1033 1685 1686	1001
Codice tributo	1059 1693 1694	1301
Codice tributo	1054 1613 1687 1688	1601
Codice tributo	1055 1689 1690 1913	1901
Codice tributo	1056 1691 1692 1916	1920
Codice tributo	1038	1040
Codice tributo	3815	3802
Codice tributo	111E	100E
Codice tributo	122E	192E

## RIDOTTA LA MISURA DEL TASSO DI INTERESSE LEGALE

Con il Decreto datato 7 dicembre 2016, pubblicato sulla G.U. 14/12/2016 n. 291, il Ministero dell'economia e delle finanze (Mef) ha stabilito che:

*“la misura del saggio degli interessi legali di cui all'art. 1284 del codice civile è fissata allo 0,1 per cento in ragione d'anno, con decorrenza dal 1° gennaio 2017”.*

Di conseguenza a far data dallo scorso 1° gennaio 2017 il tasso di interesse legale passa dallo 0,2 % allo 0,1%.

La variazione del tasso legale ha effetto anche in relazione alle disposizioni fiscali e contributive.

### **Ravvedimento operoso**

La riduzione del tasso di interesse legale comporta la diminuzione degli importi dovuti in caso di ravvedimento operoso ai sensi dell'articolo 13, D.lgs. 472/1997.

Il tasso legale da applicare è quello in vigore nei singoli periodi, secondo un criterio di pro-rata temporis, ed è quindi pari:

- al 0,5 %, fino al 31 dicembre 2015;
- allo 0,2%, dall'1 gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2016;
- allo 0,1% dal 1° gennaio 2017 al giorno di versamento compreso.

### **Rateizzazione delle somme dovute in seguito ad adesione ad istituti deflattivi del contenzioso**

La riduzione del tasso di interesse legale rileva anche in caso di opzione per il versamento rateale delle somme dovute per effetto dei seguenti istituti deflattivi del contenzioso:

- accertamento con adesione, ai sensi dell'articolo 8, D. Lgs. 218/1997 (sulle rate successive alla prima, gli interessi legali sono calcolati dalla data di perfezionamento dell'atto di adesione);
- acquiescenza “ordinaria” all'accertamento, ai sensi dell'articolo 15, D. Lgs. 218/1997 (sulle rate successive alla prima, gli interessi legali sono calcolati dal giorno successivo a quello del processo verbale di conciliazione o a quello di comunicazione del decreto di estinzione del giudizio).

Si ricorda che con l'introduzione delle nuove disposizioni in tema di ravvedimento operoso ad opera della L. 190/2014 (Legge Stabilità 2015), dal 1° gennaio 2016 risultano abrogate le norme riguardanti l'adesione al pvc, ai contenuti dell'invito al contraddittorio e l'acquiescenza “rafforzata”.

### **Misura degli interessi non computati per iscritto**

La misura dello 0,1% del tasso legale rileva anche per il calcolo degli interessi, non determinati per iscritto, in relazione ai capitali dati a mutuo (articolo 45, comma 2, Tuir) e agli interessi che concorrono alla formazione del reddito d'impresa (articolo 89, comma 5, Tuir).

### **Rateizzazione dell'imposta sostitutiva dovuta per la rivalutazione delle partecipazioni non quotate e dei terreni**

La riduzione del tasso legale non rileva invece in caso di rateizzazione dell'imposta sostitutiva dovuta per la rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni.

In tal caso gli interessi dovuti per la rateizzazione rimangono fermi al 3%, in quanto tale misura non è collegata al tasso legale.

### **Adeguamento dei coefficienti dell'usufrutto e delle rendite ai fini delle imposte indirette**

In materia di usufrutto è stato recentemente pubblicato in G.U. il Decreto 305/2016, con il quale il Mef ha approvato i nuovi coefficienti utilizzabili dall'1/01/2017 per il calcolo del valore dell'usufrutto e della nuda proprietà, tali coefficienti tengono già conto del nuovo tasso di interesse legale dello 0,1%.

### **Omesso o ritardato versamento di contributi previdenziali e assistenziali**

La variazione del tasso legale ha effetto anche in relazione alle sanzioni civili previste per l'omesso o ritardato versamento di contributi previdenziali e assistenziali, ai sensi dell'articolo 116, L. 388/2000 (Finanziaria 2001).

In caso di omesso o ritardato versamento di contributi, infatti, le sanzioni civili possono essere ridotte fino alla misura del tasso di interesse legale, quindi all'0,1% dal 1° gennaio 2017, in caso di:

- oggettive incertezze dovute a contrastanti orientamenti giurisprudenziali o determinazioni amministrative sull'esistenza dell'obbligo contributivo;
- fatto doloso di terzi, denunciato all'autorità giudiziaria;
- crisi, riconversione o ristrutturazione aziendale di particolare rilevanza sociale ed economica in relazione alla situazione occupazionale locale ed alla situazione produttiva del settore;
- aziende agricole colpite da eventi eccezionali;
- aziende sottoposte a procedure concorsuali; enti non economici e di enti, fondazioni e associazioni non aventi fini di lucro.

## PROROGA DELLE DETRAZIONI SUGLI IMMOBILI E NUOVE DETRAZIONI IRPEF IN VIGORE DAL 2017

Con la Legge di Bilancio per l'anno 2017 sono state prorogate

- la detrazione Irpef del 50% in tema di interventi di recupero/ristrutturazione degli edifici esistenti,
- la detrazione Irpef/Ires del 65% in tema di interventi di riqualificazione energetica
- la detrazione Irpef del 50% per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici: per quest'ultima agevolazione la detrazione (c.d. "bonus arredi") sarà riconosciuta per le spese sostenute nel 2017 solamente in presenza di intervento edilizio di recupero/ristrutturazione iniziato in data successiva al 1° gennaio 2016.

Gli interventi di riqualificazione energetica sui condomini fruiscono dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021 di detrazioni maggiorate rispetto al 65% commisurate all'entità dei lavori e ai risultati raggiunti.

Per quanto riguarda la messa in sicurezza antisismica nelle zone sismiche 1, 2 e 3 la detrazione del 50% sarà valida dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021, con recupero dell'ammontare della detrazione in 5 anni anziché i 10 anni previsti ordinariamente per gli interventi di recupero/ristrutturazione e per gli interventi di riqualificazione energetica.

### **La proroga della detrazione Irpef del 50%, della detrazione Irpef/Ires del 65% e del "bonus arredi"**

Possono fruire della detrazione Irpef del 50% i possessori o i detentori di immobili residenziali, principalmente per gli interventi di manutenzione straordinaria, di restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia realizzati tanto sulle singole unità immobiliari quanto su parti comuni di edifici residenziali (in questo caso sono agevolabili anche le manutenzioni ordinarie), nonché sulle relative pertinenze.

La detrazione Irpef/Ires del 65%, invece, non prevede alcuna eccezione né di tipo oggettivo (unità immobiliari esistenti di qualsiasi categoria catastale, non solamente immobili abitativi) né di tipo soggettivo (qualsiasi privato o titolare di reddito di impresa può fruirne).

Le principali caratteristiche delle due agevolazioni sono le seguenti:

- la detrazione Irpef del 50% in 10 rate annuali per gli interventi di recupero/ristrutturazione degli edifici esistenti (nel limite di spesa di 96.000 euro per singola unità immobiliare residenziale) è stata prorogata fino alle spese sostenute entro il prossimo 31 dicembre 2017;
- la detrazione Irpef/Ires del 65% in 10 rate annuali per le spese di riqualificazione energetica degli edifici è stata prorogata fino alle spese sostenute entro il prossimo 31 dicembre 2017, entro i limiti di spesa specifici previsti per la tipologia dell'intervento.

La detrazione Irpef del 50% è stata prorogata anche per l'acquisto o l'assegnazione di unità immobiliari abitative site in fabbricati interamente recuperati da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie. Per fruire di tale detrazione (che va applicata alla base imponibile pari al 25% del corrispettivo dichiarato in atto) la vendita dell'unità immobiliare deve avvenire entro 18 mesi dalla data del termine dei lavori di restauro e risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia.

→ Si ricorda alla gentile Clientela che con la circolare n. 43/E/2016 l'Amministrazione finanziaria ha per la prima volta concesso una apertura in merito alla fruizione della detrazione anche in presenza di bonifici "ordinari" (assieme ad una autocertificazione del fornitore) e non di bonifici "parlanti". Si consiglia, in ogni caso, di continuare ad effettuare i pagamenti con le modalità del bonifico "parlante" che consenta l'esecuzione della ritenuta di acconto dell'8% da parte delle Banche o Poste.

Fino al 31 dicembre 2017 è stato prorogato anche il "bonus arredi".

Si tratta della detrazione Irpef del 50% in 10 rate annuali del costo sostenuto per l'acquisto di arredi fissi, mobili e grandi elettrodomestici (rientranti nella categoria A+ ovvero A per i forni) destinati

all'immobile abitativo già oggetto di intervento di recupero edilizio, nel limite di spesa di 10.000 euro (aggiuntivo rispetto al limite di 96.000 euro per l'intervento di recupero).

Per fruire della detrazione del 50% per l'acquisto di arredi fissi, mobili e grandi elettrodomestici è necessario avere iniziato un intervento edilizio dal 1° gennaio 2016 (fino al 31 dicembre 2016 era sufficiente che l'intervento edilizio fosse iniziato dal 26 giugno 2012 in poi).

Non è stato, invece, confermato per il 2017 il bonus arredi riservato alle giovani coppie che comprano casa.

Intervento	Agevolazione	Scadenza	Note
Recupero edilizio	Detrazione Irpef del 50% in 10 rate annuali di pari importo con soglia massima di spesa di 96.000 euro	31 dicembre 2017	Pagamenti con bonifico bancario/postale "parlante" o in alternativa bonifico ordinario con la dichiarazione sostitutiva rilasciata dal fornitore
Acquisto immobili interamente ristrutturati	Detrazione Irpef del 50% da applicare sul 25% del prezzo dell'unità immobiliare in 10 rate annuali di pari importo con soglia massima di spesa di 96.000 euro	31 dicembre 2017	Modalità di pagamento libera (non c'è obbligo di esecuzione di bonifico bancario/postale)
Bonus arredi	Detrazione Irpef del 50% in 10 rate annuali di pari importo con soglia massima di spesa di 10.000 euro	31 dicembre 2017	Pagamento con bonifico, bancomat o carta di credito. Fruibile solo se già effettuati interventi di recupero del patrimonio edilizio in data successiva al 01 gennaio 2016
Riqualificazione energetica	Detrazione Irpef/Ires del 65% in 10 rate annuali di pari importo con soglia massima di spesa specifico per tipologia di intervento	31 dicembre 2017	Per i privati pagamenti con bonifico bancario/postale "parlante" o in alternativa bonifico ordinario con la dichiarazione sostitutiva rilasciata dal fornitore. Per le imprese modalità di pagamento libera

### Le novità per gli interventi di messa in sicurezza antisismica degli edifici

La Legge di Bilancio 2017 ha totalmente ridisegnato il sistema delle detrazioni per i lavori antisismici, differenziando le percentuali di agevolazione della spesa sostenuta e gli intervalli temporali in cui possono essere sostenute le spese:

- detrazione del 50% dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2017 in 10 rate annuali di pari importo per interventi su qualsiasi tipo di edificio in zona di rischio sismico 4 o su immobili diversi da abitazioni ed edifici produttivi in zona di rischio sismico 1, 2 o 3 con spesa massima recuperabile di 96.000 euro (la detrazione sarà comunque riproposta anche dal 1° gennaio 2018 nella misura del 36%);
- detrazione variabile dal 50% all'80% dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021 (sulla base dell'entità di miglioramento del rischio sismico) in 5 rate annuali di pari importo per interventi su abitazioni ed edifici produttivi in zona di rischio sismico 1, 2 o 3. È previsto un aumento del tetto di spesa da 96.000 euro per singola unità immobiliare a 96.000 euro annui per ciascuno dei 5 anni previsti.

Ai sensi dell'Ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri 3274/2003, tutti i comuni italiani sono classificati in 4 categorie principali, indicative del loro rischio sismico. I comuni italiani situati nelle zone di rischio sismico 1, 2 o 3 sono circa 5.800.

Per conoscere i dettagli operativi e la definizione delle classi di rischio sismico sarà adottato un

provvedimento dell'Agenzia delle entrate entro il termine del 2 marzo 2017.

### **Le regole “particolari” previste per gli interventi condominiali**

La detrazione Irpef del 65% per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici spetta anche per le parti comuni degli edifici condominiali o per tutte le unità immobiliari di cui si compone il condominio, per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2021 (quindi, per un quadriennio in più rispetto alla proroga annuale prevista per tutte le altre tipologie di interventi di riqualificazione energetica effettuati non su immobili condominiali).

In questi casi la detrazione spetta con una soglia di spesa pari a 40.000 euro moltiplicata per il numero delle unità immobiliari di cui si compone il condominio:

- nella misura del 70% nel caso in cui i lavori interessino l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo;
- nella misura del 75% se gli interventi sono finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva e conseguono almeno la qualità media definita dal Decreto del Ministero dello sviluppo economico del 26 giugno 2015.

Le detrazioni potenziate del 70% e del 75% sono usufruibili anche dagli IACP, comunque denominati, per interventi realizzati su immobili di loro proprietà adibiti ad edilizia residenziale pubblica.

L'esistenza delle condizioni per fruire delle detrazioni maggiorate dovrà essere attestata da un professionista.

I successivi controlli effettuati dall'ENEA comporteranno la revoca del beneficio ove si riscontri la insussistenza dei requisiti dichiarati.

Con la Legge di Bilancio 2017 viene, inoltre, prevista una nuova possibilità per i condomini di cessione dei crediti relativi all'importo corrispondente alle detrazioni fruite relativamente a:

- le spese sostenute dal 2017 al 2021 per gli interventi antisismici su parti comuni di edifici condominiali ubicati nelle zone sismiche 1, 2 e 3 con procedure autorizzatorie comunali iniziate dal 1° gennaio 2017, da cui deriverà una riduzione del rischio sismico di una o due classi (detrazione del 75% o dell'85% del costo sostenuto dal condominio);
- le spese sostenute dal 2017 al 2021 per gli interventi di riqualificazione energetica su parti comuni di edifici condominiali (detrazione del 70% o del 75% di cui sopra).

La nuova possibilità di cessione dei crediti interessa tutti i beneficiari (e non solo i contribuenti “incapienti” come per la detrazione del 65% ordinaria sulle parti comuni condominiali) ed il trasferimento potrà avvenire verso i fornitori che hanno effettuato gli interventi sulle parti comuni o su tutte le unità immobiliari di cui si compone il condominio, ma anche verso altri soggetti privati.

I dettagli operativi saranno definiti da un provvedimento dell'Agenzia delle entrate che sarà emanato entro il 2 marzo 2017.

## SUPER E IPER AMMORTAMENTO: DUE POSSIBILITÀ PER RINNOVARE L'AZIENDA

Con i commi che vanno dall'8 al 13, articolo 1, Legge di Bilancio 2017, il legislatore ha prorogato ed ampliato le misure agevolative in tema di ammortamento. Vediamo nel dettaglio il contenuto delle varie disposizioni.

### Super ammortamento

È confermata la possibilità per le imprese, per i lavoratori autonomi e professionisti che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi entro il 31 dicembre 2017, di incrementare il costo di acquisto del bene, o canone di leasing, nella misura del 40%.

Si ripropone quindi anche per il 2017 il super-ammortamento quale misura fiscale che prevede la maggior deduzione del costo fiscale del bene acquisito in dichiarazione dei redditi.

Al fine di poter applicare la normativa, l'acquisto del bene deve avvenire entro il 31 dicembre 2017 ovvero entro il 30 giugno 2018 ma, in quest'ultimo caso, a condizione che entro dicembre 2017 sia accettato il relativo ordine e siano pagati acconti in misura pari al 20% del costo di acquisizione.

Si ricorda che il super ammortamento rileva ai fini imposte delle sui redditi e non ai fini Irap, non rileva la forma giuridica né il regime contabile adottato dal contribuente.

### ⇒ Esclusioni

L'agevolazione non si applica all'acquisto:

- di beni ai quali risultano applicabili aliquote di ammortamento inferiore al 6,5% (come risulta dalla tabella di cui al dm 88),
- di fabbricati e costruzioni, beni merce e materiali di consumo,
- di veicoli a deducibilità limitata di cui all' articolo 164, comma 1, lettera b), Tuir
- di veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti ex lettera b-bis).

### ⇒ Novità

Il requisito della novità viene derivato dalle indicazioni di prassi legate all'agevolazione Tremonti, ovvero si considerano nuovi i beni:

- acquistati direttamente da produttore o commerciante,
- acquistati da soggetti diversi, purché il bene non sia mai stato utilizzato da alcuno,

Per beni "complessi" il requisito della novità sussiste anche in presenza di beni non nuovi purché non prevalenti.

È, infine, considerato nuovo anche il bene esposto negli "show room".

### ⇒ Momento di effettuazione dell'investimento

<b>BENI MOBILI</b>	CONSEGNA O SPEDIZIONE
<b>APPALTO</b>	ULTIMAZIONE PRESTAZIONE
<b>BENI ACQUISITI IN LEASING</b>	DATA CONSEGNA ALL'UTILIZZATORE

### ⇒ Irrilevanza super ammortamento

Il super ammortamento non rileva in caso di:

- *plus/minus* in caso di cessione del bene,
- *plafond* deducibilità spese di manutenzione,
- studi di settore.

Per il calcolo degli acconti 2017 (e così è stato anche per gli acconti 2016) si deve considerare l'imposta come determinata senza l'agevolazione.

## Iper ammortamento

Viene introdotto inoltre, a favore delle imprese che effettuano entro il 31 dicembre 2017 (30 giugno 2018 a condizione che entro il 31 dicembre 2017 sia accettato il relativo ordine e siano pagati acconti in misura pari al 20% del costo di acquisizione), investimenti in beni nuovi finalizzati a favorire processi di trasformazione tecnologica/digitale, ricompresi nell'Allegato A, l'incremento della misura del costo di acquisizione nella misura del 150%.

Gli stessi soggetti che effettuano nello stesso periodo investimenti in beni immateriali strumentali di cui all'Allegato B, potranno procedere ad ammortamento degli stessi con una maggiorazione del 40%.

Al fine di individuare i beni il cui acquisto risulta agevolato dall'iper ammortamento si riportano gli allegati A e B citati.

<b>ALLEGATO A - BENI FUNZIONALI ALLA TRASFORMAZIONE TECNOLOGICA E DIGITALE DELLE IMPRESE SECONDO IL MODELLO "INDUSTRIA 4.0"</b>
<b>Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti</b>
macchine utensili per asportazione
macchine utensili operanti con laser e altri processi a flusso di energia (ad esempio plasma, <i>waterjet</i> , fascio di elettroni), elettroerosione, processi elettrochimici
macchine utensili e impianti per la realizzazione di prodotti mediante la trasformazione dei materiali e delle materie prime
macchine utensili per la deformazione plastica dei metalli e altri materiali
macchine utensili per l'assemblaggio, la giunzione e la saldatura
macchine per il confezionamento e l'imballaggio
macchine utensili di de-produzione e ri-confezionamento per recuperare materiali e funzioni da scarti industriali e prodotti di ritorno a fine vita (ad esempio macchine per il disassemblaggio, la separazione, la frantumazione, il recupero chimico)
robot, robot collaborativi e sistemi multi-robot
macchine utensili e sistemi per il conferimento o la modifica delle caratteristiche superficiali dei prodotti o la funzionalizzazione delle superfici
macchine per la manifattura additiva utilizzate in ambito industriale
macchine, anche motrici e operatrici, strumenti e dispositivi per il carico e lo scarico, la movimentazione, la pesatura e la cernita automatica dei pezzi, dispositivi di sollevamento e manipolazione automatizzati, AGV e sistemi di convogliamento e movimentazione flessibili, e/o dotati di riconoscimento dei pezzi (ad esempio RFID, visori e sistemi di visione e mecatronici)
magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica
dispositivi, strumentazione e componentistica intelligente per l'integrazione, la sensorizzazione e/o l'interconnessione e il controllo automatico dei processi utilizzati anche nell'ammmodernamento o nel revamping dei sistemi di produzione esistenti
filtri e sistemi di trattamento e recupero di acqua, aria, olio, sostanze chimiche e organiche, polveri con sistemi di segnalazione dell'efficienza filtrante e della presenza di anomalie o sostanze aliene al processo o pericolose, integrate con il sistema di fabbrica e in grado di avvisare gli operatori e/o di fermare le attività di macchine e impianti

<b>Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità</b>
sistemi di misura a coordinate e no (a contatto, non a contatto, multi-sensore o basati su tomografia computerizzata tridimensionale) e relativa strumentazione per la verifica dei requisiti micro e macro geometrici di prodotto per qualunque livello di scala dimensionale (dalla larga scala alla scala micrometrica o nano-metrica) al fine di assicurare e tracciare la qualità del prodotto e che consentono di qualificare i processi di produzione in maniera documentabile e connessa al sistema informativo di fabbrica
altri sistemi di monitoraggio <i>in-process</i> per assicurare e tracciare la qualità del prodotto o del processo produttivo e che consentono di qualificare i processi di produzione in maniera documentabile e connessa al sistema informativo di fabbrica
sistemi per l'ispezione e la caratterizzazione dei materiali (ad esempio: macchine di prova materiali, macchine per il collaudo dei prodotti realizzati, sistemi per prove o collaudi non distruttivi, tomografia) in grado di verificare le caratteristiche dei materiali in ingresso o in uscita al processo e che vanno a costituire il prodotto risultante a livello macro (ad esempio: caratteristiche meccaniche) o micro (ad esempio: porosità, inclusioni) e di generare opportuni report di collaudo da inserire nel sistema informativo aziendale
dispositivi intelligenti per il test delle polveri metalliche e sistemi di monitoraggio in continuo che consentono di qualificare i processi di produzione mediante tecnologie additive
sistemi intelligenti e connessi di marcatura e tracciabilità dei lotti produttivi e/o dei singoli prodotti (ad esempio: RFID - <i>Radio Frequency Identification</i> )
sistemi di monitoraggio e controllo delle condizioni di lavoro delle macchine (ad esempio: forze, coppia e potenza di lavorazione; usura tridimensionale degli utensili a bordo macchina; stato di componenti o sotto-insiemi delle macchine) e dei sistemi di produzione interfacciati con i sistemi informativi di fabbrica e/o con soluzioni <i>cloud</i>
strumenti e dispositivi per l'etichettatura, l'identificazione o la marcatura automatica dei prodotti, con collegamento con il codice e la matricola del prodotto stesso in modo da consentire ai manutentori di monitorare la costanza delle prestazioni dei prodotti nel tempo e di agire sul processo di progettazione dei futuri prodotti in maniera sinergica, consentendo il richiamo di prodotti difettosi o dannosi
componenti, sistemi e soluzioni intelligenti per la gestione, l'utilizzo efficiente e il monitoraggio dei consumi energetici e idrici e per la riduzione delle emissioni
filtri e sistemi di trattamento e recupero di acqua, aria, olio, sostanze chimiche, polveri con sistemi di segnalazione dell'efficienza filtrante e della presenza di anomalie o sostanze aliene al processo o pericolose, integrate con il sistema di fabbrica e in grado di avvisare gli operatori e/o di fermare le attività di macchine e impianti
<b>Dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica "4.0"</b>
banchi e postazioni di lavoro dotati di soluzioni ergonomiche in grado di adattarli in maniera automatizzata alle caratteristiche fisiche degli operatori (ad esempio caratteristiche biometriche, età, presenza di disabilità)
sistemi per il sollevamento/traslazione di parti pesanti o oggetti esposti ad alte temperature in grado di agevolare in maniera intelligente/robotizzata/interattiva il compito dell'operatore
dispositivi <i>wearable</i> , apparecchiature di comunicazione tra operatore/operatori e sistema produttivo, dispositivi di realtà aumentata e <i>virtual reality</i>
interfacce uomo-macchina (HMI) intelligenti che coadiuvano l'operatore ai fini di sicurezza ed efficienza delle operazioni di lavorazione, manutenzione, logistica

**ALLEGATO B – BENI IMMATERIALI (SOFTWARE, SISTEMI E SYSTEM INTEGRATION, PIATTAFORME E APPLICAZIONI) CONNESSI A INVESTIMENTI IN BENI MATERIALI “INDUSTRIA 4.0”**

*software*, sistemi, piattaforme e applicazioni per la progettazione, definizione/qualificazione delle prestazioni e produzione di manufatti in materiali non convenzionali o ad alte prestazioni, in grado di permettere la progettazione, la modellazione 3D, la simulazione, la sperimentazione, la prototipazione e la verifica simultanea del processo produttivo, del prodotto e delle sue caratteristiche (funzionali e di impatto ambientale) e/o l'archiviazione digitale e integrata nel sistema informativo aziendale delle informazioni relative al ciclo di vita del prodotto (sistemi EDM, PDM, PLM, *Big Data Analytics*)

*software*, sistemi, piattaforme e applicazioni per la progettazione e ri-progettazione dei sistemi produttivi che tengano conto dei flussi dei materiali e delle informazioni

*software*, sistemi, piattaforme e applicazioni di supporto alle decisioni in grado di interpretare dati analizzati dal campo e visualizzare agli operatori in linea specifiche azioni per migliorare la qualità del prodotto e l'efficienza del sistema di produzione

*software*, sistemi, piattaforme e applicazioni per la gestione e il coordinamento della produzione con elevate caratteristiche di integrazione delle attività di servizio, come la logistica di fabbrica e la manutenzione (quali ad esempio sistemi di comunicazione intra-fabbrica, bus di campo/fieldbus, sistemi SCADA, sistemi MES, sistemi CMMS, soluzioni innovative con caratteristiche riconducibili ai paradigmi dell'IoT e/o del cloud computing)

*software*, sistemi, piattaforme e applicazioni per il monitoraggio e controllo delle condizioni di lavoro delle macchine e dei sistemi di produzione interfacciati con i sistemi informativi di fabbrica e/o con soluzioni cloud

*software*, sistemi, piattaforme e applicazioni di realtà virtuale per lo studio realistico di componenti e operazioni (ad esempio di assemblaggio), sia in contesti immersivi o solo visuali

*software*, sistemi, piattaforme e applicazioni di *reverse modelling and engineering* per la ricostruzione virtuale di contesti reali

*software*, sistemi, piattaforme e applicazioni in grado di comunicare e condividere dati e informazioni sia tra loro che con l'ambiente e gli attori circostanti (*Industrial Internet of Things*) grazie ad una rete di sensori intelligenti interconnessi

*software*, sistemi, piattaforme e applicazioni per il *dispatching* delle attività e l'instradamento dei prodotti nei sistemi produttivi

*software*, sistemi, piattaforme e applicazioni per la gestione della qualità a livello di sistema produttivo e dei relativi processi

*software*, sistemi, piattaforme e applicazioni per l'accesso a un insieme virtualizzato, condiviso e configurabile di risorse a supporto di processi produttivi e di gestione della produzione e/o della *supply chain (cloud computing)*

*software*, sistemi, piattaforme e applicazioni per *industrial analytics* dedicati al trattamento ed all'elaborazione dei big data provenienti dalla sensoristica IoT applicata in ambito industriale (*Data Analytics & Visualization, Simulation e Forecasting*)

*software*, sistemi, piattaforme e applicazioni di *artificial intelligence & machine learning* che consentono alle macchine di mostrare un'abilità e/o attività intelligente in campi specifici a garanzia della qualità del processo produttivo e del funzionamento affidabile del macchinario e/o dell'impianto

*software*, sistemi, piattaforme e applicazioni per la produzione automatizzata e intelligente, caratterizzata da elevata capacità cognitiva, interazione e adattamento al contesto, autoapprendimento e riconfigurabilità (*cybersystem*)

<i>software</i> , sistemi, piattaforme e applicazioni per l'utilizzo lungo le linee produttive di robot, robot collaborativi e macchine intelligenti per la sicurezza e la salute dei lavoratori, la qualità dei prodotti finali e la manutenzione predittiva
<i>software</i> , sistemi, piattaforme e applicazioni per la gestione della realtà aumentata tramite <i>wearable device</i>
<i>software</i> , sistemi, piattaforme e applicazioni per dispositivi e nuove interfacce tra uomo e macchina che consentano l'acquisizione, la veicolazione e l'elaborazione di informazioni in formato vocale, visuale e tattile
<i>software</i> , sistemi, piattaforme e applicazioni per l'intelligenza degli impianti che garantiscano meccanismi di efficienza energetica e di decentralizzazione in cui la produzione e/o lo stoccaggio di energia possono essere anche demandate (almeno parzialmente) alla fabbrica
<i>software</i> , sistemi, piattaforme e applicazioni per la protezione di reti, dati, programmi, macchine e impianti da attacchi, danni e accessi non autorizzati ( <i>cybersecurity</i> )
<i>software</i> , sistemi, piattaforme e applicazioni di <i>virtual industrialization</i> che, simulando virtualmente il nuovo ambiente e caricando le informazioni sui sistemi <i>cyberfisici</i> al termine di tutte le verifiche, consentono di evitare ore di test e di fermi macchina lungo le linee produttive reali

Ai fini dell'applicazione della agevolazione il contribuente deve presentare apposita dichiarazione del legale rappresentante ai sensi del D.P.R. 445/2000, e per i beni di costo superiore a 500.000 euro anche una perizia tecnica giurata rilasciata da un:

- ingegnere iscritto presso l'albo,
- perito industriale iscritto presso il collegio,
- ente di certificazione accreditato.

La dichiarazione deve attestare che il bene possiede le caratteristiche tecniche tali da includerlo negli elenchi di cui sopra e che lo stesso è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

La dichiarazione del legale rappresentante e l'eventuale perizia devono essere acquisite dall'impresa entro il periodo di imposta in cui il bene entra in funzione ovvero, se successivo, entro il periodo di imposta in cui il bene è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. Va precisato che, in quest'ultimo caso, l'agevolazione sarà fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza il requisito dell'interconnessione.

## **LE NUOVE REGOLE CONTABILI DEI SOGGETTI IN REGIME DI CONTABILITA' SEMPLIFICATA**

Con le disposizioni contenute nei commi che vanno da 17 a 23, articolo 1, L. 232/2016 (Legge di Bilancio 2017), il Legislatore modifica gli articoli 66, Tuir e 18, D.P.R. 600/1973, che riguardano le imprese minori ovvero quei soggetti che applicano il regime di contabilità semplificata.

Le nuove previsioni introducono un cambio "epocale" nella modalità di determinazione del reddito per tali soggetti, in quanto il vigente principio di competenza viene sostituito con il principio di cassa (o, come meglio si vedrà, con un principio misto cassa-competenza).

Il **nuovo regime "di cassa"**, pertanto, costituirà dal 2017, per i soggetti rientranti nei consueti limiti di ricavi previsti dal comma 1, articolo 18, D.P.R. 600/1973 (400.000 euro per le imprese aventi a oggetto prestazioni di servizi e 700.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività) il regime contabile "naturalmente" applicabile.

L'applicazione del regime di cassa presuppone, quindi, l'aggiornamento delle regole contabili da utilizzare, essendo richiesta l'evidenza delle movimentazioni di incasso e pagamento.

Avvalendosi di una specifica opzione vincolante per almeno un triennio, prevista dal comma 5, del novellato articolo 18, D.P.R. 600/1973, i soggetti interessati potranno attribuire rilevanza, anziché al momento degli incassi e dei pagamenti, a quello della "registrazione" dei documenti, mantenendo in tal modo una situazione per certi versi assimilabile (ma non identica) a quella fondata sul precedente criterio di competenza.

Per quanti, invece, dovessero ritenere conveniente rimanere con il criterio di competenza per la determinazione del proprio reddito, l'unica possibilità resta quella dell'esercizio dell'opzione per la contabilità ordinaria.

In tal caso, contrariamente alle previsioni dell'articolo 3, D.P.R. 442/1997 secondo le quali le opzioni contabili restano valide per un solo anno, il comma 8, del nuovo articolo 18, D.P.R. 600/1973 prevede per tale opzione un vincolo triennale (si tratta certamente di un refuso che, tuttavia, risulterebbe superabile solo a seguito di una specifica modifica normativa).

Entrambe le opzioni in precedenza richiamate osservano la tradizionale regola del "comportamento concludente", con il conseguente obbligo di confermare le medesime in occasione della compilazione del modello di dichiarazione annuale Iva relativo al periodo d'imposta nel quale le stesse sono state esercitate (per il periodo d'imposta 2017 si tratta del quadro VO del modello di dichiarazione annuale Iva2018 che sarà da presentare nel periodo 1° febbraio 2018 - 30 aprile 2018).

La situazione che, quindi, si presenta a partire dal periodo d'imposta 2017 per i soggetti che nel 2016 hanno adottato il regime di contabilità semplificata, e che non hanno superato i limiti in precedenza richiamati, è la seguente:

1. applicazione del regime "naturale" di cassa (o, misto cassa-competenza) di cui al nuovo articolo 66, Tuir e articolo 18, D.P.R. 600/1973
2. in alternativa, opzione triennale per l'adozione del criterio della "registrazione", in deroga alla rilevanza del momento dell'incasso e del pagamento
3. in alternativa, opzione per il regime di contabilità ordinaria.

I commi 20 e 21, articolo 1, Legge di Bilancio 2017 intervengono anche sulla disciplina del D.Lgs. 446/1997 al fine di prevedere, per le imprese in contabilità semplificata, che anche ai fini della determinazione della base imponibile Irap vengano utilizzati i nuovi criteri già previsti ai fini reddituali.

### **Il nuovo regime di contabilità semplificata**

Si riportano di seguito, in sintesi, le regole di determinazione del reddito previste dal nuovo articolo 66, Tuir, che come detto seguono un criterio che potrebbe essere definito di cassa-competenza, atteso che in relazione a taluni componenti continuano a valere le "vecchie" regole di determinazione.

Dal 2017 il reddito dei soggetti in regime di contabilità semplificata (in assenza dell'opzione per la rilevanza del momento della registrazione dei documenti) sarà determinato come segue:

*Ricavi di cui all'articolo 85, Tuir (ricavi tipici) solo se percepiti nel periodo d'imposta*  
*+ Proventi di cui all'articolo 89, Tuir (dividenti e interessi) solo se percepiti nel periodo d'imposta*  
*- Spese sostenute (pagate) nel periodo d'imposta*  
*+ Ricavi articolo 57, Tuir (proventi da autoconsumo)*  
*+ Ricavi articolo 90, Tuir (proventi immobiliari determinati secondo le regole catastali)*  
*+ Plusvalenze realizzate ai sensi dell'articolo 86, Tuir*  
*+ Sopravvenienze attive di cui all'articolo 88, Tuir*  
*- Minusvalenze e sopravvenienze di cui all'articolo 101, Tuir*  
*- Quote di ammortamento secondo regole di cui articolo 64, comma 2, 102 e 103, Tuir*  
*- Perdite di beni strumentali e perdite su crediti a norma dell'articolo 101, Tuir*  
*- Accantonamenti di quiescenza e previdenza di cui all'articolo 105, Tuir*

A queste previsioni, per regolare il periodo transitorio, vengono introdotti due corollari:

- la rilevanza delle rimanenze nel primo esercizio di applicazione e
- la regola della rilevanza "particolare" per evitare salti di imposta nel passaggio tra le due regole applicative.

È proprio la presenza di consistenti rimanenze di magazzino che in taluni casi potrebbe rendere critica l'applicazione delle nuove regole (e, in taluni casi, rendere conveniente valutare per l'applicazione del regime di contabilità ordinaria) atteso che l'impossibilità di sterilizzare i beni acquistati e presenti alla fine del periodo d'imposta determinerà nel primo anno di applicazione delle nuove regole, consistenti perdite fiscali che non potranno essere recuperate in futuro stante l'impossibilità del riporto a nuovo delle medesime.

Va, infine, ricordato che nessuna modifica recente ha interessato tali soggetti con riferimento alle modalità di determinazione dell'Iva, che restano pertanto quelle ordinarie.

Resta in ogni caso presente la possibilità di optare, al ricorrere delle condizioni previste, per il regime dell'Iva per cassa introdotto dall'articolo 32, D.L. 83/2012 già dal 1° dicembre 2012.

Trattandosi di novità che impattano in maniera decisamente innovativa sui comportamenti dei contribuenti e che comportano un deciso aggravio degli adempimenti di natura contabile, si invitano i soggetti interessati a contattare lo Studio al fine di procedere ad un incontro nel quale effettuare le opportune valutazioni circa le concrete modalità di tenuta della contabilità a partire dal 1° gennaio 2017.

## IRI – IMPOSTA SUL REDDITO DELLE IMPRESE

La Legge di Bilancio per il 2017 (L. 232/2016), attraverso il comma 547, introduce una previsione che consente di sottoporre a tassazione il reddito d'impresa conseguito dalle imprese individuali e della società di persone in maniera analoga a quanto previsto per le società di capitali.

È infatti previsto che in relazione a tali redditi sia pagata, in luogo dell'Irpef progressiva, un'imposta sostitutiva del 24% (la medesima aliquota prevista per l'Ires dalle società di capitali, che appunto dal 2017 scende dal 27,5% al 24%).

Questo però non significa che ogni reddito d'impresa sia tassato al 24%: quando tale reddito viene prelevato (dai soci della società di persone ovvero dal titolare della ditta individuale), esso sarà assoggettato alla tassazione ordinaria progressiva Irpef.

In altre parole, saranno tassati al 24% gli utili trattenuti presso la società/ditta individuale, mentre il consumo personale di tali utili porterà ad una tassazione ordinaria.

Obiettivo della norma in esame è duplice:

- incentivare la patrimonializzazione attraverso il reinvestimento degli utili all'interno delle piccole e medie imprese, al fine di agevolare la crescita e lo sviluppo delle attività produttive;
- introdurre una uniformità di trattamento con le società di capitali, rendendo più neutrale il sistema tributario rispetto alla forma giuridica. Dal 2017 scegliere una società di persone o una società di capitali diventerà, se non equivalente, certamente meno distorsivo, almeno sotto il profilo tributario.

Si tratta di un regime opzionale che deve essere scelto in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi relativa alla prima annualità in cui si intende applicare il nuovo regime (quindi UNICO 2018 se si intende applicarlo per il periodo d'imposta 2017) e vincola il contribuente per un quinquennio.

### Le regole dell'IRI

Tale nuovo meccanismo di tassazione, prevede l'introduzione dell'"imposta sul reddito d'impresa (IRI)" mediante inserimento del nuovo articolo 55-*bis*, Tuir.

Il nuovo articolo prevede che:

- il reddito d'impresa degli imprenditori individuali e delle società in nome collettivo ed in accomandita semplice, in regime di contabilità ordinaria, è escluso dalla formazione del reddito complessivo ed è assoggettato a tassazione separata (a titolo di IRI) con l'aliquota prevista dall'articolo 77, Tuir (Ires), che, a decorrere dal 1° gennaio 2017, è fissata al 24%;
- dal reddito d'impresa sono ammesse in deduzione le somme prelevate, a carico dell'utile di esercizio e delle riserve di utili, nei limiti del reddito del periodo d'imposta e dei periodi d'imposta precedenti assoggettati a tassazione separata al netto delle perdite residue computabili in diminuzione dei redditi dei periodi d'imposta successivi, a favore dell'imprenditore, dei collaboratori familiari o dei soci;
- qualora in futuro siano prelevate delle somme che erano state assoggettate a tassazione IRI, tali importi dovranno scontare la tassazione ordinaria in capo al titolare dell'impresa/socio della società.

Si tratta, quindi, nei fatti, di considerare l'impresa come una entità "separata" dall'imprenditore, evidenziando il contributo lavorativo che quest'ultimo vi apporta; ciò che non viene prelevato è tassato in misura agevolata.

È evidente che tale meccanismo prevede che vi sia un monitoraggio preciso degli utili formati e delle relative riserve accantonate: proprio per tale motivo l'opzione può essere esercitata esclusivamente da ditte individuali e società di persone (società in nome collettivo, SNC, e società in accomandita semplice, SAS) in contabilità ordinaria.

Un importante effetto derivante dall'esercizio dell'opzione per l'IRI è il seguente: non trova più applicazione il principio in base al quale la tassazione del reddito in capo ai soci delle società opera

indipendentemente dalla sua percezione. Infatti:

- normalmente il reddito prodotto da una SNC o da una SAS è tassato in capo al socio, per la propria quota di competenza, indipendentemente dalla percezione;
- se si esercita l'opzione per l'IRI il reddito sarà tassato in capo alla società al 24% ridotto dei prelevamenti dei soci e, in capo ai soci, saranno tassate solo le somme effettivamente prelevate.

Da segnalare che eventuali riserve di utili maturate prima dell'entrata nel nuovo regime (ad esempio, l'utile 2016 non prelevato), siccome già tassati in capo ai soci, una volta distribuiti non dovranno scontare alcuna ulteriore tassazione.

Eventuali perdite che dovessero venirsi a generare durante l'applicazione del regime IRI (che potrebbero derivate da una gestione economica negativa ovvero anche da prelevamenti eccedenti l'utile generato), potranno essere riportate in avanti e andranno ad abbattere l'utile dei successivi periodi d'imposta da assoggettare ad IRI.

### **Società di capitali trasparenti**

La legge di bilancio, in coerenza con l'introduzione nel sistema tributario della disciplina IRI, interviene anche in relazione alle società di capitali che hanno optato per la trasparenza fiscale. Oggi, le Srl a ristretta base azionaria, possono utilizzare uno dei seguenti 3 regimi:

- regime ordinario: società paga Ires e i soci tassano il dividendo in caso di distribuzione;
- regime di trasparenza ordinario: i redditi maturati dalla società sono imputati per trasparenza ai soci e le successive distribuzioni non danno reddito (ossia la regola che normalmente viene applicata alle società di persone);
- regime di trasparenza con applicazione dell'IRI, per beneficiare della tassazione al 24% sugli utili non distribuiti.

### **I contributi previdenziali**

La Legge di Stabilità si preoccupa altresì di ricordare il nuovo regime di tassazione con l'applicazione dei contributi previdenziali delle gestioni artigiani e commercianti: questi dovranno essere determinati senza tener conto delle disposizioni dell'articolo 55-*bis*, Tuir.

In sostanza, ciascun soggetto continuerà a dichiarare il proprio reddito d'impresa imponibile ai fini previdenziali nel quadro RR del modello Unico, in perfetta continuità rispetto al passato, come se l'opzione IRI non fosse stata esercitata.

### **La convenienza**

Posto che si tratta di operare una scelta, sarà importante valutare i possibili ambiti di convenienza che, come evidente, dipendono da differenti variabili:

- il livello di reddito di impresa prodotto;
- l'ammontare dei prelevamenti usualmente effettuati dal titolare o dai soci e quindi, di converso, le somme che posso essere lasciate a titolo di autofinanziamento dell'attività;
- l'esistenza di altri redditi che possono determinare (sulla quota prelevata) un incremento delle aliquote progressive Irpef;
- la necessità di disporre di un reddito imponibile Irpef per avere capienza di eventuali deduzioni o detrazioni presenti sul soggetto;
- le previsioni di reddito imponibile ad aliquota progressiva futura, al fine di ipotizzare se i successivi prelevamenti possano scontare un aggravio impositivo di aliquota rispetto a quello applicabile anno per anno (va infatti ricordato che il regime si deve applicare almeno per un quinquennio, quindi occorre fare un minimo di programmazione futura).

Lo Studio è a disposizione per valutare le ipotesi di convenienza, tenendo comunque conto che l'opzione per il 2017 può essere fatta, come detto, a consuntivo, quindi con la possibilità di verificare gli sviluppi reddituali sul periodo d'imposta 2017.

## LA RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA NEL BILANCIO 2016

Con la Legge di Bilancio per l'anno 2017 viene riproposta la rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni immobilizzate di controllo/collegamento risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2015.

La rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio 2016 e comporta l'applicazione di una imposta sostitutiva pari al 16% per i beni ammortizzabili e al 12% per i beni non ammortizzabili. Il riconoscimento dei maggiori valori ai fini fiscali è differito:

- all'esercizio 2019 per la rilevanza degli ammortamenti sul valore rivalutato del bene (per i beni immobili all'esercizio 2018);
- all'esercizio 2020 per la rilevanza della plusvalenza/minusvalenza in caso di cessione/autoconsumo del bene rivalutato.

L'imposta sostitutiva deve essere versata in unica soluzione entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il 2016, pertanto entro il 30 giugno 2017. È possibile, inoltre, affrancare il saldo attivo di rivalutazione versando una ulteriore imposta sostitutiva del 10%.

### L'ambito soggettivo e oggettivo della rivalutazione dei beni di impresa e delle partecipazioni

Sono ammessi alla rivalutazione tutti i titolari di reddito di impresa che non applicano i principi contabili internazionali. Le imprese in contabilità semplificata devono redigere un apposito prospetto da cui risultino i dati della rivalutazione.

La rivalutazione può essere effettuata su qualsiasi bene materiale o immateriale iscritti tra le immobilizzazioni o su partecipazioni in società controllate o collegate (articolo 2359, cod.civ.) iscritte tra le immobilizzazioni, per categorie omogenee. Si evidenziano nella tabella sottostante le caratteristiche dei beni e delle partecipazioni rientranti nell'ambito oggettivo della norma:

<b>ATTIVO CIRCOLANTE</b>	Sia i beni merce sia le partecipazioni iscritti nell'attivo circolante non sono rivalutabili
<b>IMMOB. IMMATERIALI</b>	Sono rivalutabili solo i beni consistenti in diritti giuridicamente tutelati (brevetti, licenze, marchi, software, etc.)
<b>ACQUISTI 2016</b>	I beni/partecipazioni devono essere posseduti alla data del 31 dicembre 2016, ma obbligatoriamente acquistati entro il 31 dicembre 2015. I beni/partecipazioni acquistati nel 2016 non sono rivalutabili
<b>CATEGORIE OMOGENEE</b>	La rivalutazione deve essere effettuata per categoria omogenea, sulla base di un unico criterio per tutti i beni ad essa appartenenti
<b>BENI TOTALMENTE AMMORTIZZATI</b>	I beni completamente ammortizzati si intendono posseduti se risultanti dal bilancio ovvero dal registro dei beni ammortizzabili. Relativamente ai beni immateriali completamente ammortizzati, rileva ai fini della rivalutazione se gli stessi siano tutelati alla data del 31 dicembre 2016

### Le modalità di effettuazione della rivalutazione

La rivalutazione va eseguita nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, per il quale il termine di approvazione scade successivamente al 1° gennaio 2017 (per le imprese con periodo di imposta coincidente con l'anno solare nel bilancio 2016).

Il valore iscritto in bilancio a seguito della rivalutazione (valore residuo ammortizzabile) non può eccedere il maggiore tra i due importi seguenti:

- valore d'uso interno legato alla consistenza, capacità produttiva, effettiva possibilità di utilizzazione economica nell'impresa;
- valore d'uso esterno legato al valore corrente e alle quotazioni in mercati regolamentati.

Ai fini della contabilizzazione dell'importo rivalutato, può essere utilizzato alternativamente uno dei tre seguenti metodi:

1. rivalutazione del costo storico e del fondo ammortamento: consente di mantenere inalterata l'originaria durata del periodo di ammortamento;
2. rivalutazione del solo costo storico: determina un allungamento del periodo di ammortamento;
3. riduzione del fondo di ammortamento: non viene modificato il costo storico del bene.

Nel caso in cui la rivalutazione sia effettuata secondo le modalità 1 o 2 l'iscrizione del nuovo costo storico non potrà mai essere ad un valore superiore a quello di acquisto dello stesso bene nuovo.

### **Il versamento dell'imposta sostitutiva e la facoltà di affrancare il saldo attivo**

Il maggior valore attribuito in sede di rivalutazione si considera fiscalmente riconosciuto tramite il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'Irap e delle eventuali addizionali: la misura dell'imposta è determinata nel 12% per i beni non ammortizzabili e nel 16% per i beni ammortizzabili.

L'imposta sostitutiva va versata in unica soluzione entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita (30 giugno 2017 se il periodo di imposta coincide con l'anno solare 2016).

I maggiori valori attribuiti in sede di rivalutazione si considerano fiscalmente riconosciuti dal 3° esercizio successivo a quello in cui la rivalutazione è eseguita (quindi, dal 2019 per le rivalutazioni operate sui bilanci 2016).

Limitatamente ai beni immobili il maggior valore è riconosciuto ai fini fiscali dall'esercizio in corso al 1° dicembre 2018 (quindi, dal 2018 per le rivalutazioni operate sui bilanci 2016).

Ai soli fini della determinazione della plusvalenza/minusvalenza in caso di cessione/autoconsumo del bene rivalutato, sono previsti termini ancora più lunghi: la rivalutazione fa fede solo a decorrere dal 4° esercizio successivo a quello in cui è eseguita (quindi, dal 2020 per le rivalutazioni operate sui bilanci 2016).

I maggiori ammortamenti civilistici fiscalmente non riconosciuti nei periodi di imposta successivi al 2016 e antecedenti al periodo di imposta di rilevanza della rivalutazione saranno recuperati al termine del processo di ammortamento civilistico.

Non è possibile effettuare la rivalutazione con soli effetti civilistici, in assenza del versamento dell'imposta sostitutiva.

Il maggior valore derivante dalla rivalutazione (saldo attivo di rivalutazione), al netto dell'imposta sostitutiva, va imputato in una riserva di rivalutazione ex L. 232/2016 (in sospensione di imposta), o ad incremento del capitale sociale a mezzo di atto pubblico.

Nel modello Unico 2017 (quadro RV) bisognerà dare indicazione della rivalutazione effettuata.

È possibile, invece, affrancare in tutto o in parte il saldo attivo di rivalutazione versando una ulteriore imposta sostitutiva del 10% sull'ammontare lordo della rivalutazione.

L'affrancamento consente di distribuire liberamente la riserva di rivalutazione quale riserva di utili, che sarà tassata in capo ai soci all'atto della percezione, secondo le regole ordinarie della tassazione dei dividendi.

## RIPROPOSTA LA NORMA DI RIDETERMINAZIONE DEL VALORE DEI TERRENI E DELLE PARTECIPAZIONI

La Legge di Bilancio 2017 all'articolo 1, commi 565 e 566, prevede la riapertura dei termini per rideeterminare il valore dei terreni a destinazione agricola ed edificatoria e delle partecipazioni in società non quotate posseduti da persone fisiche per operazioni estranee all'attività di impresa, società semplici, società ed enti ad esse equiparate di cui all'articolo 5, Tuir, enti non commerciali per i beni che non rientrano nell'esercizio di impresa commerciale e soggetti non residenti senza stabile organizzazione in Italia, sulla falsariga dei provvedimenti precedenti che, in sostanza, hanno reso stabile quello originario, risalente agli articoli 5 e 7, Legge Finanziaria per il 2002 e che, ancora oggi, rappresentano la normativa di riferimento.

Va, inoltre, tenuto conto in questa rivalutazione anche quanto stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011 e cioè la possibilità di compensare l'imposta sostitutiva assolta con le precedenti rivalutazioni.

### Novità

Come nella scorsa edizione del provvedimento è prevista un'aliquota unica dell'8% per la misura dell'imposta sostitutiva sia per la rideterminazione del valore delle partecipazioni che per quella dei terreni.

### Le caratteristiche del provvedimento

Un soggetto che possiede un terreno o una partecipazione potrebbe avere convenienza a utilizzare l'opportunità offerta dalla Legge di Stabilità, nell'intento di conseguire un legittimo risparmio fiscale in vista della cessione di una di tali attività.

Infatti, è possibile affrancare le plusvalenze latenti nei valori di questi beni, corrispondendo un'imposta sostitutiva di quella ordinaria, così generando un carico tributario anche molto ridotto rispetto a quello che si avrebbe operando normalmente.

Ad esempio, se un soggetto possiede un'area edificabile acquistata alcuni anni fa, in caso di cessione il reddito imponibile sarebbe dato dalla differenza - plusvalenza - tra corrispettivo percepito e costo di acquisto rivalutato con i coefficienti Istat, e verrebbe assoggettato a tassazione separata. In alternativa, è possibile corrispondere un'imposta con l'aliquota del 8% sul valore complessivo del terreno il che, salvo calcoli di convenienza più accurati, dovrebbe generare un'imposta inferiore a quella che si libera nel primo caso. In tal modo, in buona sostanza, si azzerava la plusvalenza perché, a rivalutazione effettuata, al corrispettivo si oppone il nuovo costo fiscalmente riconosciuto, dato appunto dal valore rivalutato.

Con il nuovo provvedimento, la rivalutazione può essere eseguita se i beni sono posseduti alla data del 1° gennaio 2017, e consegue effetti solo se si redige un'apposita perizia di stima entro il 30 giugno 2017, che è anche la data per versare l'imposta sostitutiva dovuta, ovvero la prima rata.

In sintesi, le date che caratterizzano la rivalutazione sono le seguenti:

<i>Possesso</i>	<i>Redazione perizia</i>	Versamento imposta		
01 gennaio 2017	30 giugno 2017	30 giugno 2017	30 giugno 2018	30 giugno 2019
		Versamento (unica o 1° rata)	Versamento 2° rata	Versamento 3° rata

Si ricorda che sulla seconda e terza rata sono dovuti interessi nella misura del 3% annuo.

L'imposta sostitutiva deve essere applicata sul valore complessivo del bene come definito dalla perizia alla data del 1° gennaio 2017, e con un'aliquota dell'8% che si presenta unica:

- per i terreni agricoli e le aree edificabili;
- per le partecipazioni qualificate;

- per le partecipazioni non qualificate.

Il momento di redazione della perizia, comunque da asseverare entro e non oltre il 30 giugno 2017, può essere diverso a seconda che si tratti di terreni o partecipazioni.

Per le partecipazioni la perizia può essere predisposta anche successivamente alla cessione della stessa, purché entro il termine ultimo del 30 giugno 2017.

Per i terreni, invece, posto che il valore che emerge dalla perizia è quello minimo previsto ai fini dell'imposta di registro, e quindi se ne deve tenere conto ai fini della tassazione dell'atto, l'Agenzia delle entrate aveva da sempre affermato che la perizia doveva essere necessariamente predisposta prima della cessione del terreno.

Aderendo a successive pronunce giurisprudenziali (si veda per tutte la sentenza della Cassazione n. 30729/2011), l'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 53/E/2015 ha parzialmente modificato il proprio orientamento ammettendo che l'asseverazione della perizia possa avvenire posteriormente alla cessione, ma a condizione che la stessa venga comunque redatta prima del rogito e ciò al fine di disporre del valore da indicare nel rogito medesimo.

Sempre con riferimento ai terreni, inoltre, al fine di evitare che si applichi la citata presunzione secondo cui l'originario valore periziato costituisce il "*valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali*", l'Agenzia delle entrate (con la risoluzione n. 111/2010, ribadita nella successiva risoluzione n. 53/E/2015) ha ritenuto possibile effettuare una nuova perizia al ribasso, sostitutiva della precedente, al fine di utilizzare il nuovo e più ridotto valore normale minimo di riferimento.

Il costo della perizia va ad aumentare il valore del bene come rideterminato alla data di riferimento, e diviene, per tale via, di fatto deducibile. Tuttavia, per le partecipazioni, se la sua redazione è commissionata dalla stessa società, è prevista la deduzione da parte di questa in cinque quote costanti a partire dall'esercizio in cui il costo è stato sostenuto.

### **Lo scomputo di quanto pagato nelle precedenti rivalutazioni**

In occasione della riapertura dei termini intervenuta con l'articolo 7, D.L. 70/2011, il Legislatore ha introdotto, al fine di risolvere il vasto contenzioso che si era andato a creare, una norma regolatrice dei rapporti con eventuali precedenti rivalutazioni.

Infatti, alla luce del continuo susseguirsi dei provvedimenti di riapertura della rivalutazione, è frequente che un soggetto abbia operato una prima rivalutazione, e si trovi poi nella condizione di rivalutare nuovamente, poiché in questo intervallo di tempo, non essendo intervenuta la vendita, il valore del terreno o della partecipazione si è modificato.

In proposito, l'Amministrazione finanziaria aveva sempre posto questa regola: con la seconda rivalutazione si libera una nuova imposta che deve essere versata in via autonoma; quella versata in precedenza non può essere compensata ma può essere chiesta a rimborso, eventualmente sospendendo il versamento della rata in corso. In considerazione di tale impostazione si era andato a determinare un corposo contenzioso in merito alle tempistiche per la richiesta a rimborso.

**L'articolo 7, D.L. 70/2011 modifica questa impostazione prevedendo la possibilità di imputare alla seconda rivalutazione l'imposta già versata per attuare quella precedente.**

Pur in assenza di uno specifico richiamo al citato articolo 7, assente peraltro anche nella disciplina recata dalle tre precedenti leggi di rivalutazione (Leggi di Stabilità 2013, 2014, 2015 e 2016), si ritiene che tale norma – in quanto a regime – sia applicabile anche alla nuova riapertura dei termini tale opportunità che ricordiamo vale sia per la rideterminazione del valore di terreni che di partecipazioni.

Di fatto, se ciò fosse possibile si avrebbe la seguente situazione:



---

**Seconda rivalutazione**



valore 80.000 euro – imposta dovuta 8% = 6.400 euro

Sarà quindi possibile imputare il primo versamento di 2.000 euro alla seconda rivalutazione, così corrispondendo a conguaglio solamente 4.400 euro.

In caso di rideterminazione di un secondo valore inferiore al primo, e quindi di imposta dovuta inferiore alla prima, si esclude la possibilità di conseguire il rimborso dell'eccedenza.

## PROROGA PER ASSEGNAZIONI E ESTROMISSIONI AGEVOLATE

La Legge di Bilancio per il 2017 (L. 232/2016) dispone la proroga dei provvedimenti di:

- cessione e assegnazione agevolata, a favore dei soci delle società, dei beni Immobili (in particolare) da queste possedute;
- trasformazione agevolata delle società commerciali in società semplici;
- estromissione dei beni immobili strumentali dalle ditte individuali.

Tali operazioni ordinariamente sono accompagnate da un carico tributario piuttosto consistente che, attraverso il provvedimento in commento, può essere limitato tramite:

- una determinazione agevolata della base imponibile (per il calcolo della plusvalenza che si potrebbe venire a generare, è ammessa la possibilità di far riferimento al valore catastale anziché al valore venale degli immobili, quest'ultimo normalmente molto più elevato), oltre a
- l'applicazione di una conveniente aliquota di imposta sostitutiva (8% per la generalità dei casi, 10,5% qualora la società risultasse di comodo per due dei tre periodi d'imposta precedenti).
- un'aliquota agevolata del 13% da corrispondere sulle riserve in sospensione d'imposta, annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci, e quelle delle società che si trasformano, ottenendone quindi l'affrancamento.

Le suddette facoltà di fatto rappresentano il naturale rimedio per le società per fuggire dal regime delle società di comodo.

Tuttavia, tali strumenti possono essere utilizzati anche ai fini del soddisfacimento di una differente finalità di pianificazione e riduzione del carico fiscale in virtù di prospettate operazioni di dismissione o di cessazione dell'attività (che possono interessare tanto le società quanto le ditte individuali).

### La proroga per le società

Il comma 565, Legge di Bilancio 2017 interviene per prorogare le disposizioni contenute nella L. 208/15 che consentivano, entro lo scorso 30 settembre, di assegnare/cedere in maniera agevolata gli immobili della società a favore dei soci.

Potevano essere oggetto di assegnazione o cessione:

- i beni immobili (sia fabbricati che terreni), diversi da quelli strumentali per destinazione (ossia quelli direttamente impiegati nell'attività);
- i beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.

Tutti i soci beneficiari dell'assegnazione o della cessione agevolata dovevano risultare iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2015. I soci entrati nella compagine societaria dopo il 30 settembre 2015 non potevano godere dei citati benefici.

Analoga agevolazione era prevista anche per le società che intendevano trasformarsi in società semplici (tipo societario escluso dal monitoraggio delle società di comodo): l'operazione di trasformazione poteva essere fruita esclusivamente dalle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni di cui sopra.

La trasformazione era preclusa nel caso di ingresso in società di nuovi soci successivamente alla data del 30 settembre 2015. La Legge di Bilancio 2017 interviene su tale previsione semplicemente riaprendo i termini per poterle realizzare: non vengono invece modificate le regole di applicazione e neppure i parametri di riferimento (in particolar modo la verifica della compagine sociale alla data del 30 settembre 2015).

Pertanto, alle medesime condizioni, vengono agevolate assegnazioni cessioni e trasformazioni avvenute anche dopo la data limite precedentemente prevista (30 settembre 2016) e fino al 30 settembre 2017 (di fatto sanando anche eventuali operazioni realizzate dal 1 ottobre scorso in poi, anche prima della data di entrata in vigore della Legge di Bilancio).

Qualora venga innescato il presente provvedimento agevolato, l'eventuale imposta sostitutiva deve essere versata in due rate, alle seguenti scadenze:

- il 60% di quanto dovuto, entro il 30 novembre 2017;
- il rimanente 40%, entro il 16 giugno 2018.

### **La proroga per le imprese individuali**

Il comma 566, Legge di Bilancio 2017 interviene per prorogare anche il provvedimento di estromissione agevolata dei beni da parte dell'imprenditore individuale. Si tratta di un provvedimento analogo a quello precedentemente descritto: la fuoriuscita del bene dalla sfera dell'impresa (per "privatizzare" l'immobile) è operazione assimilata alla cessione, con la conseguenza che a seguito di tale operazione sono dovute imposte sulla plusvalenza che si verrebbe eventualmente a generare.

La L. 208/2015 aveva introdotto la possibilità di determinare in maniera agevolata la plusvalenza, facendo riferimento al valore catastale dell'immobile e, anziché assoggettarla ad aliquote Irpef, essa poteva scontare il prelievo nella misura fissa dell'8%.

Si trattava di una opportunità di particolare interesse soprattutto (ma non esclusivamente) per le imprese individuali prossime alla chiusura.

Gli immobili che potevano beneficiare di tale opportunità erano quelli strumentali.

La L. 208/2015 permetteva all'imprenditore individuale che alla data del 31 ottobre 2015 possedeva beni immobili strumentali, entro il 31 maggio 2016, di optare per l'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa, con effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2016.

Il comma 566, Legge di Bilancio 2017 prevede la possibilità di applicare un'imposta sostitutiva anche alle esclusioni dal patrimonio dell'impresa dei beni posseduti alla data del 31 ottobre 2016, purché tali esclusioni siano poste in essere dal 1° gennaio 2017 al 31 maggio 2017.

Rispetto al provvedimento che riguarda le società, in questo caso viene quindi spostata in avanti anche la data di riferimento: i beni agevolabili sono quelli posseduti alla data del 31 ottobre 2016.

Per i soggetti che si avvalgono della presente disposizione, gli effetti della estromissione decorrono dal 1° gennaio 2017.

Le scadenze di versamento sono le medesime previste per le società:

- il 60% di quanto dovuto, entro il 30 novembre 2017;
- il rimanente 40%, entro il 16 giugno 2018.