



Dispensa

Master MySolution 2017/18

Prima giornata

**LE NOVITÀ FISCALI ESTIVE
E I PRINCIPALI CHIARIMENTI
DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Dispensa chiusa in redazione il 12 ottobre 2017



www.mysolution.it

Sommarario

Programma della giornata	V
1. L'editoriale	1
2. Approfondimenti d'Autore	5
2.1 La stretta sulle compensazioni	7
2.2 Nuove regole di trasmissione e gestione del modello F24	13
2.3 La tutela del lavoratore autonomo nelle transazioni commerciali	17
2.4 Deduzione integrale per le spese per corsi di formazione sostenute dal professionista	25
2.5 Le spese relative a prestazioni alberghiere	31
2.6 Nuovo regime fiscali delle locazioni brevi	35
2.7 Nuova detrazione IVA valevole solo per i documenti emessi dal 1° gennaio 2017	41
2.8 Contratto di prestazione occasionale	45
2.9 Libretto famiglia	55
2.10 Split payment: dal 1° luglio 2017 la platea diventa numerosa	63
2.11 Cessione del "bonus" energia	69
2.12 Le modifiche dell'ACE dopo l'emanazione del decreto attuativo	73
2.13 Il Fisco spiega il regime di cassa	85
2.14 Regime di cassa anche per le imprese minori	99
2.15 La tassazione dei dividendi e utili di partecipazione	109
2.16 Legge sulla concorrenza: definito il contratto di leasing	117
2.17 Reverse charge: applicabili le sanzioni formali	121
2.18 La derivazione è rafforzata solo per la medio-grande impresa	127
3. Slides della giornata	133

PROGRAMMA I GIORNATA

Le novità fiscali estive e i principali chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

- Le novità del D.L. n. 50/2017 (conversione in Legge n. 96/2017):
 - > Visto di conformità
 - > Nuove regole per la presentazione F24
 - > Tutela nelle transazioni commerciali dei lavoratori autonomi
 - > Nuova disciplina delle spese per convegni, vitto e alloggio per professionisti e lavoratori autonomi
 - > Nuovo regime fiscali delle locazioni brevi
 - > Nuova detrazione IVA
 - > Nuove prestazioni occasionali e Libretto di famiglia
 - > Split payment novità in materia di estensione
 - > Cessione bonus energia
- ACE – novità del D.L. n. 50/2017 e novità normative del mese di agosto:
 - > D.M. 3 agosto 2017
 - > Provv. 28 agosto 2017, n. 165138
- Regime di cassa: il punto sulla situazione
- IRI: il punto sulla situazione, vantaggi, dubbi e perplessità
- Contratto di leasing: modifica normativa con la Legge sulla concorrenza, il contratto di leasing diviene contratto tipico
- Legge sulla concorrenza: novità per i professionisti
- Novità in materia di Bilancio
- Analisi delle recenti interpretazioni dell'AdE nel periodo maggio/settembre

1. Editoriale

1. L'editoriale

a cura di Mauro Nicola

Qualora ci fosse richiesta una definizione sintetica, di una parola soltanto, relativa all'estate 2017, l'unica possibile sarebbe... "prorogata"!

Sì perché, almeno in campo tributario, è stata una estate lunghissima.

Per la prima volta nella nostra vita professionale ci siamo imbattuti addirittura nella proroga postuma. Prima annunciata, magari da un qualche comunicato stampa, e, poi, promulgata con un D.P.C.M. a termine ormai largamente scaduto.

Un delirio di scadenze, rinvii, proroghe e controcadenze che ha obbligato tutti noi a inseguire l'adempimento.

Compito di per sé peraltro non facile, ma acuito, nella sua difficoltà, dalla necessità di tenere pure conto delle modifiche normative che hanno avuto un impatto immediato sull'operatività quotidiana.

Basti pensare all'abbassamento della soglia del credito di imposta liberamente compensabile intervenuto a fine aprile.

Va ricordato che i Professionisti tributari non sono gli unici a lavorare alacremente nel periodo primaverile-estivo, infatti quest'anno il Legislatore si è impegnato tantissimo nelle medesime settimane, attraverso l'approvazione di una serie di novelle normative.

Nella fattispecie dobbiamo ricordare il D.L. n. 50 del 24 aprile, meglio conosciuto come "manovrina" estiva *aggiustaconti*, e La legge 22 maggio 2017 n. 81 rubricata quale *Jobs Act Autonomi*.

Nel corso della prima giornata di questa Terza Edizione del Master MySolution affronteremo esattamente i temi, e le argomentazioni, di maggior rilevanza contenute all'interno dei succitati provvedimenti normativi.

Li abbiamo distinti per aree tematiche per darne una trattazione organica andando dal reddito di impresa, all'IVA, alle nuove regole procedurali, senza dimenticare le persone fisiche e le novità nel contenzioso tributario.

Tanto per citare alcuni temi, di maggior pregnanza, analizzeremo le nuove regole poste a presidio dell'Aiuto alla Crescita Economica e la convenienza all'adozione dell'I.R.I..

Sul fronte IVA le novità imprescindibilmente poste sotto la lente di ingrandimento saranno quelle legate allo split-payment e alla tempistica di esercizio del diritto alla detrazione.

Ampio spazio anche alle persone fisiche con le nuove previsioni per le locazioni brevi e la cessione del bonus energia.

Ma anche, e soprattutto, le nuove regole per la gestione del Modello F24 o per il nuovo regime di cassa delle imprese minori.

Sino ad arrivare al Jobs Act Autonomi in tutte le sue sfaccettature fiscali come ad esempio le novità aventi ad oggetto le spese alberghiere o i corsi di formazione.

Puntuale attenzione è però stata riservata anche ad un argomento estremamente sentito dal Professionista, quale la sua tutela nell'ambito delle transazioni commerciali con particolare riguardo alla tempistica di incasso del credito.

Insomma un sommario estremamente ricco ed approfondito che speriamo possa riscuotere l'interesse di tutti Voi senza... proroga alcuna!

Vi aspetto in aula!

2. Approfondimenti d'Autore

2.1 La stretta sulle compensazioni

di Mauro Nicola

L'art. 3 del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, ha introdotto una severa stretta alle compensazioni dei crediti d'imposta dei contribuenti, siano essi imprese che persone fisiche, riducendo a 5.000 euro il limite oltre il quale è necessario il visto di conformità per le compensazioni delle imposte sui redditi, IRAP e IVA.

► 2.1.1 Introduzione

L'art. 3 del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, convertito dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, ha **ridotto a 5.000 euro il limite** oltre il quale è necessario il **visto di conformità** per **compensare** le imposte sui redditi, l'IRAP e l'IVA.

La novella normativa, al comma 1 del citato articolo, modifica le disposizioni riguardanti il visto di conformità necessario per la compensazione di crediti e debiti fiscali di cui all'art. 1, comma 574, della legge 27 dicembre 2013, n. 147.

Ulteriore novità ha riguardato la **generalizzazione**, per i soggetti titolari di partita IVA, dell'**obbligo** di utilizzare, per le compensazioni "orizzontali" in F24 (a prescindere dal relativo importo), i **canali telematici** messi a disposizione dell'Agenzia delle entrate (F24 web, F24 online, F24 cumulativo, F24 addebito unico).

Infatti, per effetto delle modifiche all'art. 37, comma 49-bis, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, l'obbligo per i titolari di partita IVA è stato esteso ad ogni utilizzo in F24 di crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive, all'IRAP, nonché di crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

Attenzione

Quindi, se, prima del D.L. n. 50/2017, i titolari di partita IVA potevano utilizzare in compensazione, per importi inferiori alla soglia di 5.000 euro, un canale telematico "diverso" da quelli messi a disposizione dalle Entrate, ora ciò non è più possibile, in quanto **anche per una sola compensazione di modesto importo scatta l'obbligo di utilizzare la procedura Entratel o Fisconline**.

► 2.1.2 Nuovi limiti per il visto di conformità

L'art. 3 del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, convertito dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, ha introdotto una severa stretta alle compensazioni dei crediti d'imposta dei contribuenti, siano essi imprese che persone fisiche, **riducendo a 5.000 euro il limite** oltre il quale è necessario il **visto di conformità** per le **compensazioni** delle imposte sui redditi, IRAP e IVA.

Tale innovazione ha suscitato aspre polemiche, soprattutto perché intervenuta a ridosso dei termini previsti per i versamenti delle imposte, sicché le imprese hanno dovuto **modificare** le loro **procedure di pagamento** con poco preavviso, circostanza questa non di poco conto, soprattutto per le imprese di maggiori dimensioni.

Questo intervento è stato motivato dall'esigenza di assicurare un **controllo più tempestivo** dei versamenti in esame da parte dell'Agenzia delle entrate, sul presupposto evidentemente, che il sistema *home banking* non consenta un controllo così rapido quanto quello previsto dal sistema Entratel.

Al riguardo, taluni hanno osservato, non a torto, che, attesa questa esigenza, sarebbe stato più opportuno intervenire sul sistema *home banking*, in modo da permettere a tale sistema di trasmettere

immediatamente gli F24 da esso gestiti, anziché imporre alle imprese di transitare sul diverso sistema telematico Entratel.

A fronte di queste misure antifrode, volte a contrastare gli indebiti utilizzi in compensazione dei crediti d'imposta (art. 3 del D.L. n. 50/2017), sono stati forniti i primi chiarimenti con le risoluzioni 4 maggio 2017, n. 57/E, e 9 giugno 2017, n. 68/E.

In particolare, con la risoluzione n. 68/E del 2017, è stato fornito, tra l'altro, l'**elenco dei codici tributo**, la cui compensazione necessita ora, per i soli soggetti titolari di partita IVA, dell'utilizzo dei servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate.

Il comma 1 del citato articolo modifica le disposizioni riguardanti il **visto di conformità** necessario per la compensazione di crediti e debiti fiscali di cui all'art. 1, comma 574, della legge 27 dicembre 2013, n. 147.

La norma ricalca quanto già previsto in ambito IVA ai sensi dell'art. 10, comma 1, lett. a), n. 7), del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, che condiziona l'utilizzo in **compensazione di crediti IVA per importi superiori a 15.000 euro annui, ora 5.000**, all'obbligo di richiedere l'apposizione di apposito visto di conformità di cui all'art. 35, comma 1, lett. a), del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, diretto ad attestare l'esattezza dei dati indicati nelle dichiarazioni rispetto alla relativa documentazione e alle risultanze delle scritture contabili, nonché di queste ultime alla relativa documentazione contabile, relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito.

Attenzione

Resta fermo che, in luogo del visto di conformità, è ammessa, per i contribuenti sottoposti al controllo contabile di cui all'art. 2409-*bis* c.c., esercitato da un revisore contabile o da una società di revisione, la presentazione di una **dichiarazione attestante l'esecuzione dei controlli**.

Tale dichiarazione, che deve essere **sottoscritta** dal rappresentante legale della società, di cui all'art. 1, comma 4, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, e dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione ex art. 1, comma 5, del D.P.R. n. 322/1988, riguarda la verifica della **regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie** ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché la verifica della **corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione** alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione.

In primo luogo, il citato comma 1 elimina il riferimento all'art. 3 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, relativo alle ritenute alla fonte oggetto di compensazione, in quanto tale riferimento normativo non è esaustivo delle diverse **casistiche di ritenuta alla fonte** attualmente esistenti; inoltre, lo stesso comma **riduce da euro 15.000 a euro 5.000** l'importo al di sopra del quale i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive possono essere utilizzati in compensazione solo attraverso l'apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione da cui emergono, ovvero della sottoscrizione alternativa del soggetto incaricato della revisione legale (lett. ra a).

► 2.1.3 Violazioni e sanzioni

La successiva lett. b) del comma 1 stabilisce che, nei casi di **utilizzo in compensazione dei crediti in violazione dell'obbligo di apposizione del visto di conformità**, l'Ufficio procede al recupero dell'ammontare dei crediti utilizzati in violazione e dei relativi interessi, nonché all'irrogazione delle sanzioni.

Nel dettaglio dispone che, se le compensazioni sono effettuate in **assenza del visto** di conformità o della sottoscrizione alternativa, ovvero in presenza di visto di conformità o di sottoscrizione alternativa apposti da **subjecti non abilitati**, l'Ufficio procede, oltre che al recupero degli interessi e all'irrogazione delle sanzioni, anche al recupero dei crediti utilizzati in difformità delle regole che prescrivono l'apposizione del visto di conformità sulle dichiarazioni dalle quali i crediti emergono, mediante l'utilizzo dell'**atto di recupero** di cui all'art. 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311.

► 2.1.4 Crediti IVA infrannuali

Analogamente, il comma 2 **riduce da 15.000 a 5.000 euro annui** il limite dei crediti relativi all'imposta sul valore aggiunto da utilizzare in compensazione oltre il quale è necessario il visto di conformità (lett. *a*, n. 1, che modifica il citato art. 10, comma 1, lett. *a*, n. 7, del D.L. 1° luglio 2009, n. 78). Si evidenzia, che nel corso della conversione in legge è stato introdotto un inciso che prevede l'obbligo di previa apposizione del **visto di conformità sull'istanza trimestrale** da cui emerge il credito, anche per la compensazione del **credito IVA infrannuale**, per importi superiori a 5.000 euro annui (comma 2, lett. *a*, nn. 1 e 2).

Per quanto riguarda la compensazione del credito IVA infrannuale, si segnala che l'Agenzia delle entrate, con il Provv. 4 luglio 2017, n. 124040, ha approvato il **nuovo modello IVA TR** e le relative istruzioni da utilizzare per la richiesta di rimborso o per l'utilizzo in compensazione del credito IVA trimestrale.

Attenzione

Il nuovo modello deve essere utilizzato a decorrere dalle richieste di rimborso o di utilizzo in compensazione del credito IVA infrannuale relativo al secondo trimestre dell'anno d'imposta 2017, da presentare entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento, ovvero **dallo scorso 31 luglio 2017**.

Anche in tal caso, la normativa oggi vigente stabilisce che, nei casi di utilizzo in compensazione di crediti IVA in **violazione dell'obbligo di apposizione del visto di conformità** o della sottoscrizione sulle dichiarazioni o istanze da cui emergono i crediti stessi, ovvero nei casi di utilizzo in compensazione dei crediti che emergono da dichiarazioni o istanze con visto di conformità o sottoscrizione apposti da soggetti diversi da quelli abilitati, con l'atto di recupero di cui all'art. 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, l'Ufficio procede al recupero dell'ammontare dei crediti utilizzati in violazione delle modalità di cui al primo periodo e dei relativi interessi, nonché all'irrogazione delle sanzioni.

► 2.1.5 Start-up

Viene previsto il coordinamento formale delle norme sul visto di conformità per le **start-up innovative**, specificando che per tali imprese, per il periodo di iscrizione nella sezione speciale del Registro delle imprese, la soglia per l'apposizione del visto di conformità ovvero della sottoscrizione alternativa, ai fini delle compensazioni, è innalzata non più da 15.000 a 50.000 euro, ma dal **nuovo limite di 5.000 sempre a 50.000 euro** (art. 10, comma 1, lett. *a*, n. 7-bis, del D.L. 1° luglio 2009, n. 78).

► 2.1.6 Riscossione coattiva

Infine, è modificata la norma sulla **riscossione coattiva dei crediti d'imposta indebitamente utilizzati** in caso di **"inadempienza" all'atto di recupero**, introducendo il divieto di utilizzare la compensazione per il pagamento delle somme dovute.

Attenzione

Nel dettaglio, viene stabilito il divieto di pagamento mediante compensazione, qualora le somme richieste con l'atto di recupero siano state oggetto di iscrizione a ruolo (art. 3, comma 4, che modifica l'art. 1, comma 422 della legge n. 311/2004).

Viene, poi, esplicitata l'impossibilità di avvalersi della speciale forma di compensazione prevista dall'art. 31 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122). Si ricorda che i commi 421-423 della legge Finanziaria 2005 hanno introdotto norme sul **recupero dei crediti d'imposta indebitamente utilizzati**, nonché per il recupero delle relative sanzioni e interessi.

In particolare, il comma 421 prevede che per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati, anche parzialmente, l'Agenzia delle entrate può emanare apposito **atto di recupero** motivato da notificare al contribuente. Il comma 422 stabilisce che, in caso di mancato pagamento, anche parziale, delle somme dovute entro il termine assegnato dall'Ufficio, comunque non inferiore a sessanta giorni, si procede alla riscossione coattiva. Il comma 423 infine specifica che la **competenza all'emanazione degli atti di recupero**, emessi prima del termine per la presentazione della dichiarazione, spetta all'Ufficio nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto per il precedente periodo d'imposta.

Se le compensazioni sono effettuate in **assenza del visto di conformità** o senza la sottoscrizione alternativa, oppure se questi sono stati apposti sulla dichiarazione o sull'istanza da soggetti non abilitati, l'Agenzia delle entrate procede alla riscossione dei crediti usati in difformità dalle regole mediante "atto di recupero", oltre agli interessi e le sanzioni nella misura del 30 per cento.

Attenzione

Ciò vale se il **credito** impropriamente compensato è comunque **esistente**. Si ricorda infatti che, nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta "in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti", si applica la sanzione del 30 per cento del credito utilizzato (art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471).

In buona sostanza nel caso in cui le compensazioni dei crediti siano effettuate:

- in assenza del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa,
- ovvero, in presenza di visto di conformità (o sottoscrizione alternativa) apposto da soggetti "non abilitati",

l'Ufficio procede, oltre che al recupero degli interessi e all'irrogazione delle sanzioni, anche al recupero dei crediti utilizzati in difformità delle regole che prescrivono l'apposizione del visto di conformità sulle dichiarazioni, mediante l'utilizzo dell'atto di recupero di cui alla legge n. 311/2004.

Le somme dovute a seguito del recupero dei crediti indebitamente utilizzati indicate nell'atto di contestazione dovranno essere **obbligatoriamente versate** (con il modello F24) non potendo più essere corrisposte tramite compensazione ex art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997 (nuovo art. 1, comma 422, della legge n. 311/2004).

Quindi, tenuto conto dell'ambito applicativo dell'atto di recupero, il legislatore ha inteso inibire l'utilizzo dell'istituto in presenza di una condotta, l'indebita compensazione, che la norma intende appunto contrastare.

Appare di indubbio interesse osservare che, anche in caso di **iscrizione a ruolo delle somme dovute in base all'atto di recupero** di crediti d'imposta indebitamente utilizzati, per il relativo pagamento **non è ammessa la compensazione** con posizioni di credito per imposte erariali ex art. 31 del D.L. n. 78/2010.

Nella legge di conversione del decreto originario è stato anticipato, al «**decimo giorno successivo**», il momento a partire dal quale è possibile utilizzare in compensazione i crediti IVA, modificando il terzo periodo dell'art. 17, comma 1, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, che, nella sua previgente formulazione, prevedeva che la compensazione del credito IVA annuale o *infra*-annuale, per importi superiori a 5.000 euro annui, potesse essere esercitata a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui emerge il credito.

Resta invece confermato che **solo ai fini IVA** sussiste l'obbligo della **preventiva trasmissione della dichiarazione/istanza**, mentre non è necessaria per le compensazioni degli altri crediti tributari.

La novella normativa autorizza l'Agenzia delle entrate, nelle ipotesi in cui il credito d'imposta utilizzato in compensazione risulti superiore all'importo previsto dalle disposizioni che fissano il limite massimo

dei crediti compensabili ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, a **scartare automaticamente il modello F24**.

► 2.1.7 Decorrenza

Con la risoluzione n. 57/E del 2017, l'Agenzia delle entrate ha precisato che le nuove norme trovano applicazione per tutti i comportamenti tenuti dopo l'entrata in vigore del D.L. n. 50/2017 e, pertanto, dalle **dichiarazioni presentate dal 24 aprile 2017**.

Per le dichiarazioni già presentate entro il 23 aprile scorso prive del visto di conformità (ad esempio il modello IVA 2017, ma anche le dichiarazioni relative alle imposte sui redditi e all'IRAP di soggetti con esercizio non solare) restano, invece, applicabili le regole precedenti.

In altri termini - si legge nella risoluzione - *"non possono essere scartate le deleghe di pagamento che, pur presentate successivamente al 24 aprile, utilizzano in compensazione crediti emergenti da dichiarazioni già trasmesse per importi inferiori a euro 15.000"*.

Per le dichiarazioni non ancora presentate al 24 aprile 2017 (ad esempio, modello IVA 2017 presentato con ritardo non superiore a 90 giorni o dichiarazioni integrative da presentare ai sensi degli artt. 2 e 8 del D.P.R. n. 322/1998), è necessario apporre il visto, qualora si intenda compensare crediti superiori a 5.000 euro.

In materia di IVA, l'obbligo di apposizione del visto di conformità per importi superiori a 5.000 euro annui grava sui contribuenti che intendono utilizzare in compensazione sia il credito annuale sia quello infrannuale. Conseguentemente, il **visto deve essere apposto sulla dichiarazione IVA o sull'istanza di rimborso infrannuale**.

► 2.1.8 Quesiti

Gli operatori del settore, alla luce delle ricordate novità normative, si sono posti diversi quesiti, quali:

- se il visto di conformità vada apposto sul modello IVA TR solo al momento dell'effettivo utilizzo in compensazione del credito per un importo superiore a 5.000 euro;
- se il limite di 5.000 euro per l'apposizione del visto di conformità debba essere calcolato tenendo conto dei precedenti crediti trimestrali indicati con utilizzo in compensazione sull'istanza IVA TR, ovvero effettivamente utilizzati e se anche l'importo indicato sull'istanza relativa al primo trimestre 2017, ovvero effettivamente utilizzato, debba concorrere al limite annuale dei 5.000 euro;
- se il visto di conformità possa essere apposto anche dai dipendenti delle società di servizi iscritti negli albi dei dottori commercialisti ed esperti contabili che siano privi di partita IVA in quanto non esercenti in proprio attività libero professionale.

Puntualmente sono arrivate le risposte da parte dell'Agenzia delle entrate nella risoluzione 28 luglio 2017, n. 103/E, che possiamo così sinteticamente illustrare.

Sulla base del dato testuale emergente dalla lettura della norma (art. 3 del D.L. n. 50/2017), l'Agenzia ritiene che **non necessita del visto di conformità né l'istanza di rimborso del credito IVA infrannuale, né l'istanza di compensazione per importi pari o inferiori a 5.000 euro annui**.

Peraltro, in caso di **istanza di rimborso**, l'importo di riferimento entro cui non occorre l'apposizione del visto, è pari a **30.000 euro** (art. 38-bis, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972).

Ne deriva che il visto di conformità è obbligatorio se l'istanza con cui viene chiesto di poter compensare il credito IVA infrannuale è di importo superiore a 5.000 euro annui, anche quando alla richiesta non faccia seguito alcun effettivo utilizzo in compensazione. Pertanto, **non è possibile prendere a riferimento l'effettivo credito compensato nel trimestre** (in analogia rispetto a quanto è stato detto con riguardo ai crediti emergenti dalla dichiarazione annuale).

Qualora venga presentato un modello IVA TR con un credito chiesto in compensazione di importo superiore a 5.000 euro, privo del visto, **l'utilizzo in misura inferiore al limite** non ne inficerà la spettanza.

Nel caso, invece, in cui il contribuente decida di compensare l'intero ammontare indicato nel modello, potrà farlo solo previa presentazione di un **modello IVA TR "integrativo"** con il visto di conformità, barrando la casella "Modifica istanza precedente".

La risoluzione precisa che il limite di 5.000 euro annui per l'apposizione del visto di conformità va calcolato **tenendo conto dei crediti trimestrali chiesti in compensazione nei trimestri precedenti**. Coerentemente, l'importo indicato sull'istanza relativa al primo trimestre 2017 concorre alla determinazione del limite, anche se non utilizzato in compensazione.

Con riguardo all'ultima questione, la risoluzione, sulla base del combinato disposto delle norme che disciplinano il visto di conformità, precisa che quest'ultimo è apposto da chi tiene le scritture e predispose la dichiarazione, che può essere, oltre al professionista, anche la **società di servizi** posseduta in maggioranza da professionisti. La trasmissione della dichiarazione, a sua volta, è consentita, fra gli altri, alle società di servizi (come definite dal D.M. 18 febbraio 1999).

Attenzione

Più in particolare, la tenuta della contabilità e la predisposizione della dichiarazione potrebbero essere ricondotte al professionista, anche se svolte formalmente dalla società di servizi di cui il professionista è dipendente, sempre che siano effettuate sotto il suo diretto controllo e la sua responsabilità.

Con riguardo specificamente all'apposizione del visto di conformità, la risoluzione sottolinea che la relativa disciplina si limita a prescrivere l'iscrizione del soggetto autorizzato negli albi ivi indicati, senza richiedere il contestuale esercizio della professione in forma di lavoro autonomo. Pertanto, **nulla osta all'apposizione del visto da parte del professionista-dipendente di una società di servizi**, sebbene quest'ultimo non eserciti la professione in forma di lavoro autonomo.

Infine, per quanto attiene alla trasmissione della dichiarazione vistata, nella risoluzione si precisa che la dichiarazione, predisposta e vistata dal professionista dipendente della società di servizi, possa essere da lui **trasmessa per il tramite dell'abilitazione della medesima società**.

2.2 Nuove regole di trasmissione e gestione del modello F24

di Mauro Nicola

L'obbligo per i soggetti titolari di partita IVA dell'utilizzo esclusivo dei servizi telematici per le compensazioni dei crediti relativi, oltre che all'IVA, alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'IRAP comporta che le piccole e medie imprese, abituate alla presentazione del modello F24 mediante home banking, sono ora tenute a dotarsi di una utenza telematica oppure a rivolgersi ad un intermediario abilitato per assolvere a tale adempimento.

► 2.2.1 Introduzione

Il comma 3 dell'art. 3 del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, modifica il comma 49-bis dell'art. 37 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, che consente l'utilizzo in **compensazione dei crediti IVA**, annuali o infrannuali, superiori a una certa soglia esclusivamente **attraverso i servizi telematici** messi a disposizione dell'Agenzia delle entrate. In particolare, per effetto della norma in esame, viene **eliminato il limite di 5.000 euro** oltre il quale l'utilizzo dei servizi telematici diveniva obbligatorio, rendendo quindi obbligatorio l'uso di tali servizi in tutti i casi di compensazione di crediti IVA; nello stesso tempo, il predetto **obbligo si estende ai crediti** relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito, all'imposta regionale sulle attività produttive, nonché ai crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

Utilizzando le parole della **relazione illustrativa**, il "comma 3, al fine di generalizzare per i soggetti titolari di partita IVA l'obbligo di utilizzare, per le compensazioni effettuate ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, i canali telematici messi a disposizione dell'Agenzia delle entrate, interviene sull'articolo 37, comma 49-bis, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223. Nella nuova formulazione il citato comma 49-bis, oltre che per i crediti IVA, per i quali è, peraltro, eliminata la soglia minima di euro 5.000, prevede l'obbligo dell'utilizzo esclusivo dei servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate da parte dei soggetti titolari di partita IVA anche per le compensazioni dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'imposta regionale sulle attività produttive".

► 2.2.2 I riflessi sulla presentazione del Mod. F24

Tale scelta del legislatore ha, tuttavia, importanti riflessi pratici in capo alle **piccole e medie imprese** che, abituate alla presentazione dell'F24 mediante *home banking*, sono ora **tenute a dotarsi di una utenza telematica oppure a rivolgersi ad un intermediario** abilitato per la presentazione telematica dell'F24, con costi aggiuntivi.

Ricordiamo che, **prima di tale innovazione**, le imprese che intendevano utilizzare in compensazione, ex art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, il credito annuale, o relativo a periodi inferiori all'anno, attinente all'imposta sul valore aggiunto per importi superiori a 5.000 euro annui, dovevano necessariamente utilizzare i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate e, cioè, il canale Entratel; il CBI (canale interbancario) si rendeva dunque disponibile solo per l'utilizzo in compensazione di crediti IVA inferiore a tale soglia o di crediti diversi dall'IVA.

L’art. 3, comma 3, del D.L. n. 50/2017, ha esteso l’ambito applicativo di tale onere procedimentale, sia ampliando il novero delle poste creditorie il cui utilizzo deve avvenire necessariamente tramite Entratel, sia eliminando la predetta soglia quantitativa, con la conseguenza che il **ricorso al canale Entratel** si rende sempre **necessario anche per crediti diversi da quello IVA e a prescindere dal loro importo**.

Il nuovo **art. 37, comma 49-bis, del D.L. n. 223/2006**, infatti, prevede ora che *“I soggetti di cui al comma 49, che intendono effettuare la compensazione prevista dall’articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, del credito annuale o relativo a periodi inferiori all’anno dell’imposta sul valore aggiunto ovvero dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito, all’imposta regionale sulle attività produttive e dei crediti d’imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi sono tenuti ad utilizzare”* il canale Entratel.

Attenzione

Per i versamenti in esame, dunque, non è più possibile utilizzare il CBI (circuito interbancario), neanche nella modalità *home banking*.

In merito alla **decorrenza** di tali innovazioni procedimentali, l’Amministrazione finanziaria, con la risoluzione 4 maggio 2017, n. 57/E, ha reso noto che esse *“trovano applicazione per tutti i comportamenti tenuti dopo la loro entrata in vigore e, pertanto”* già con riguardo *“alle **dichiarazioni presentate dal 24 aprile 2017**”*.

Nelle successive tavole si riepilogano le nuove norme.

Tavola 1 – Limiti alla compensazione

	IVA	IRES, IRPEF, addizionali imposte sostitutive, ritenute, IRAP
Compensazione orizzontale con il modello F24 (cd. esterna)	≤ 5.000 euro annui: compensazione libera del credito, senza alcun onere dichiarativo. Obbligo di utilizzo dei servizi telematici dell’Agenzia delle entrate (Entratel/Fisconline) per l’invio del modello F24	≤ 5.000 euro annui: compensazione libera del credito senza alcun onere dichiarativo. Obbligo di utilizzo dei servizi telematici dell’Agenzia delle entrate (Entratel/Fisconline) per l’invio del modello F24
	> 5.000 euro annui: compensazione del credito solo a decorrere dal giorno 10 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione/ istanza da cui emerge, con apposizione del visto di conformità ovvero attestazione da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile di cui all’art. 2409- <i>bis</i> c.c. In precedenza , per importi superiori a 5.000 euro, ma inferiori a 15.000 euro, il credito poteva essere utilizzato in compensazione solo a decorrere dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui emerge, anche senza apposizione del visto	> 5.000 euro annui: compensazione del credito derivante dalla dichiarazione dei redditi con apposizione del visto di conformità ovvero attestazione da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile di cui all’art. 2409- <i>bis</i> c.c.; A differenza dell’IVA, non è richiesta la preventiva presentazione della dichiarazione; quindi, le compensazioni possono avvenire a condizione che la dichiarazione (anche successivamente presentata) sia munita del visto

	IVA	IRES, IRPEF, addizionali imposte sostitutive, ritenute, IRAP
	<p>di conformità (era comunque obbligatorio avvalersi dei servizi telematici dell’Agenzia delle entrate).</p> <p>Resta confermato l’obbligo per il rimborso IVA > 30.000 euro del visto di conformità (art. 38-bis D.P.R. n. 633/1972, come modificato dall’art. 7-<i>quater</i>, comma 32, del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193), qualora si intenda beneficiare dell’esenzione dall’obbligo di presentazione di garanzia per l’ammontare chiesto a rimborso</p>	
Compensazione verticale (cd. interna)	Non è soggetta ad alcuna limitazione	

Tavola 2 - Modalità di presentazione del modello F24 (art. 11, comma 2, del D.L. 24 aprile 2014, n. 66, come modificato dall’art. 7-*quater*, comma 31, del D.L. n. 193/2016) e art. 3 del D.L. n. 50/2017

	Non titolari di partita IVA	Titolari di partita IVA
F24 con compensazioni effettuate e saldo finale pari a zero	<p>Solo mediante i servizi telematici messi a disposizione dall’Agenzia delle entrate:</p> <p>direttamente, utilizzando i canali Entratel o Fisconline ("F24 web" e "F24 online");</p> <p>tramite gli intermediari abilitati al canale telematico Entratel (professionisti, associazioni di categoria, CAF, ecc.), che possono trasmettere telematicamente le deleghe F24 in nome e per conto degli assistiti: avvalendosi del servizio "F24 cumulativo" (disciplinato da apposita convenzione con la medesima Agenzia); utilizzando il servizio "F24 addebito unico" (Prov. 21 giugno 2007)</p>	
F24 con compensazioni e saldo finale positivo (indipendentemente da importo)	<p>Solo con modalità telematiche mediante: servizi telematici dell’Agenzia delle entrate (F24 web, F24 online, F24 cumulativo, F24 addebito unico); servizi di internet banking convenzionati con l’Agenzia delle entrate (banche, Poste Italiane e agenti della riscossione, prestatori di servizi di pagamento)</p>	<p>Solo tramite i servizi telematici dell’Agenzia delle entrate (F24 web, F24 online, F24 cumulativo, F24 addebito unico).</p> <p>Esclusi in ogni caso i servizi bancari di remote banking</p>
F24 senza compensazione (saldo finale positivo)	<p>Per qualsiasi importo (anche sopra 1.000 euro) in forma libera:</p> <p>telematicamente (servizi telematici dell’Agenzia delle entrate e servizi bancari di <i>remote banking</i>);</p> <p>in forma cartacea presso gli sportelli degli intermediari della riscossione convenzionati con l’Agenzia (banche, Poste Italiane e agenti della riscossione)</p>	<p>Solo con modalità telematiche mediante:</p> <p>i servizi telematici dell’Agenzia delle entrate (F24 web, F24 online, F24 cumulativo, F24 addebito unico);</p> <p>servizi di internet banking convenzionati con l’Agenzia delle entrate (banche, Poste Italiane e agenti della riscossione, prestatori di servizi di pagamento)</p>

2.3 La tutela del lavoratore autonomo nelle transazioni commerciali

di Mauro Nicola

Il D.Lgs. 9 novembre 2012, n. 192, ha modificato il D.Lgs. 9 ottobre 2002, n. 231, in tema di lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, ampliando l'ambito di applicazione delle norme di tutela e intervenendo sulla decorrenza degli interessi moratori e il relativo saggio. Anche il risarcimento delle spese di recupero e i casi di nullità di eventuali clausole contrattuali sono stati oggetto di cambiamenti.

► 2.3.1 Introduzione

Già diciassette anni fa il legislatore comunitario è intervenuto con la Dir. CEE 29 giugno 2000, n. 2000/35/CE, per uniformare il trattamento delle **conseguenze dei ritardi di pagamento** all'interno dell'Unione europea. Due anni più tardi, l'Italia ha recepito detta Dir. n. 2000/35/CE con il D.Lgs. 9 ottobre 2002, n. 231.

Nel 2011, la Dir. n. 2000/35/CE è stata tuttavia incisivamente rivista dalla Dir. CEE 16 febbraio 2011, n. 2011/7/UE. Di conseguenza, in attuazione dei suoi obblighi comunitari, il legislatore italiano, a distanza di dieci anni dalla prima stesura del D.Lgs. n. 231/2002, ha emanato il nuovo D.Lgs. 9 novembre 2012, n. 192, che ha significativamente modificato e integrato l'originario testo del D.Lgs. n. 231/2002, con l'obiettivo di rendere più forti ed efficaci le **norme che sanzionano i ritardi di pagamento**.

Con la promulgazione della legge 22 maggio 2017, n. 81, sono state introdotte nuove misure di tutela del lavoro autonomo non imprenditoriale e disposizioni sull'articolazione flessibile dei tempi e luoghi di lavoro per i lavoratori subordinati.

► 2.3.2 Soggetti interessati

L'art. 2 della novella normativa estende «*in quanto compatibili*», l'applicabilità delle disposizioni del D.Lgs. n. 231/2002, che disciplina i pagamenti nelle transazioni commerciali tra imprese, e tra imprese e P.A., anche alle **transazioni commerciali**:

- tra lavoratori autonomi e imprese;
- tra lavoratori autonomi e Amministrazioni pubbliche;
- tra lavoratori autonomi,

facendo salva l'applicazione di disposizioni più favorevoli.

Attenzione

La disciplina in questione **non** risulterà **applicabile** ai **rapporti tra lavoratore autonomo/professionista e "privato cittadino"**.

L'articolato di legge estende l'applicabilità delle disposizioni del D.Lgs. n. 231/2002, recante "*Attuazione della direttiva 2000/35/CE relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali*", che disciplina i pagamenti nelle transazioni commerciali tra imprese, e tra imprese e P.A., anche alle transazioni commerciali.

Nella *ratio* della norma si devono ritenere riassunte le **Amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165**, che ricomprende tutte le Amministrazioni dello Stato, inclusi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed Amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le regioni, le province, i Comuni, le comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle Pubbliche amministrazioni (ARAN), le Agenzie di cui al D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300 e il CONI.

► 2.3.3 Ambito oggettivo

Il D.Lgs. n. 231/2002 ha dettato, quindi, una organica disciplina sui pagamenti nelle transazioni commerciali, in attuazione alla Dir. n. 2000/35/CE.

Al fine di dare attuazione alla nuova direttiva adottata in materia, relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali, ossia la Dir. n. 2011/7/UE, il D.Lgs. n. 231/2002 è stato ampiamente modificato dal D.Lgs. n. 192/2012.

Le disposizioni del D.Lgs. n. 231/2002, e successive modificazioni, si applicano ad **ogni pagamento effettuato a titolo di corrispettivo in una transazione commerciale**, ove:

- per **transazioni commerciali** si intendono “i contratti, comunque denominati, tra imprese ovvero tra imprese e pubbliche amministrazioni, che comportano, in via esclusiva o prevalente, la consegna di merci o la prestazione di servizi contro il pagamento di un prezzo”;
- per **imprenditore** si intende “ogni soggetto esercente un'attività economica organizzata o una libera professione”.

Le uniche **esclusioni** previste dall'art. 1, comma 2, del citato decreto riguardano:

- a) **debiti oggetto di procedure concorsuali** aperte a carico del debitore, comprese le procedure finalizzate alla ristrutturazione del debito;
- b) **pagamenti effettuati a titolo di risarcimento del danno**, compresi i pagamenti effettuati a tale titolo da un assicuratore.

In ogni caso, l'applicazione delle norme che tutelano contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali comporta, fra l'altro, l'**applicazione automatica** degli **interessi di mora**, che decorrono dalla scadenza dei termini fissati contrattualmente, e quindi **senza** alcuna specifica **costituzione in mora**.

► 2.3.4 Termini di pagamento

Sui termini di pagamento, l'art. 4 del D.Lgs. n. 231/2002, salve le eccezioni previste, prevede che il periodo di pagamento **non possa superare i seguenti termini**:

- a) trenta giorni dalla data di ricevimento da parte del debitore della **fattura** o di una richiesta di pagamento di contenuto equivalente;

Attenzione

Non hanno effetto sulla decorrenza del termine le richieste di integrazione o modifica formali della fattura o di altra richiesta equivalente di pagamento.

- b) trenta giorni dalla data di ricevimento dalla data di **prestazione dei servizi**, quando non è certa la data di ricevimento della fattura o della richiesta equivalente di pagamento;
- c) trenta giorni dalla data di ricevimento dalla **prestazione dei servizi**, quando la data in cui il debitore riceve la **fattura** o la richiesta equivalente di pagamento è **anteriore** a quella della prestazione dei servizi;

- d) trenta giorni dalla data dell'**accettazione o** della **verifica** eventualmente previste dalla legge o dal contratto ai fini dell'accertamento della conformità dei servizi alle previsioni contrattuali, qualora il debitore riceva la fattura o la richiesta equivalente di pagamento in epoca non successiva a tale data.

Nelle transazioni commerciali tra imprese le parti possono pattuire un **termine** per il pagamento **superiore** rispetto a quelli elencati, ma con **pattuizione espressa**, se superiore a sessanta giorni, e sempre che **non sia gravemente iniquo** per il creditore.

Nelle transazioni commerciali in cui il debitore è una Pubblica amministrazione le parti possono pattuire, purché in modo espresso, un termine per il pagamento superiore rispetto a quelli elencati, ma in ogni caso **non superiore a sessanta giorni**, quando ciò sia oggettivamente **giustificato dalla natura particolare del contratto** o da talune sue caratteristiche.

Vi è da sottolineare che il legislatore, in apposito suo commento, rileva che le disposizioni recate dal D.Lgs. n. 231/2002 risultano **già applicabili alle transazioni commerciali in cui una delle parti sia un soggetto che esercita una "libera professione"**, ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. c), che definisce imprenditore *"ogni soggetto esercente un'attività economica organizzata o una libera professione"*.

Piace in questa sede evidenziare che trattasi di una definizione di "imprenditore" più ampia di quella recata dall'art. 2082 c.c., e secondo il quale: *"È imprenditore chi esercita professionalmente una attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi"*, in quanto non richiede i requisiti della "professionalità" e la finalità di "produzione di beni e servizi".

Si osserva, pertanto, che, al fine di estendere l'applicabilità del D.Lgs. n. 231/2002 a tutte le categorie di lavoratori autonomi, sarebbe sufficiente modificare l'art. 2, comma 1, lett. c), includendo, nella definizione di "imprenditore", i soggetti esercenti un'attività di lavoro autonomo.

Al riguardo andrebbe puntualizzato che l'estensione dell'ambito applicativo della normativa nazionale - D.Lgs. n. 231/2002 - a tutti i lavoratori autonomi non sarebbe in contrasto con la disciplina comunitaria cui essa ha dato attuazione, ossia la Dir. n. 2011/7/UE, che all'art. 2 definisce «impresa» *"ogni soggetto organizzato, diverso dalle pubbliche amministrazioni, che agisca nell'ambito di un'attività economica, o professionale indipendente, anche quando tale attività è svolta da una sola persona"*.

► 2.3.5 Interessi di mora

Gli artt. 3 e 4 del D.Lgs. n. 231/2002 prevedono che il creditore ha **automaticamente diritto** agli **interessi moratori** che decorrono, senza bisogno di costituzione in mora, **dal giorno successivo alla scadenza** del termine di pagamento.

Gli interessi **si calcolano sull'importo dovuto**, che comprende *"la somma che avrebbe dovuto essere pagata entro il termine contrattuale o legale di pagamento, comprese le imposte, i dazi, le tasse o gli oneri applicabili indicati nella fattura o nella richiesta equivalente di pagamento"*.

Gli interessi moratori **non sono dovuti** nel caso in cui il debitore dimostri che *"il ritardo nel pagamento del prezzo è stato determinato dall'impossibilità della prestazione derivante da **causa a lui non imputabile**"* (artt. 4, comma 1, 2, comma 1, lett. g, e 3).

Attenzione

In assenza di un diverso termine contrattualmente stabilito gli interessi di mora decorrono dopo **30 giorni**.

Tuttavia, nel caso in cui la **fattura** venga **recapitata prima** dell'arrivo della merce o della prestazione del servizio, i 30 giorni vanno calcolati dalla **data della fornitura** (consegna della merce) **o della prestazione** (svolgimento dell'incarico).

Questa ultima specificazione lascia intendere il diritto agli interessi di mora solamente nel caso di consegna effettiva della merce o della effettiva già avvenuta prestazione di servizi. Toglie, come dire, dall'ambito di applicazione della normativa in commento quelle fatture che fossero staccate per pagamento anticipato o in qualche modo disgiunto dalla consegna.

Problematico potrebbe presentarsi il caso di **fornitura o prestazione di servizi differito nel tempo**, come ad esempio un impianto industriale complesso da installarsi presso il compratore e che necessita di numerose consegne ripetute nel tempo, mano a mano che gli installatori proseguono nel montaggio. Ci si potrebbe chiedere, allora, cosa accada in caso di mancato pagamento di una prima fattura consegnata al compratore quando solo una piccola parte di impianto sia stata materialmente consegnata e con nessuna opera di montaggio ancora svolta.

Ma senza esempi complessi, pensiamo al semplice caso di **richiesta di fondo spese da parte dell'avvocato, per prestazioni ancora tutte da compiere**.

Parrebbe di poter intendere dal dettato normativo l'**impossibilità**, in questo caso, di poter **applicare l'interesse moratorio** ex D.Lgs. n. 231/2002. A nulla varrebbe, infine, il richiamo alla possibilità del pagamento a rate (previsto dal comma 7 dell'art. 4) in quanto fattispecie concettualmente diversa.

Calcolo del termine di pagamento

Tale termine è calcolato:

- dal **ricevimento** della fattura o di una richiesta di pagamento equivalente, quando la data di ricevimento è "certa" e la fattura/richiesta di pagamento segue la consegna della merce o l'esecuzione del servizio; oppure
- **se non è certa la data di ricevimento della fattura o se questa è stata ricevuta prima della consegna delle merci o della prestazione dei servizi**, dalla data di ricevimento delle merci o della prestazione dei servizi; oppure
- **se il debitore riceve la fattura o la equivalente richiesta di pagamento in data precedente all'accettazione o alla verifica delle merci** (ove prevista dalla legge o dal contratto), dalla successiva data della detta accettazione o verifica, tenendo presente però che la procedura di accettazione o verifica non può avere una durata superiore a trenta giorni dalla data di consegna della merce o della prestazione dei servizi, salvo che ciò sia espressamente concordato dalle parti per iscritto e previsto nella documentazione di gara e purché non sia gravemente iniquo per il creditore.

Con riferimento a quanto precede, si può notare che:

- la richiesta di pagamento equivalente alla fattura deve consistere in una **richiesta di pagamento incondizionata** e il cui termine sia già decorso;
- la fattura o la richiesta di pagamento devono essere state "**ricevute**" dal debitore e il termine si calcola dal ricevimento, non dalla spedizione;
- la **prova del ricevimento** così come la certezza della relativa data può essere nell'interesse del debitore/fornito; quando la fattura è stata emessa dopo la consegna/esecuzione del servizio, è interesse del debitore/fornito dare una data certa di ricevimento allo scopo di fare decorrere i 30 giorni da tale data (ed evitare, invece, che, nel caso di data di ricevimento incerta, i 30 giorni decorrano dalla data antecedente di consegna/esecuzione);
- la **certezza della data di ricevimento** dovrebbe essere agevole in caso di uso della PEC; va altresì ricordato che le scritture contabili elettroniche possono essere dotate di marcatura temporale e firma digitale (art. 2215-*bis* c.c.), il che può servire ad attribuire loro data certa;
- la **data di consegna delle merci** dovrà essere valutata in base alle pattuizioni contrattuali (tenendo conto degli *Incoterms*) e, solo in assenza delle stesse, in base alle disposizioni residuali contenute nel codice civile.

► 2.3.6 Eccezioni

Le parti possono poi **stabilire un termine contrattuale di pagamento**.

Nelle transazioni commerciali **tra imprese**, le parti possono prevedere un termine contrattuale di pagamento **per iscritto**; se superiore a 60 giorni, tale termine non deve essere gravemente iniquo per il creditore.

Nelle transazioni commerciali **tra imprese e Pubbliche Amministrazioni** il termine di pagamento, pattuito in modo espresso e per iscritto, deve essere "**giustificato dalla natura e dall'oggetto del contratto o dalle circostanze esistenti al momento della sua conclusione**".

Attenzione

Il termine non può mai essere superiore a **60 giorni**.

Il termine di pagamento è sempre di 60 giorni, se il debitore è un ente pubblico che fornisce assistenza sanitaria o se è tenuto al rispetto dei requisiti di trasparenza finanziaria di cui al D.Lgs. 11 novembre 2003, n. 333 (artt. 4, commi 4 e 5, e 7, comma 5).

Le parti possono **concordare termini di pagamento a rate**. In questi casi, qualora una delle rate non sia pagata alla data concordata, gli interessi moratori e il risarcimento del danno e dei costi di recupero del credito sono calcolati esclusivamente sulla base degli importi della rata o delle rate scadute (art. 4, comma 7).

► 2.3.7 Casi particolari

Deroghe ai 30 giorni

Nei rapporti commerciali fra imprenditori, secondo l'art. 4 comma 3, il termine di 30 giorni può essere modificato dalle parti contraenti, le quali possono **concordare un termine superiore**.

La prassi commerciale e imprenditoriale del nostro Paese, infatti, è ben lontana dal rispetto ripetuto e sistematico del termine dei 30 giorni ed è usuale trovare accordi di pagamento a 60, 90 o addirittura a 120 giorni dalla consegna della merce.

Tuttavia, la normativa sul punto pone dei paletti e specifica che su semplice **accordo, anche verbale**, delle parti il termine può essere portato **solamente a 60 giorni**, mentre nel caso in cui si desideri portare il termine di consegna **oltre i 60 giorni**, l'accordo dovrà essere provato **per iscritto** e sempre che l'allungamento del termine **non risulti gravemente iniquo** per il creditore ai sensi dell'art. 7 del D.Lgs. n. 231/2002.

Attenzione

Si noti che la **clausola** relativa al termine dovrà essere in forma scritta solamente ai fini probatori, con ciò non comportando alcuna invalidità o nullità della stessa, il fatto che la relativa pattuizione sia verbale.

Interessi dovuti e risarcimento dei costi di recupero

Gli «**interessi legali di mora**» vengono definiti come "interessi semplici di mora su base giornaliera ad un tasso che è pari al tasso di riferimento maggiorato di otto punti percentuali".

Attenzione

Il tasso dell'interesse di mora è, quindi, pari al saggio di interesse del principale strumento di rifinanziamento della Banca centrale europea (la BCE) rilevato il primo giorno di ogni semestre, aumentato di otto punti percentuali.

All'operatore economico non occorre andare a cercare i dati emessi dalla BCE, poiché è il Governo italiano ad indicare il saggio di interesse applicabile. Infatti l'art. 5 del D.Lgs. n. 231/2002, all'ultimo comma, prevede che "*il Ministero dell'economia e delle finanze dà notizia del tasso di riferimento,*

curandone la pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana nel quinto giorno lavorativo di ciascun semestre solare".

Le indicazioni ministeriali hanno un **aggiornamento semestrale**, indicando entro il 5 gennaio di ogni anno il tasso di riferimento per il primo semestre ed entro il 5 luglio di ogni anno il tasso per il secondo semestre. Quale notizia di cronaca si indica che molto raramente questo dato viene pubblicato entro i termini indicati dalla legge. A titolo di esempio, per il secondo semestre 2013, la pubblicazione è avvenuta in G.U. del 17 luglio 2013.

Con la novella del 2012, la **maggiorazione** prevista dalla legge rispetto al tasso di riferimento della BCE è passato **da 7 a 8 punti percentuali**. Ciò comporta un inasprimento della repressione della condotta del debitore non pagante, ma è anche un tenere conto dello straordinario abbassamento del tasso di riferimento della BCE, ora arrivato allo 0,5 per cento.

Vale la pena sul punto operare alcuni approfondimenti:

A. La legge qualifica l'interesse di mora come "**interesse semplice**": concetto in contrapposizione ragionieristica con quello di "interesse composto". Ne deduciamo che l'interesse di cui stiamo discorrendo non produce a sua volta interessi né mai entra a fare parte del capitale quale base di calcolo.

Semplice è quell'interesse che viene **calcolato solo sull'importo del capitale iniziale**, qualunque sia il tempo dell'effettuazione del calcolo;

B. il **calcolo** va effettuato "**su base giornaliera**". La scienza finanziaria e contabile indica solitamente due modalità di calcolo su base annua: quella **ad anno reale** (365) e quella **a 360 giorni**. Non è raro, ad esempio, imbattersi in mutui bancari o finanziamenti che prevedono il calcolo degli interessi a 360 giorni.

Nel nostro caso il legislatore ha effettuato una scelta nel segno della trasparenza e facilità di calcolo.

L'interesse non è annuo, ma è giornaliero, eliminando i possibili dubbi scaturenti dalla durata dell'anno, nel caso dell'anno bisestile. Il legislatore avrebbe dovuto, tuttavia, più chiaramente indicare il riferimento al tasso su anno fatto di 365 giorni.

Deve ritenersi che, nel **semestre bisestile**, l'indicazione del saggio di riferimento sia in ogni caso da considerarsi su anno a 365 giorni. Ciò permette di calcolare il tasso per ogni singolo giorno in modo omogeneo ed il giorno in più dell'anno bisestile dovrà essere calcolato.

Esempio

Un tasso di interesse dell'8,00% comporta l'applicazione di un interesse di mora pari allo 0,0219 giornaliero (8/365), indipendentemente dalla durata del mese, del semestre o dell'anno.

Nelle transazioni commerciali **tra imprese**, le parti possono **concordare un diverso tasso di interesse moratorio**, purché questo **non sia gravemente iniquo** per il creditore.

Attenzione

E' sempre nullo l'accordo che esclude del tutto l'applicazione degli interessi di mora (art. 7, comma 3).

Il creditore ha inoltre diritto al **risarcimento dei costi di recupero delle somme non tempestivamente corrisposte**, salva la **prova del maggior danno** che può comprendere i costi di assistenza (per esempio, legale) per il recupero del credito e sempre che il debitore non dimostri che la causa del ritardo non è a lui imputabile.

Inoltre, al creditore spetta, senza che sia necessaria la costituzione in mora del creditore, un **importo forfetario di 40 euro a titolo di risarcimento del danno** (salva, come abbiamo detto, la prova del maggior danno).

Attenzione

Ai sensi dell'art. 7, commi 2 e 4, è possibile **escludere contrattualmente il risarcimento** sia del costo di recupero del credito, che quello forfetario del danno subito dal creditore, ma solo se vi sono ragioni oggettive per farlo.

Nullità di clausole per grave iniquità

Le parti possono introdurre contrattualmente **clausole**:

- sui termini di pagamento,
- sul saggio degli interessi moratori e
- sul risarcimento per i costi di recupero.

Tutte tali clausole sono però **nulle**, qualora siano **gravemente inique** per il creditore.

La grave iniquità è soppesata dal giudice su base casistica; a questo fine il **giudice valuterà**:

- il “grave” scostamento dalla prassi commerciale in contrasto con il principio di buona fede e correttezza;
- la natura dei beni o dei servizi oggetto del contratto;
- l'esistenza di motivi oggettivi per derogare al tasso degli interessi legali di mora, dei termini di pagamento o dell'importo forfetario dovuto a titolo di risarcimento per i costi di recupero del credito.

Si considera **sempre gravemente iniqua**, senza la possibilità di dare una prova contraria, la clausola contrattuale che **esclude l'applicazione degli interessi di mora**.

Si presume che sia gravemente iniqua, ma con la possibilità di provare il contrario, la clausola contrattuale che **esclude il risarcimento per i costi di recupero del credito**.

Nelle transazioni in cui il debitore è una **Pubblica amministrazione**, è nulla la clausola contrattuale che **predetermina o modifica la data di ricevimento della fattura**. In questo caso la nullità della clausola è dichiarata d'ufficio dal giudice (comma 5).

Tutti questi sono casi di **“nullità relativa”** per cui sono nulle solo le clausole individuate dall'art. 7 del D.Lgs. n. 231/2002, ma il **contratto per il resto rimane valido** (art. 1419, secondo comma, c.c.).

Non possono essere dichiarate nulle, ai sensi dell'art. 1339 c.c., le clausole e, in particolare, i prezzi di beni e servizi imposti dalla legge ed inseriti nel contratto anche in sostituzione delle clausole difformi concordate tra le parti.

La tabella aggiornata del saggio interessi di mora ex D.Lgs. n. 231/2002

Dal	Al	Tasso BCE	Maggiorazione	Totale
08.08.2002	31.12.2002	3,35%	7%	10,35%
01.01.2003	30.06.2003	2,85%	7%	9,85%
01.07.2003	31.12.2003	2,10%	7%	9,10%
01.01.2004	30.06.2004	2,02%	7%	9,02%
01.07.2004	31.12.2004	2,01%	7%	9,01%
01.01.2005	30.06.2005	2,09%	7%	9,09%
01.07.2005	31.12.2005	2,05%	7%	9,05%
01.01.2006	30.06.2006	2,25%	7%	9,25%
31.06.2006	31.12.2006	2,83%	7%	9,83%
01.01.2007	30.06.2007	3,58%	7%	10,58%

2.3 – Approfondimenti d’Autore – La tutela del lavoratore autonomo nelle transazioni commerciali

Dal	Al	Tasso BCE	Maggiorazione	Totale
01.07.2007	31.12.2007	4,07%	7%	11,07%
01.01.2008	30.06.2008	4,20%	7%	11,20%
01.07.2008	31.12.2008	4,10%	7%	11,10%
01.01.2009	30.06.2009	2,50%	7%	9,50%
30.06.2009	31.12.2009	1,00%	7%	8,00%
01.01.2010	30.06.2010	1,00%	7%	8,00%
01.07.2010	31.12.2010	1,00%	7%	8,00%
01.01.2011	30.06.2011	1,00%	7%	8,00%
01.07.2011	31.12.2011	1,25%	7%	8,25%
01.01.2012	30.06.2012	1,00%	7%	8,00%
01.07.2012	31.12.2012	1,00%	7%	8,00%
01.01.2013	30.06.2013	0,75%	8%	8,75%
01.07.2013	31.12.2013	0,50%	8%	8,50%
01.01.2014	30.06.2014	0,25%	8%	8,25%
01.07.2014	31.12.2014	0,15%	8%	8,15%
01.01.2015	30.06.2015	0,05%	8%	8,05%
01.07.2015	31.12.2015	0,05%	8%	8,05%
01.01.2016	30.06.2016	0,05%	8%	8,05%
01.07.2016	31.12.2016	0,00%	8%	8,00%
01.01.2017	30.06.2017	0,00%	8%	8,00%
01.07.2017	31.12.2017	0,00%	8%	8,00%

2.4 Deduzione integrale per le spese per corsi di formazione sostenute dal professionista

di Mauro Nicola

A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017, nella determinazione del reddito di lavoro autonomo, le spese per l'iscrizione a master e a corsi di formazione o di aggiornamento professionale, nonché le spese di iscrizione a convegni e congressi, comprese quelle di viaggio e soggiorno, sono integralmente deducibili, entro il limite annuo di 10.000 euro. Le spese sostenute per i servizi personalizzati di certificazione delle competenze, orientamento, ricerca e sostegno all'auto-imprenditorialità, mirate a sbocchi occupazionali effettivamente esistenti e appropriati in relazione alle condizioni del mercato del lavoro, erogati da organismi accreditati, sono integralmente deducibili, entro il limite annuo di 5.000 euro. Gli oneri sostenuti per la garanzia contro il mancato pagamento delle prestazioni di lavoro autonomo fornita da forme assicurative o di solidarietà sono integralmente deducibili.

► 2.4.1 Introduzione

Con l'approvazione della legge sulla riforma del lavoro autonomo e sullo *smart working* (legge 22 maggio 2017, n. 81), è stata prevista una serie di tutele a favore dei lavoratori autonomi e, dal punto di vista tributario, gli artt. 8 e 9 della legge prevedono significative novità in materia di **redditi di lavoro autonomo**, modificando l'art. 54 del TUIR (D.P.R. n. 917/1986).

► 2.4.2 Integrale deducibilità di spese

In particolare, le previsioni contenute nell'art. 9 della legge 22 maggio 2017, n. 81, hanno ad oggetto la modifica, a decorrere **dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017** (in pratica dal modello Redditi PF 2018), dell'art. 54, comma 5, del TUIR, al fine di rendere **integralmente deducibili** dal reddito di lavoro autonomo, nel **limite di 10.000 euro all'anno**, le **spese** sostenute per l'iscrizione a **master** e a **corsi di formazione o di aggiornamento professionale**, nonché le spese di iscrizione a **convegni e congressi**, incluse quelle di **viaggio e soggiorno inerenti** ai suddetti eventi.

Si prevede inoltre la **integrale deducibilità**, entro il **limite di 5.000 euro all'anno**, delle **spese** sostenute per i servizi personalizzati di **certificazione delle competenze, orientamento, ricerca e sostegno all'auto-imprenditorialità**, mirate a sbocchi occupazionali effettivamente esistenti e appropriati alle condizioni del mercato di lavoro, erogati dagli organismi accreditati ai sensi della disciplina vigente.

Attenzione

Le spese in argomento sono quelle sostenute per il pagamento di **servizi specialistici** per il lavoro e le politiche attive del lavoro, offerti dai **soggetti accreditati** di cui al D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 150 (agenzie del lavoro) e consistenti nell'assistenza prestata al lavoratore autonomo per il suo inserimento o reinserimento nel mercato del lavoro.

Infine, si rendono **integralmente deducibili i costi** per la **garanzia contro il mancato pagamento delle prestazioni** di lavoro autonomo, fornita da forme assicurative o di solidarietà. Si tratta di spese per il pagamento di premi per polizze assicurative facoltative contro il rischio del mancato pagamento delle prestazioni di lavoro autonomo. Tali spese si distinguono per esempio da quelle per

l'assicurazione obbligatoria per i danni derivanti al cliente dall'esercizio dell'attività professionale, prevista dall'art. 5 del regolamento di cui al D.P.R. 7 agosto 2012, n. 137.

► 2.4.3 Ambito soggettivo

La disciplina tributaria vigente avente ad oggetto l'identificazione del reddito di lavoro autonomo è contenuta nell'art. 53 del TUIR, rubricato "*Redditi di lavoro autonomo*", all'interno del quale viene specificato che si è in presenza di **redditi di lavoro autonomo** quando i medesimi sono **definibili** come "*quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività ...*", diverse da quelle d'impresa.

La **determinazione** del reddito di lavoro autonomo è poi demandata al successivo art. 54 del predetto TUIR, il quale, in via generale e preliminare, stabilisce che il reddito è costituito dalla **differenza tra**:

- l'ammontare dei **compensi** in denaro e in natura percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili,
- e quello delle **spese** sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte e della professione.

Tale ultimo punto è di assoluta pregnanza, in quanto stabilisce un corretto e necessario **principio di inerenza** del costo, o della spesa sostenuta, tenuto conto che, in assenza di tale vincolo sinallagmatico, la spesa medesima non rientrerebbe nei canoni di deducibilità.

► 2.4.4 Spese per convegni, congressi e corsi di aggiornamento

Allo scopo di **prevenire comportamenti elusivi** da parte dei lavoratori autonomi, il legislatore tributario ha previsto una serie di disposizioni rivolte a limitare, o addirittura impedire, la deducibilità di alcuni costi, quantomeno di natura promiscua. Questa previsione è rinvenibile all'interno del comma 5 del citato articolo del TUIR.

In maniera del tutto anacronistica, sino all'approvazione del *Job act autonomi*, le **spese di aggiornamento e formazione** - contrariamente alla metodologia di determinazione del reddito d'impresa, ove non subiscono limitazioni alla loro deducibilità, se non in riferimento al generale e condivisibile principio di inerenza - se sostenute da lavoratori autonomi, erano, **fino al 31 dicembre 2016, deducibili per il solo 50 per cento**.

Con l'atto normativo in esame è venuto, quindi, a cadere il chiarimento contenuto nella circolare 20 settembre 2012, n. 35/E (par. 2.1), la quale ebbe a chiarire che il tenore letterale della disposizione contenuta nell'art. 54 del TUIR non distingue in base alla tipologia di corso o seminario, talché la **limitata deducibilità** è (era) riferibile anche a queste **spese sostenute in un contesto di obbligo normativo**.

Per effetto dell'intervento normativo, a far data **dal 1° gennaio 2017**, le spese per l'iscrizione a *master* e a corsi di formazione o di aggiornamento professionale, incluse quelle di viaggio e soggiorno, sono divenute, dunque, **interamente deducibili**, seppure entro il **limite massimo di 10.000 euro l'anno**.

Vi è comunque da evidenziare che, in base agli ordinari criteri generali di formazione del reddito di lavoro autonomo, la deducibilità dei costi si concretizza esclusivamente in presenza dei seguenti **requisiti**, e viene limitata da un passaggio successivo nel quale si stabilisce "*... salvo quanto stabilito nei commi successivi*":

- la **documentazione** delle spese sostenute sia intestata al professionista;
- la spesa sia stata sostenuta in ossequio al **principio di cassa**;
- la partecipazione al convegno, congresso ovvero corso di formazione sia riferita ad una materia oggetto di attività del professionista, in osservanza del **principio-rapporto di inerenza**;
- se la spesa è riferita ad un **dipendente dello studio**, sia riferibile alle materie oggetto dell'incarico attribuito al dipendente nell'ambito del rapporto di lavoro.

In ambito elusivo lo stesso legislatore si è posto più di un dubbio. Infatti nella nota di lettura dell'Ufficio studi del Senato si rileva che l'entrata in vigore della normativa potrebbe avere un "*possibile effetto incentivo*", nel senso che potrebbe incrementare il sostenimento di dette spese, pur se nel limite di 10.000 euro, data la deducibilità integrale.

Il documento osserva che il più ampio beneficio fiscale riconosciuto con il varo della norma, potrebbe dare luogo ad una **maggiore adesione a tali iniziative**, con conseguente ampliamento della deducibilità in materia e, quindi, con maggiori oneri erariali che potrebbero risultare non compensati, nell'immediato o nel breve/medio periodo, da maggiori compensi conseguiti dagli esercenti arti e professioni o dagli altri soggetti interessati.

Va, tuttavia, sottolineato che il "pericolo" espresso nella nota si realizza in modo ridotto. Infatti, ad una **maggiore deducibilità della spesa** da parte del professionista, corrisponde un **maggiore ricavo conseguito dalle società di formazione**, per cui le entrate erariali non dovrebbero subire grosse perdite a seguito dell'agevolazione concessa.

► 2.4.5 Spese di trasferta conseguenti all'attività di formazione e aggiornamento

Nella maggioranza delle occasioni poi ai costi di partecipazione all'evento formativo si sommano, poiché in stretta correlazione, le relative **spese di trasferta** quali:

- spese di trasporto;
- spese di vitto;
- spese di alloggio.

Per ovvietà, i costi di trasferta sostenuti per la partecipazione ai corsi di aggiornamento dovranno rivestire i caratteri dell'**inerenza**, al fine di poter essere considerati deducibili e, a tale scopo, il professionista sarà obbligato a **conservare tutta la documentazione** relativa all'attività svolta durante l'evento formativo, così da potere dimostrare la sua permanenza nei luoghi di svolgimento dello stesso. Anche su questo assunto la novella normativa esplica dei benefici influssi, rimediando alla ingiustificata, pregressa, discriminazione, evidenziando che le spese di vitto e alloggio, se riferibili all'evento formativo, sono interamente deducibili, seppure **cumulano ai fini del limite** invalicabile di deducibilità di euro 10.000 l'anno.

La nuova norma ha il pregio di rendere obsoleto il chiarimento a suo tempo fornito dall'Agenzia delle entrate, per il tramite della circolare 5 settembre 2008, n. 53/E, in cui venne precisato, con caratteristiche di generalità limitanti la deducibilità delle spese alberghiere e di ristorazione al 75 per cento del loro ammontare, contenuta nel primo periodo del comma 5 del predetto art. 54 del TUIR, assumendone valenza di regola generale, che, dunque, si applicava anche quando tali costi di vitto e alloggio fossero stati sostenuti in connessione alla partecipazione a convegni, seminari e simili.

Pertanto, a decorrere **dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017**, grazie all'art. 9 della legge 22 maggio 2017, n. 81, le **spese di trasporto in genere e le spese di vitto e alloggio riferibili ad eventi formativi si dedurranno integralmente**, seppure nel rispetto del limite annuale di 10.000 euro.

Attenzione

Rilevano solo le spese di vitto e alloggio, comprensive delle spese di iscrizione all'evento formativo, mentre le spese di trasporto continueranno, come da sempre è stato, nel solco della loro deducibilità tarata sui criteri generali di deducibilità, ivi compresi i **limiti specifici per il mezzo utilizzato**.

Attenzione

Fin da subito appare però opportuno segnalare la necessità che il legislatore chiarisca se i limiti di spesa annuali di 10.000 o 5.000 euro debbano intendersi riferiti ad ogni singolo professionista o, per i casi di **esercizio in forma collettiva**, all'ente come soggetto prestatore di lavoro autonomo.

► 2.4.6 Spese sostenute dai lavoratori autonomi “diversi”

Qualora il lavoratore autonomo non determini il reddito con le ordinarie modalità previste dal TUIR, ma in base a **regimi speciali**, la deducibilità delle spese di partecipazione ad eventi formativi e delle connesse spese di vitto e alloggio dovrà tenere conto delle particolarità del regime.

Si possono identificare **tre tipologie di lavoratore autonomo** con le suddette caratteristiche:

1. lavoratori autonomi in regime di vantaggio - cd. minimi;
2. lavoratori autonomi forfetari;
3. lavoratori autonomi occasionali.

Contribuenti minimi

Relativamente ai **lavoratori autonomi in regime di vantaggio**, ossia i cosiddetti **contribuenti minimi**, come chiarito dall'Amministrazione finanziaria con la circolare 28 gennaio 2008, n. 7/E, nel caso in cui il costo rivesta le caratteristiche di **inerenza** rispetto all'attività svolta, questo avrà una **deducibilità pari al 100 per cento**, e questo a prescindere dalla eventualità che il contribuente minimo svolga attività d'impresa o di lavoro autonomo.

Il documento di prassi argutamente evidenzia che, in forza della modalità semplificata di determinazione del reddito per questi soggetti e, conseguentemente, agli stessi non applicandosi le regole tipiche del TUIR, che prevedono la limitazione nella deducibilità dei predetti costi, per questi lavoratori autonomi, seppure in seguito alla modifica normativa, **mai si applicherà il limite annuale di euro 10.000**, anche se, a onor di onestà intellettuale, andrebbe riconosciuta l'improbabilità che un professionista, con un limite degli incassi fissato a 30.000 euro l'anno, possa sostenere spese di formazione superiori al limite di 10.000 euro.

Autonomi forfetari

Quanto ai **lavoratori autonomi forfetari**, poiché la determinazione del reddito viene da loro operata attraverso l'applicazione di un apposito **coefficiente di redditività**, pari al 78 per cento dell'ammontare globale degli incassi annuali, **nessun costo sarà deducibile**, fatti salvi i contributi previdenziali pagati nell'anno e, per conseguenza, le spese di formazione e aggiornamento, ancorché sostenute, non avranno mai rilevanza alcuna.

Lavoro occasionale

Infine per quanto riguarda le spese sostenute nell'ambito dell'**attività di lavoro autonomo svolte in modo occasionale**, e disciplinate dall'art. 67 del TUIR, potranno essere considerate spese inerenti a tali redditi quelle **strettamente connesse** alla effettuazione della **prestazione richiesta**, circostanza non sempre agevole da provare con riferimento alle spese di aggiornamento e formazione.

Ad ogni modo, ricorrendo i presupposti di inerenza al reddito, la deducibilità delle spese, da indicare nel quadro RL del Modello Redditi PF, non sarà **mai vincolata a limiti quantitativi**; vincolante al contrario sarà la **conservazione della documentazione** che dovrà essere esibita, o trasmessa all'Ufficio tributario competente, su richiesta.

Attenzione

Però, vigendo anche in questo caso il **principio di cassa**, ai fini della deducibilità sarà indispensabile che le spese vengano sostenute nell'annualità in cui si verificherà l'incasso delle prestazioni, al fine di garantirne la deducibilità, e per conseguenza, l'abbattimento del relativo reddito.

► 2.4.7 Spese per servizi specialistici per il lavoro e le politiche attive del lavoro

La novella normativa ha reso, altresì, integralmente deducibili, nel **limite massimo annuo di 5.000 euro**, le spese sostenute per i servizi personalizzati di certificazione delle competenze, orientamento, ricerca e sostegno all'auto-imprenditorialità, mirate a sbocchi occupazionali effettivamente esistenti e appropriati in relazione alle condizioni del mercato del lavoro, erogati dalle agenzie del lavoro. Si tratta, in pratica, di spese consistenti nell'**assistenza prestata al lavoratore autonomo per il suo inserimento o reinserimento nel mercato del lavoro**.

► 2.4.8 Spese assicurative

Infine, vengono resi integralmente deducibili gli oneri sostenuti per la **garanzia** contro il **mancato pagamento delle prestazioni** di lavoro autonomo **fornite da forme assicurative o di solidarietà**. Sul punto, la relazione illustrativa evidenzia che si tratta delle spese per il pagamento per **polizze assicurative facoltative** contro il rischio del mancato pagamento delle prestazioni di lavoro autonomo.

Lo scopo della norma è quello di agevolare la stipula di dette polizze, favorendo allo stesso tempo lo sviluppo del mercato assicurativo e la diffusione di tali forme assicurative con un conseguente abbattimento dei costi per il lavoratore autonomo.

Tali polizze, in ogni caso, si distinguono da quelle per l'assicurazione obbligatoria per i danni derivanti al cliente dall'esercizio dell'attività professionale.

2.5 Le spese relative a prestazioni alberghiere

di Mauro Nicola

A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017, i limiti di deducibilità non si applicano alle spese relative a prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente. Tutte le spese relative all'esecuzione di un incarico conferito e sostenute direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista. La nuova disciplina comporta conseguenze nella contabilizzazione delle spese in esame, sia per il committente che per il professionista.

► 2.5.1 Introduzione

Con la pubblicazione in *G.U.* n. 135 del 13 giugno 2017 della legge 22 maggio 2017, n. 81, sono state introdotte nuove misure di tutela del lavoro autonomo non imprenditoriale e disposizioni sull'articolazione flessibile dei tempi e luoghi di lavoro per i lavoratori subordinati.

Sono state modificate, inoltre, alcune disposizioni del codice di procedura civile in materia di collaborazioni coordinate e continuative. **L'obiettivo dichiarato della legge**, "è quello di costruire anche per i lavoratori autonomi un sistema di diritti e di welfare moderno capace di sostenere il loro presente e di tutelare il loro futuro".

Il provvedimento, in vigore dal 14 giugno 2017, si compone di 26 articoli suddivisi in tre capi e concerne, al Capo I, i rapporti di lavoro autonomo e l'istituto dell'indennità di disoccupazione per i lavoratori con rapporto di collaborazione coordinata e continuativa (DIS-COLL) e, al Capo II, il lavoro agile, definito come una modalità specifica «di esecuzione del rapporto di lavoro subordinato»; la legge reca, inoltre, disposizioni finanziarie e finali (al Capo III).

► 2.5.2 Spese escluse dall'imponibile e spese deducibili

Ai fini della nostra trattazione ci concentreremo sulle principali novità introdotte dal Capo I, e più precisamente dall'art. 8, concernenti il **lavoro autonomo non occasionale**.

I commi 1 e 2 dell'art. 8 dispongono, per mezzo di una modifica al comma 5 dell'art. 54 del TUIR e con **decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017** (in pratica dal modello Redditi PF 2018), l'**esclusione** dal reddito **imponibile ai fini IRPEF**, e, di conseguenza, ai fini della contribuzione previdenziale, **del lavoratore autonomo**:

- di tutte le **spese relative all'esecuzione di un incarico conferito e sostenute direttamente dal committente** - esclusione già attualmente prevista per le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente da parte del committente;
- delle **spese relative a prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande** sostenute dal lavoratore autonomo per l'esecuzione di un incarico ed addebitate analiticamente in capo al committente.

Attenzione

Vi è da sottolineare come le modifiche all'art. 54, comma 5, del TUIR, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, entrano (sono) in vigore dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017 e potranno quindi **rilevare** ai fini della determinazione degli **acconti 2017 determinati con il criterio previsionale**.

Resta ferma, per le **altre spese** relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, sostenute dal lavoratore autonomo, la **deducibilità nella misura del 75 per cento** e, in ogni caso, per un importo complessivamente **non superiore al 2 per cento dell'ammontare dei compensi** percepiti nel periodo d'imposta.

La disciplina previgente

La normativa previgente contenuta nell'art. 54 del TUIR disponeva la deducibilità delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande nella misura del 75 per cento e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2 per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Sul punto è opportuno ricordare che, con apposito documento di prassi, ovvero con la circolare dell'Agenzia delle entrate 5 settembre 2008, n. 53/E, era chiarito che le spese alberghiere e di ristorazione, sostenute per la **partecipazione a convegni**, e simili, si assumevano nella misura del 75 per cento ed erano ammesse in deduzione nel limite del 50 per cento. In sostanza, occorreva calcolare il 37,50 per cento delle spese medesime.

Vi era poi la *vexata questio* delle **spese di vitto e alloggio sostenute direttamente dal committente** per il professionista, che, già dal 2015, avevano goduto di una qualche semplificazione; infatti le suddette spese non costituiscono compensi in natura per il professionista.

Sul punto la circolare dell'Agenzia delle entrate 30 dicembre 2014, n. 31/E, ha precisato che le citate spese, di cui il professionista beneficia, anche se acquistate dal committente, sono irrilevanti sia quali compensi in natura, sia quali spese per la produzione del reddito da addebitare in fattura. Ne consegue che, per il committente, le spese di vitto e alloggio sono **deducibili secondo le regole ordinariamente applicabili** alle rispettive categorie reddituali.

Nel caso contrario in cui sia il **professionista a sostenere in proprio le spese** e solo, successivamente, le addebiti al committente, permarrà la **limitazione di deducibilità** rapportata al 2 per cento dei compensi.

Va precisato che il legislatore, in un precedente intervento, e più precisamente con il disposto dell'art. 7-quater, comma 5, del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, aveva modificato l'art. 54, comma 5, del TUIR, stabilendo che le **prestazioni di viaggio e di trasporto** acquisite dal committente, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017, non costituissero compensi in natura per il professionista.

La novella normativa estendeva, pertanto, a tali tipologie di spese il regime fiscale vigente, ed introdotto dall'art. 10 del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, riguardante le spese per alimenti e bevande acquistati direttamente dal committente.

Tale semplificazione era stata salutata con grande favore dai lavoratori autonomi, poiché la rigida interpretazione della norma riguardante la determinazione del reddito di lavoro autonomo, vigente antecedentemente, prevedeva, ad esempio, che il pagamento di un biglietto aereo sostenuto dal committente per il professionista costituiva reddito per quest'ultimo, come compenso in natura.

Questa concezione, già in passato, era stata aspramente criticata dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili con la circolare n. 37/IR del 2014, che propendeva, invece, per una irrilevanza di dette spese sostenute dal committente e qualificate come compensi in natura da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Attenzione

Tali modifiche però ancor prima di essere andate a regime si devono intendere superate dal contenuto dell'art. 8 della legge n. 81/2017, che dispone che tutte le spese, e non solo quelle aventi ad oggetto le prestazioni di viaggio e trasporto, relative all'esecuzione di un incarico conferito e sostenute dal committente, non costituiscono reddito per il professionista.

La nuova disciplina

Mantenendo il consueto criterio di deducibilità per cassa, gli artt. 8 e 9 del *Job act autonomi* novellano il comma 5 dell'art. 54 del TUIR, modificando il secondo e l'ultimo periodo. È importante sottolineare come **nulla muti** nella previsione di deducibilità delle **spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande**, che permangono nel limite del 75 per cento e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2 per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Al contrario, l'art. 8 della norma in analisi novella, invece, il secondo periodo del comma 5 dell'art. 54 del TUIR, stabilendo che i citati **limiti del 2 per cento e del 75 per cento non si applicano** alle **spese** relative a prestazioni di vitto e alloggio **sostenute dal professionista** per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente.

Attenzione

Tutte le spese relative all'esecuzione di un incarico conferito e sostenute direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista.

Potrebbe però anche verificarsi il caso che sia lo stesso **professionista a sostenere le spese** relative a prestazioni alberghiere, e di somministrazione di alimenti e bevande, in sede di esecuzione di un incarico professionale. In questa evenienza, allo scopo di poter godere della integrale deducibilità delle medesime spese, il professionista si vedrà costretto ad **indicarle analiticamente in fattura** e addebitarle in capo al committente. In caso contrario, si verificherà una deducibilità limitata secondo le regole generali.

► 2.5.3 Le procedure contabili

A far data quindi dal 1° gennaio 2017, le procedure contabili aventi ad oggetto questa tipologia di spese si sono di gran lunga **semplificate** e possono riassumersi come segue.

Il **committente** riceverà dal vettore il **documento fiscale** a lui intestato con il riferimento al professionista che ha fruito del servizio, e tale costo si intenderà deducibile secondo le ordinarie regole previste dal TUIR. Successivamente, riceverà dal professionista la **parcella** non comprensiva delle spese sostenute dal committente stesso per l'acquisto di prestazioni relative ai viaggi e trasporti, deducendo il costo degli onorari nei modi ordinari.

Attenzione

In capo al committente resterà, sempre e comunque, la necessità di dare **prova dell'inerenza dei costi** sostenuti **e dell'effettività** degli stessi e dalla documentazione fiscale dovranno risultare gli estremi del professionista, o dei professionisti, che hanno fruito delle prestazioni.

Il **professionista**, invece, emetterà la **parcella** non inserendovi le spese già sostenute dal committente per l'acquisto di prestazioni attinenti viaggi e trasporti, non potrà considerare le suddette spese sostenute dal committente come deducibili dal reddito professionale, ma non dovrà considerare compensi in natura le spese sostenute dal committente per l'acquisto di prestazioni inerenti viaggi e trasporti.

L'esclusione delle spese di viaggio e trasporto dai compensi in natura avrà il benefico effetto di non farle rientrare nel novero dei compensi professionali percepiti e, per conseguenza, **non dovranno essere presi a base dell'ammontare dei compensi che costituiscono la base di commisurazione del limite di deducibilità**:

- del 2 per cento delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande;
- dell'1 per cento delle spese di rappresentanza.

▶ 2.5.4 IVA

Infine, va ricordato che le nuove regole non esplicano modifica alcuna nell'ambito dell'**imposta sul valore aggiunto**, per la quale restano ferme le disposizioni attualmente vigenti.

Ai sensi dell'art. 15 del D.P.R. n. 633/1972, le somme dovute a titolo di **rimborso di anticipazioni fatte da terzi** sono **escluse dalla base imponibile**, purché si realizzino contemporaneamente le seguenti **condizioni**:

- che le anticipazioni siano fatte in nome e per conto del soggetto a cui si chiede il rimborso delle spese e
- che le medesime siano **documentate**.

Per conseguenza, i rimborsi per spese di viaggio, ma anche di vitto e alloggio, saranno escluse dalla base imponibile, purché i documenti fiscali siano intestati, oltre che al soggetto che anticipa le spese, anche al soggetto in nome e per conto del quale sono state sostenute, ricordando l'eccezione chiarita dal Ministero delle finanze con la R.M. 20 marzo 1998, n. 20/E, specificante che, se il rimborso è eseguito a favore di **professionisti soggetti passivi IVA**, tali spese rientrano nel computo della base imponibile.

2.6 Il nuovo regime fiscale delle locazioni brevi

di Mauro Nicola

Le locazioni brevi sono contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, compresi quelli che prevedono prestazioni di servizi accessorie (fornitura di biancheria e di pulizia dei locali), stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio d'impresa, direttamente o tramite intermediari immobiliari o gestori di portali telematici.

Dal 1° giugno 2017, ai redditi derivanti da tali contratti, stipulati a partire da tale data, si applicano le disposizioni in materia di cedolare secca sugli affitti, con l'aliquota del 21 per cento in caso di opzione per l'imposta sostitutiva nella forma della cedolare.

L'Agenzia delle entrate, con Provv. 12 luglio 2017, ha adottato la disciplina attuativa della nuova normativa, insieme a quella relativa alla trasmissione e conservazione dei dati da parte degli intermediari. Il presente approfondimento, a firma del coordinatore della quarta edizione del Master MySolution 2017-2018, che avrà inizio a partire da ottobre, farà parte della dispensa relativa al primo incontro in aula dedicato a "Le novità fiscali estive e i principali chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate".

► 2.6.1 Introduzione

L'art. 4 del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, introduce una disciplina fiscale specifica per le cosiddette "locazioni brevi", ossia per quei contratti di locazione di **durata non superiore a 30 giorni**, stipulati da **persone fisiche**, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, inclusi quelli che prevedono la prestazione di **servizi accessori** (fornitura di biancheria e pulizia dei locali), aventi ad oggetto **immobili ad uso abitativo**, comprese le **sublocazioni** e le **concessioni in godimento** a terzi a titolo oneroso da parte del comodatario.

Viene, inoltre, introdotta una specifica disciplina degli **obblighi informativi** posti a carico degli **intermediari**; se tali soggetti intervengono anche nella fase del pagamento dei canoni di locazione, sono tenuti ad applicare una **ritenuta del 21 per cento**, a titolo di acconto o d'imposta a seconda che sia stata effettuata o meno l'opzione per la cedolare secca.

► 2.6.2 Il regime precedente

In realtà, già prima le norme tracciavano un quadro abbastanza preciso: dato che le locazioni brevi (definite sul piano fiscale in un massimo di 30 giorni, sino al quale **non era obbligatoria la registrazione**) non assolvevano una funzione residenziale e le si è sempre considerate al di fuori della disciplina della legge 9 dicembre 1998, n. 431, a regolarle era il codice civile, in pochi e brevi articoli, caratterizzati dalla **massima libertà contrattuale**.

Ma l'**evasione fiscale** era abnorme: la mancata registrazione metteva l'Agenzia delle entrate nella quasi impossibilità di effettuare controlli; infatti, le verifiche effettuate occasionalmente dalla Guardia di finanza conducevano a risultati impressionanti: pochissimi dichiaravano regolarmente i proventi degli affitti brevi nelle località turistiche e altrove.

La **diffusione dei portali** come *Airbnb* ha però estremizzato la situazione, perché anche nelle città non a vocazione turistica si è diffusa la possibilità di mettere a reddito il proprio appartamento, senza le complicazioni della locazione abitativa tradizionale, in pratica affidandolo in gestione e guadagnando assai bene.

Il tutto, ovviamente, in spregio alla tassabilità di tali redditi, perché i compensi non arrivavano neppure dall'inquilino, ma direttamente dal portale, quindi ancor meno tracciabili da parte del Fisco.

Senza contare le proteste di albergatori e gestori di *bed & breakfast*, che si sono trovati a subire una concorrenza pesantissima nelle città dove sino a poco prima non esisteva questo tipo di concorrenza.

► 2.6.3 Il nuovo regime

Nel dettaglio, la novella normativa definisce l'**ambito di applicazione** della nuova disposizione e, a tale fine, **individua come locazioni brevi** i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente, o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare.

Attenzione

Pertanto, la nuova disciplina è applicabile sia nel caso che i contratti vengano stipulati **direttamente tra proprietari e locatari**, sia nel caso che intervengano soggetti che esercitano attività di **intermediazione immobiliare**, anche attraverso la gestione di **portali online**.

Attenzione

Naturalmente, se le **prestazioni aggiuntive** sono **preponderanti** rispetto alla locazione, si esclude tale tipologia contrattuale e si rientra in altra casistica, con la possibilità, per gli organi accertatori, di ricondurre tali contratti nell'**esercizio d'impresa**.

Opzione per la cedolare secca

Viene stabilito poi che sui redditi derivanti dai contratti stipulati **a decorrere dal 1° giugno 2017** si applicano le disposizioni relative alla cedolare secca di cui all'art. 3 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, confermando l'applicazione dell'**aliquota del 21 per cento**, in caso di **opzione** per l'imposta sostitutiva nella forma della **cedolare secca**.

Si ricorda che la cd. "cedolare secca", introdotta dal citato art. 3 del D.Lgs. n. 23/2011, è un **regime facoltativo**, che si sostanzia nel pagamento di un'**imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali** sui redditi derivanti dalla locazione di beni immobili. In caso di opzione, non si paga l'imposta di registro e l'imposta di bollo, ordinariamente dovute per registrazioni, risoluzioni e proroghe dei contratti di locazione.

La scelta di questa imposta sostitutiva implica la **rinuncia** alla facoltà di chiedere, per tutta la durata dell'opzione, l'**aggiornamento del canone di locazione**.

Possono optare per il regime della cedolare secca le persone fisiche titolari del diritto di proprietà o del diritto reale di godimento (per esempio, usufrutto), che non locano l'immobile nell'esercizio di attività d'impresa o di arti e professioni.

L'opzione può essere esercitata per unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali da A1 ad A11 (esclusa A10 - uffici o studi privati), locate a uso abitativo e per le relative pertinenze.

L'imposta sostitutiva si calcola applicando un'**aliquota del 21 per cento** sul canone di locazione annuo stabilito dalle parti. È però prevista un'**aliquota ridotta** per i contratti di locazione a **canone concordato**, relativi ad abitazioni ubicate nei Comuni con carenze di disponibilità abitative (art. 1, comma 1, lett. *a*) e *b*), del D.L. 30 dicembre 1988, n. 551) e nei Comuni ad alta tensione abitativa (individuati dal CIPE); per essi l'aliquota è del 15 per cento, ridotta al 10 per cento per il quadriennio 2014-2017.

È possibile optare per la cedolare secca sia **alla registrazione del contratto**, sia (per gli affitti pluriennali) **negli anni successivi**. Inoltre, in via generale, si rammenta che per i contratti di locazione di **durata inferiore ai 30 giorni non sussiste l'obbligo di registrazione**.

Attenzione

Tuttavia, il comma 2 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 23/2011 stabilisce che «... *La cedolare secca può essere applicata anche ai contratti di locazione per i quali non sussiste l'obbligo di registrazione*». Ne deriva che anche la legislazione previgente già prevedeva che, nel caso di contratto di durata inferiore a 30 giorni, il proprietario potesse comunque optare per il regime della cedolare secca.

Al riguardo si ricorda che, al fine di verificare o meno l'obbligo di registrazione, la **durata del contratto** deve essere determinata computando tutti i rapporti di locazione anche di durata inferiore a trenta giorni intercorsi nell'anno con il medesimo locatario (cfr. par. 2 della C.M. 16 gennaio 1998, n. 12/E), posizione successivamente confermata, con circolare 1° giugno 2011, n. 26/E (par. 2.2).

Inoltre, è stato precisato che, in tale ipotesi, l'obbligo di inviare la comunicazione di **rinuncia** agli **aggiornamenti del canone può essere escluso**.

Attenzione

In pratica, in relazione a tali contratti di breve durata, per i quali non vige l'obbligo della registrazione in termine fisso, non opera il meccanismo di aggiornamento del canone (cfr. par. 8 della circolare 4 giugno 2012, n. 20/E).

Sublocazioni

Viene inoltre specificato che le disposizioni recate dal comma 2 della disposizione normativa in commento si applicano anche ai corrispettivi lordi derivanti dai **contratti di sublocazione** e dai **contratti a titolo oneroso** conclusi dal comodatario aventi ad oggetto il **godimento dell'immobile a favore di terzi**, stipulati alle condizioni di cui al comma 1.

Il contenuto della nuova disciplina, per i contratti di sublocazione, si presenta **innovativo** rispetto alla previgente normativa; infatti i redditi derivanti da tali tipologie di contratti rientravano, finora, nei redditi diversi e pertanto erano esclusi dalla possibilità di applicazione del regime della cedolare secca, che rappresenta un'imposta sostitutiva prevista per i soli redditi fondiari.

Attività svolta in forma imprenditoriale

È stata poi demandata ad un regolamento ministeriale la possibilità di definire, ai fini dell'applicazione del nuovo regime fiscale delle locazioni brevi, i **criteri** in base ai quali l'**attività** di locazione oggetto dello speciale regime **si presume svolta in forma imprenditoriale**, in coerenza con le disposizioni del codice civile (la disposizione richiama l'art. 2082 c.c. che definisce la nozione di imprenditore) e di quelle fiscali che rilevano ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi, anche avendo riguardo al **numero degli immobili locati** e della **durata delle locazioni** nell'anno solare.

Comunicazione dei dati da parte degli intermediari

Al fine poi di contrastare fenomeni evasivi, si dispone che i soggetti che svolgono attività di intermediazione immobiliare, anche attraverso la gestione di portali telematici, mettendo in contatto le parti della locazione, devono **trasmettere, entro il 30 giugno dell'anno successivo, i dati relativi ai contratti** conclusi tramite il loro operato.

L'omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati è punita con la **sanzione** amministrativa da euro 250 a euro 2.000 di cui all'art. 11, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471. È prevista la **riduzione** a metà della sanzione, se la trasmissione dei dati o la correzione degli stessi è effettuata entro 15 giorni successivi alla scadenza.

Adempimenti degli intermediari

I soggetti residenti nel territorio dello Stato che esercitano attività di intermediazione immobiliare e quelli che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare che incassano i corrispettivi dei contratti in argomento, ovvero qualora intervengano nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, effettuano, in qualità di sostituti d'imposta, una **ritenuta del 21 per cento** sull'ammontare dei corrispettivi all'atto del pagamento al beneficiario, provvedono al relativo **versamento entro il giorno 16 del mese successivo**, mediante modello unico di versamento (F24) secondo quanto previsto dall'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, e inviano la **certificazione** ai sensi dell'art. 4 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

La norma, infine, specifica che, nel caso di **mancato esercizio dell'opzione per la cedolare secca**, la **ritenuta** così operata sarà considerata dal beneficiario (locatore) a **titolo di acconto**; qualora invece **si opti per l'imposta sostitutiva**, la ritenuta opererà a **titolo di imposta**.

Gli **intermediari** schematicamente dovranno:

- inviare alle Entrate una **comunicazione** in occasione della stipula di ogni **nuovo contratto**, pena una sanzione da 200 a 2.000 euro. La sanzione è ridotta alla metà, se la trasmissione è effettuata entro i quindici giorni successivi alla scadenza, o se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati;
- trattenere una **ritenuta del 21 per cento** sui proventi della locazione e **versarla** con le modalità di cui all'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, cioè usando il modello F24; se il proprietario avrà scelto la cedolare (si presume già nel contratto), la ritenuta sarà fatta a titolo d'imposta e non ci sarà più nulla da pagare; in caso di scelta per l'IRPEF, si tratterà di un versamento a titolo d'acconto e il proprietario lo considererà all'interno dei conti dell'IRPEF dovuta per quell'anno;
- da ultimo, gli intermediari dovranno inviare ai proprietari la **certificazione unica annuale** con gli importi pagati a titolo d'imposta o di acconto, seguendo le modalità indicate dall'art. 4 del D.Lgs. n. 322/1998, dove indicare gli importi pagati al Fisco.

Intermediari non residenti

Gli intermediari non residenti in possesso di una **stabile organizzazione** in Italia adempiono all'obbligo di ritenuta d'acconto tramite la stabile organizzazione. I soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia, ai fini dell'adempimento del suddetto obbligo, in qualità di responsabili d'imposta, possono nominare un **rappresentante fiscale** tra i soggetti indicati nell'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973.

Codici tributo

Con la risoluzione 5 luglio 2017, n. 88/E, è stato, inoltre, istituito il codice tributo (**1919**) da utilizzare, con la delega di pagamento F24, per il versamento delle ritenute relative ai contratti di locazione breve, da parte dei soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, anche attraverso la gestione di portali *online*.

Peraltro, nello stesso documento di prassi, è stato precisato che, per recuperare in **compensazione**, mediante il modello F24, le eventuali eccedenze di versamento delle ritenute dai successivi pagamenti di **competenza del medesimo anno**, dovrà essere utilizzato il codice tributo "**1628**" (Eccedenza di versamenti di ritenute da lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi - art. 15, comma 1, lett. b, del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175). Dovrà invece essere utilizzato il codice tributo "**6782**" (Eccedenza di versamenti di ritenute di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi scaturente dalla dichiarazione del sostituto d'imposta - Mod. 770 semplificato), per recuperare in compensazione le eventuali eccedenze di versamento delle ritenute dai pagamenti di **competenza dell'anno successivo**.

Imposta di soggiorno

Il soggetto che incassa il canone, ovvero che interviene nel suo pagamento, è **responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno**, nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale.

Disposizioni attuative

Con il Provvedimento 12 luglio 2017, n. 132395 dell'Agenzia delle Entrate è stata data attuazione alla nuova normativa, insieme a quella relativa alla trasmissione e conservazione dei dati da parte degli intermediari. Tale provvedimento ha individuato le modalità con le quali i predetti soggetti assolvono gli adempimenti di comunicazione dei dati relativi ai contratti conclusi per il loro tramite, nonché di certificazione e dichiarazione delle ritenute operate.

2.7 Nuova detrazione IVA valevole solo per i documenti emessi dal 1° gennaio 2017

di Stefano Setti

Il DDL di conversione in legge del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, approvato dal Senato il 15 giugno 2017, ha stabilito che la nuova detrazione IVA, con limite temporale di un anno (per meglio dire fino al momento di invio della dichiarazione IVA relativa "all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto"), è applicabile con riferimento alle fatture nonché bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017. Conseguentemente, per i documenti emessi in date precedenti rimane fermo il "vecchio" limite di detrazione, quindi, fino all'invio della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto.

► 2.7.1 Detrazione IVA: le regole per le fatture ovvero bollette doganali emesse prima del 1° gennaio 2017

Come anticipato, stante il contenuto del DDL di conversione in legge del D.L. n. 50/2017 a seguito dell'approvazione del Senato in data 15 giugno, il nuovo limite annuale per la detrazione IVA previsto dal riformulato art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 si applica unicamente alle fatture nonché bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017. **Va da sé che per i documenti emessi prima di tale data, ai fini dell'eventuale detrazione IVA, si dovranno prendere a riferimento le regole stabilite dalla precedente formulazione del citato art. 19.**

Attenzione

Sulla base di quanto più sopra riportato ne consegue che per i documenti emessi prima del 1° gennaio 2017 il diritto alla detrazione IVA potrà continuare ad essere esercitato entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto medesimo è sorto. Si ricorda, inoltre, che in tale arco temporale, la detrazione dovrà essere esercitata alle condizioni esistenti al momento della sua nascita (es. pro-rata 70%) e non a quelle esistenti al momento del suo effettivo esercizio (es. pro-rata 55%).

Attenzione

Si tenga, inoltre, presente che, sempre con riferimento alle fatture ovvero bollette doganali emesse prima del 1° gennaio 2017, si dovrà prendere a riferimento la precedente formulazione dell'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972 in tema di registrazione dei documenti di spesa nel registro IVA acquisti. Quindi *"il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'art. 17 e deve annotarle in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta"* (art. 25 del D.P.R. n. 633/1972 ante modifica apportata dalla Manovra correttiva).

Disposizioni da prendere a riferimento per fatture ovvero bollette doganali emesse prima del 1° gennaio 2017	
Formulazione art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 (ante D.L. n. 50/2017)	(...) Il diritto alla detrazione dell’imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l’imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.
Formulazione art. 25 del D.P.R. n. 633/1972 (ante D.L. n. 50/2017)	Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell’esercizio dell’impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell’art. 17 e deve annotarle in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta.

Esempio

Per un acquisto di beni effettuato nel 2015 (beni ricevuti nel 2015), il diritto alla detrazione (sorto nel 2015) potrà continuare ad essere esercitato dall’acquirente, al più tardi nella dichiarazione annuale relativa all’anno 2017 (secondo anno successivo) da presentare nel 2018. In tal caso si ritiene che la registrazione nel libro acquisti IVA possa avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione del secondo anno successivo (quindi, nell’esempio formulato per gli acquisti effettuati nel 2015 la registrazione potrà avvenire entro il 30 aprile 2018 – termine ultimo di presentazione della dichiarazione IVA relativa all’anno d’imposta 2017).

Per completezza di trattazione si fa presente che il momento di esigibilità coincide, di regola, con quello di effettuazione dell’operazione, in base alle regole contenute nell’art. 6 del D.P.R. n. 633/1972.

Ne consegue che, in linea di principio, il diritto alla detrazione sorge al momento dell’acquisto dei beni e dei servizi (con le eccezioni contenute nel quinto comma dell’art. 6 del D.P.R. n. 633/1972).

L’esercizio del diritto alla detrazione è comunque subordinato:

- al **possesso di un documento idoneo**. Questo, a seconda dei casi, può essere la fattura ordinaria (acquisti interni), la fattura integrata (acquisti intracomunitari), la bolletta doganale (importazioni), l’autofattura (acquisti da soggetti non residenti), ecc.;
- alla **registrazione delle fatture e degli altri documenti idonei** da cui risulta l’IVA che si intende portare in detrazione nella liquidazione del periodo.

Attenzione

Ciò premesso si ritiene che la detrazione IVA di due anni può essere effettuata anche per le fatture differite ricevute per le cessioni di beni di dicembre 2016 ovvero per i servizi pagati a dicembre 2016, per i quali l’esigibilità della relativa IVA rimane a dicembre 2016, non solo ai fini dell’obbligo di inserimento del relativo debito nella liquidazione IVA di dicembre 2016 da parte del cedente, ma anche ai fini della detrazione da parte del cessionario. In questi casi, chi ha ricevuto nel 2017 la fattura differita, registrando il costo come fatture da ricevere al 31 dicembre 2016, può detrarre la relativa IVA al più tardi nella dichiarazione annuale relativa all’anno 2018 (30 aprile 2019).

► 2.7.2 Detrazione IVA: le regole per le fatture ovvero bollette doganali emesse a decorrere dal 1° gennaio 2017

Come anticipato, l'art. 2 della Manovra correttiva anche a seguito delle modifiche apportate dal DDL approvato via definitiva dal Senato il 15 giugno 2017, modificando gli artt. 19 e 25 del D.P.R. n. 633/1972, pone dei **limiti temporali per il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti, documentati da fatture ovvero bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017**, prevedendo che lo stesso possa essere esercitato fino al termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA riferita all'anno in cui si è verificata l'esigibilità dell'imposta.

Attenzione

Va da sé che il nuovo termine, soprattutto considerando che a regime la dichiarazione annuale dovrà essere presentata entro il 30 aprile successivo all'anno di riferimento, **riduce sensibilmente l'arco temporale entro cui può essere fatta valere la detrazione dell'IVA assolta sull'acquisto di beni e servizi**. Tale limitazione del periodo entro cui esercitare il diritto alla detrazione del tributo potrebbe costare molto cara alle imprese e ai professionisti. In molti casi gli operatori potrebbero rimanere incisi dal tributo e l'imposta sul valore aggiunto trasformarsi in un costo non neutrale.

Disposizioni da prendere a riferimento per fatture ovvero bollette doganali emesse a decorrere dal 1° gennaio 2017	
Nuova formulazione dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972	Ai sensi del riformulato art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, dal 24 aprile 2017, il diritto alla detrazione dell'IVA, per le fatture ovvero bollette doganali emesse a decorrere dal 1° gennaio 2017, relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.
Nuova formulazione dell'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972	Con la modifica dell'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972 viene, ora, stabilito, per i documenti emessi dal 1° gennaio 2017, che le fatture IVA di acquisto (ovvero bollette doganali) devono essere annotate nel registro anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno . Dal contenuto letterale del "nuovo" art. 25 si evince che le fatture, per la detrazione IVA, devono essere registrate "...entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura...". Sembra ragionevole ritenere che, qualora una fattura d'acquisto datata dicembre 2017 sia ricevuta dall'acquirente nel gennaio 2018, la detrazione IVA per tale fattura possa avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA dell'anno di ricezione. Quindi, avendo ricevuto la fattura datata 2017 nel 2018 si potrebbe procedere alla detrazione IVA entro il 30 aprile 2019 (termine ultimo di presentazione della dichiarazione IVA annuale 2018). Su tale punto si auspicano dei chiarimenti ministeriali in quanto diventa difficile poi dimostrare la ricezione del documento (data certa, timbro postale, ecc.).

Anche in questa sede preme sottolineare il fatto che in linea generale l’IVA “relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi diviene esigibile nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate” ai fini IVA (art. 6 del D.P.R. n. 633/1972), quindi, con la consegna o spedizione dei beni (o il loro pagamento anticipato) o con il pagamento del corrispettivo del servizio ovvero, in entrambi i casi, con la fattura anticipata.

Attenzione

Per le prestazioni di servizi, per le quali l’esigibilità e il diritto alla detrazione scatta solo col pagamento (o la fatturazione anticipata), non vi sono problemi relativamente a quelle ultimate al 31 dicembre 2016, registrate tra le fatture da ricevere, ma non ancora pagate e non ancora fatturate. In questi casi, infatti, solo al momento del pagamento (o della fattura anticipata) scatterà il diritto alla detrazione, che potrà essere esercitato entro il 30 aprile dell’anno successivo.

Note di variazione IVA in diminuzione riferite a fatture emesse dal 1° gennaio 2017

Si ricorda che il termine per effettuare l’emissione di note di variazione IVA in diminuzione (c.d. note credito ai sensi dell’art. 26 del D.P.R. n. 633/1972) è strettamente connesso al termine per effettuare la detrazione IVA.

Infatti, dal momento che il cedente/prestatore, al verificarsi delle ipotesi previste dall’art. 26, comma 2 del D.P.R. 633/1972, ha il diritto “di portare in detrazione ai sensi dell’art. 19 l’imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell’art. 25”, ne discende che il recupero dell’imposta precedentemente addebitata al cessionario/committente soggiace, nella versione precedente dell’art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, al termine biennale di decadenza (al riguardo si vedano R.M. n. 89/E del 18 marzo 2002, R.M. n. 195/E del 16 maggio 2008, R.M. n. 307/E del 21 luglio 2008 e R.M. n. 449/E del 21 novembre 2008).

Ciò premesso, a seguito del nuovo (con effetto 24 aprile 2017) termine di detrazione IVA annuale vi sarà una drastica riduzione dei termini per operare la detrazione IVA in presenza di note di variazione IVA. Infatti, dal 24 aprile 2017, il termine per l’esercizio del diritto alla detrazione, per le fatture emesse dal 1° gennaio 2017, è stato ridotto alla dichiarazione relativa all’anno nel quale è sorto il diritto.

Per le note di variazione IVA riferite all’anno 2017 il termine ultimo per procedere alla detrazione è rappresentato dal 30 aprile 2018 (termine di presentazione della dichiarazione IVA anno d’imposta 2017). Anche su tale questione si auspicano dei chiarimenti in via interpretativa da parte dell’Agenzia delle Entrate.

2.8 Contratto di prestazione occasionale

di Emanuele Maestri

L'articolo 54-bis del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, introdotto in sede di conversione dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, ha disciplinato compiutamente le prestazioni di lavoro occasionali, sopperendo così all'abrogazione dei voucher. La nuova disposizione, entrata in vigore il 24 giugno scorso, consente ai committenti di acquisire prestazioni occasionali – intendendosi per tali le attività lavorative che si svolgono entro determinati limiti economici – con 2 distinte modalità: il Libretto Famiglia e il Contratto di prestazione occasionale (CPO). Di seguito illustriamo la disciplina del CPO, tralasciando gli aspetti legati all'agricoltura, anche alla luce dei chiarimenti che sono stati forniti dall'Inps con la circolare 5 luglio 2017, n. 107, e i messaggi 12 luglio 2017, n. 2887, e 31 luglio 2017, n. 3177; nonché dall'Ispettorato Nazionale del Lavoro, con la circolare 9 agosto 2017, n. 5.

► 2.8.1 Nozione e campo di applicazione

Ai sensi dell'articolo 54-bis, comma 13, del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, il Contratto di prestazione occasionale (CPO) è il contratto mediante il quale un utilizzatore, nell'esercizio dell'attività professionale o di impresa, acquisisce, con modalità semplificate, prestazioni di lavoro occasionali o saltuarie di ridotta entità, nel rispetto dei seguenti limiti economici, tutti riferiti all'anno civile (periodo intercorrente tra il 1° gennaio e il 31 dicembre):

- a. compensi di importo complessivamente non superiore a 5.000 euro, per ciascun prestatore con riferimento alla totalità degli utilizzatori;
- b. compensi di importo complessivamente non superiore a 5.000 euro, per ciascun utilizzatore con riferimento alla totalità dei prestatori;
- c. compensi di importo non superiore a 2.500 euro, per le prestazioni complessivamente rese da ogni prestatore a favore del medesimo utilizzatore.

Attenzione

Gli importi di cui sopra sono da intendersi al netto di contributi, premi assicurativi e costi di gestione.

È inoltre previsto un limite di durata pari a 280 ore nell'arco dello stesso anno civile, con l'eccezione del settore agricolo (che ha regole sue proprie).

Secondo quanto precisato dall'Inps nella circolare 5 luglio 2017, n. 107, possono fare ricorso al Contratto di prestazione occasionale i professionisti, i lavoratori autonomi, gli imprenditori, le associazioni, le fondazioni e gli altri enti privati, nonché le amministrazioni pubbliche. Queste ultime, per espressa previsione normativa, possono utilizzare il Contratto di prestazione occasionale – in deroga al divieto previsto per gli utilizzatori che hanno alle proprie dipendenze più di 5 lavoratori a tempo indeterminato, nel rispetto dei vincoli individuati dalla disciplina in materia di contenimento delle spese di personale e fermo restando il limite di durata di 280 ore nell'arco dello stesso anno civile – solo per esigenze temporanee o eccezionali:

- a. nell'ambito di progetti speciali rivolti a specifiche categorie di soggetti in stato di povertà, di disabilità, di detenzione, di tossicodipendenza o di fruizione di ammortizzatori sociali;
- b. per lo svolgimento di lavori di emergenza correlati a calamità o eventi naturali improvvisi;
- c. per attività di solidarietà, in collaborazione con altri enti pubblici e/o associazioni di volontariato;
- d. per l'organizzazione di manifestazioni sociali, sportive, culturali o caritatevoli.

► 2.8.2 Divieti

Ai sensi dell'articolo 54-bis, comma 5, del decreto legge n. 50/2017, il Contratto di prestazione occasionale è vietato per i soggetti con cui l'utilizzatore abbia in corso o abbia cessato da meno di 6 mesi un rapporto di lavoro subordinato o di collaborazione coordinata e continuativa.

Secondo quanto precisato dall'INL, nella circ. 9 agosto 2017, n. 5, l'aver acquisito "prestazioni di lavoro occasionali da soggetti con i quali l'utilizzatore abbia in corso o abbia cessato da meno di 6 mesi un rapporto di lavoro subordinato o di collaborazione coordinata e continuativa", integra un difetto "genetico" afferente alla costituzione del rapporto e comporta dunque, in applicazione dei principi civilistici, la conversione *ex tunc* dello stesso nella tipologia ordinaria (art. 1, D.Lgs. n. 81/2015) del lavoro a tempo pieno e indeterminato, con applicazione delle relative sanzioni civili e amministrative, laddove sia accertata la natura subordinata dello stesso.

Attenzione

I divieti di cui appena sopra, stante la formulazione normativa, non trovano comunque applicazione in relazione al personale utilizzato attraverso lo strumento della somministrazione.

Il comma 14 prevede poi ulteriori limitazioni. In particolare, l'istituto in oggetto non è ammesso:

- a) da parte di utilizzatori che hanno alle proprie dipendenze più di 5 lavoratori subordinati a tempo indeterminato;

CALCOLO DELLA FORZA AZIENDALE A TEMPO INDETERMINATO: I CHIARIMENTI DELL'INPS	
Periodo da assumere a riferimento	Semestre che va dall'8° al 3° mese antecedente la data dello svolgimento della prestazione occasionale. A titolo esemplificativo, se la prestazione verrà resa il 19 ottobre 2017, il computo della media occupazionale dovrà essere effettuato per i mesi da febbraio a luglio 2017.
Lavoratori ricompresi	Lavoratori di qualunque qualifica (dirigenti, lavoranti a domicilio, e così via). ⁽¹⁾
Lavoratori esclusi	Apprendisti
Periodi ricompresi nel semestre	Periodi di sosta di attività e di sospensioni stagionali.
Aziende di nuova costituzione	Il requisito è determinato per i mesi di attività, se inferiori al semestre di riferimento.
Computo della forza aziendale mensile	Una volta determinato il numero complessivo dei lavoratori occupati, tenendo in considerazione, per i lavoratori a tempo parziale, la durata contrattuale della prestazione, il risultato va arrotondato per eccesso laddove il valore del primo decimale sia superiore a 0,5 ovvero per difetto in caso contrario.

CALCOLO DELLA FORZA AZIENDALE A TEMPO INDETERMINATO: I CHIARIMENTI DELL'INPS	
Calcolo della media semestrale	La media semestrale dei dipendenti a tempo indeterminato riferita al periodo che va dall'8° al 3° mese antecedente la data di svolgimento della prestazione lavorativa deve essere calcolata sulla base del dato effettivo, senza operare alcun arrotondamento. A titolo esemplificativo, se il valore medio della forza aziendale a tempo indeterminato del semestre fosse pari a 5,1, il datore non potrà fare ricorso alle prestazioni occasionali.
<i>I lavoratori part-time sono computati in proporzione all'orario svolto, rapportato al tempo pieno, con arrotondamento secondo le modalità disciplinate dall'articolo 9 del D.Lgs. 15 giugno 2015, n. 81; i lavoratori intermittenti sono conteggiati in proporzione all'orario effettivamente svolto nell'arco di ciascun semestre, secondo le modalità disciplinate dall'articolo 18 del citato decreto n. 81/2015.</i>	

- b) da parte delle imprese del settore agricolo, salvo che per le attività lavorative rese dai soggetti di cui al co. 8 (titolari di pensione di vecchiaia o di invalidità, disoccupati, e così via), a condizione che non risultino iscritti l'anno precedente negli elenchi anagrafici dei lavoratori agricoli;
- c) da parte delle imprese dell'edilizia e di settori affini;
- d) da parte delle imprese esercenti l'attività di escavazione e/o lavorazione di materiale lapideo;
- e) da parte delle imprese del settore miniere, cave e torbiere;
- f) nell'ambito dell'esecuzione di appalti di opere o servizi.

► 2.8.3 Computo dei compensi

L'articolo 54-bis, co. 8, del decreto legge n. 50/2017, dispone che, ai fini del rispetto del limite di 5.000 euro per ogni utilizzatore con riferimento alla totalità dei prestatori, la misura del compenso è calcolata sulla base del 75% del suo effettivo importo – e dunque non sull'importo complessivo, che, nella generalità dei casi, è appunto pari a 5.000 euro nell'anno civile – per le seguenti categorie di soggetti:

- a. titolari di pensione di vecchiaia o di invalidità;
- b. giovani con meno di 25 anni di età, se regolarmente iscritti a un ciclo di studi presso un istituto scolastico di qualsiasi ordine e grado o presso l'università;
- c. disoccupati, intendendosi per tali, ai sensi dell'articolo 19 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 150, i soggetti privi di impiego che dichiarano la propria immediata disponibilità a svolgere attività lavorativa e a partecipare alle misure di politica attiva del lavoro concordate con il centro per l'impiego;
- d. percettori di prestazioni integrative del salario, di reddito di inclusione (REI) o di altre prestazioni di sostegno del reddito. In tal caso l'Inps provvede a sottrarre dalla contribuzione figurativa relativa alle prestazioni integrative del salario o di sostegno del reddito gli accrediti contributivi derivanti dalle prestazioni occasionali.

Ne deriva che, nelle predette ipotesi, fermi restando i 2.500 euro erogabili a un singolo prestatore, il limite complessivo per l'utilizzatore viene elevato a 6.666 euro.

Attenzione

Per espressa previsione normativa, i compensi percepiti dal prestatore sono esenti da imposizione fiscale (Irpef), non incidono sul suo stato di disoccupato e si computano per determinare il reddito necessario per il rilascio o il rinnovo del permesso di soggiorno.

► 2.8.4 Diritti del prestatore

Il prestatore di lavoro gode dei seguenti diritti:

- a. assicurazione contro l'invaldit , la vecchiaia e i superstiti, con iscrizione alla gestione separata di cui all'articolo 2, co. 26, della legge 8 agosto 1995, n. 335;
- b. assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali ai sensi del D.P.R. 30 giugno 1965, n. 1124;
- c. riposo giornaliero, pause e riposi settimanali secondo quanto disposto dagli articoli 7, 8 e 9 del decreto legislativo 8 aprile 2003, n. 66, in materia di orario di lavoro.

Attenzione

Secondo quanto precisato dall'INL, nella circ. 9 agosto 2017, n. 5, la violazione del diritto al riposo giornaliero, alle pause e ai riposi settimanali da parte di qualsiasi utilizzatore comporter  l'applicazione delle specifiche sanzioni ivi previste.

Ai fini della tutela della salute e della sicurezza del prestatore, trova applicazione l'articolo 3, comma 8, del D.Lgs. 9 aprile 2008, n. 81, in base al quale le disposizioni del decreto e le altre norme speciali in materia operano solo se la prestazione   resa nei confronti di un imprenditore o professionista; negli altri casi si applica l'articolo 21, relativo a componenti dell'impresa familiare e lavoratori autonomi. Sono comunque esclusi dall'operativit  delle predette prescrizioni i piccoli lavori domestici a carattere straordinario, compresi l'insegnamento privato supplementare e l'assistenza domiciliare a bambini, anziani, ammalati e disabili.

► 2.8.5 Registrazione e altri adempimenti

Per accedere alle prestazioni occasionali, gli utilizzatori e i prestatori devono registrarsi all'interno di un'apposita piattaforma informatica predisposta e gestita direttamente dall'Inps (sito internet www.inps.it, servizio Prestazioni Occasionali), che supporta le operazioni di erogazione e di accreditamento dei compensi, nonch  quelle di valorizzazione della posizione contributiva con un sistema di pagamenti elettronici. Sulla base delle indicazioni fornite dall'Inps nella circolare n. 107/2017, gli adempimenti di registrazione possono essere svolti:

- a. direttamente dall'utilizzatore/prestatore, accedendo alla piattaforma informatica con le proprie credenziali personali (PIN Inps, SPID, CNS);
- b. avvalendosi dei servizi di *contact center*, sempre con le credenziali personali;
- c. dagli intermediari di cui alla legge 11 gennaio 1979, n. 12 (ad esempio i consulenti del lavoro);
- d. dagli enti di patronato, esclusivamente per la registrazione del prestatore.

L'Inps ha individuato anche gli adempimenti cui sono tenuti l'utilizzatore e il prestatore al momento della registrazione. In particolare: l'utilizzatore deve decidere se accedere come amministrazione pubblica, come impresa agricola o come altro utilizzatore e il prestatore deve indicare l'Iban del conto corrente bancario/postale, libretto postale o carta di credito, sul quale l'Istituto provveder  – entro il giorno 15 del mese successivo a quello di svolgimento della prestazione – a erogare il compenso pattuito (deve trattarsi di conto corrente o libretto postale intestato o cointestato al prestatore o di carta di credito dotata di Iban e intestata al prestatore medesimo).

Attenzione

In caso di errata compilazione dei dati relativi all'Iban, l'Inps   esente da ogni responsabilit  in caso di erogazione del compenso a beneficiari diversi dal prestatore.

Infine tanto l’utente quanto il prestatore sono chiamati a fornire tutte le informazioni identificative necessarie per la gestione del rapporto e dei connessi adempimenti contributivi.

Ricorda

Gli intermediari che intendano operare in qualità di delegati devono richiedere all’Inps il codice PIN dispositivo, con il quale è possibile operare a seguito di delega: ove siano già dotati di PIN come intermediario potranno continuare a operare con quello già in uso.

Oltre all’accesso con PIN è possibile accedere tramite credenziali SPID o CNS. Gli intermediari autorizzati possono operare in nome e per conto dell’utente e/o del prestatore sulla base di apposite deleghe rese per iscritto dal delegante, utilizzando la procedura “Deleghe Indirette per artigiani, commercianti, committenti, associanti, professionisti, agricoli autonomi e prestazioni occasionali”, disponibile sul sito Inps: attraverso tale applicativo l’intermediario compilerà la delega con i dati suoi e del delegante.

Terminata la compilazione, l’intermediario potrà stampare la delega per la firma da parte del delegante: all’atto della sottoscrizione la procedura consentirà all’utente di effettuare la validazione della delega mediante esplicita conferma, dichiarando così, di propria responsabilità, l’avvenuta sottoscrizione da parte del delegante.

L’intermediario deve custodire presso di sé la delega – insieme alla fotocopia di un documento d’identità del delegante – per tutto il periodo di validità della stessa, nonché nei 5 anni successivi, ed esibirla a richiesta.

► 2.8.6 Importi

Ai fini dell’attivazione del CPO, ciascun utente, versa, attraverso la piattaforma informatica, o con F24 ELIDE, le somme utilizzabili per remunerare le prestazioni. La misura minima oraria del compenso è pari a 9 euro: sono interamente a carico dell’utente la contribuzione alla gestione separata, nella misura del 33% del compenso, e il premio dell’assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, nella misura del 3,5%; infine l’1% degli importi versati è destinato al finanziamento degli oneri gestionali. L’Inps, nella circolare n. 107/2017, ha poi precisato quanto segue:

- a. la misura del compenso è fissata dalle parti, purché non inferiore al livello minimo, stabilito dalla legge in 9,00 euro per ogni ora di prestazione lavorativa;
- b. l’importo del compenso giornaliero non può essere inferiore alla misura minima fissata per la remunerazione di 4 ore lavorative, pari a 36,00 euro, anche se la durata effettiva della prestazione giornaliera è inferiore a 4 ore. Il compenso per le ore successive è liberamente fissato dalle parti, nel rispetto della misura minima di retribuzione oraria di cui sopra;
- c. al compenso si applicano la contribuzione ivs alla gestione separata Inps, nella misura del 33%, e premio assicurativo INAIL, nella misura del 3,5%, entrambi a carico dell’utente;
- d. in relazione al compenso minimo orario di 9,00 euro, la misura dei predetti oneri è pari a 2,97 euro (Inps ivs) e a 0,32 euro (INAIL);
- e. sui versamenti complessivi effettuati dall’utente sono dovuti gli oneri di gestione della prestazione occasionale e dell’erogazione del compenso al prestatore nella misura dell’1%;
- f. ai fini dell’individuazione del costo complessivo sostenuto dall’utente, gli importi relativi agli oneri contributivi e di gestione si sommano alla misura del compenso.

COMPOSIZIONE DEL TITOLO DI PAGAMENTO: TABELLA RIEPILOGATIVA				
Compenso orario pattuito	Contributi gestione separata	Premio INAIL	Oneri di gestione	Totale
Pari a 9,00 euro	2,97 euro	0,32 euro	0,12 euro	12,41 euro
Oltre 9,00 euro	33% del compenso	3,5% del compenso	1% degli importi versati	In base alla misura oraria

► 2.8.7 Comunicazione preventiva all'Inps

Avvalendosi della piattaforma informatica o dei servizi di *contact center*, l'utilizzatore, almeno 1 ora (ossia almeno 60 minuti) prima dell'inizio della prestazione, è tenuto a trasmettere all'Inps una dichiarazione contenente:

- i dati anagrafici e identificativi del prestatore;
- il luogo di svolgimento della prestazione;
- l'oggetto della prestazione;
- la data e l'ora di inizio e di termine della prestazione;
- il compenso pattuito;
- il settore di impiego del prestatore;
- le altre informazioni utili per la gestione del rapporto.

La comunicazione avviene mediante l'utilizzo di un calendario giornaliero gestito attraverso la procedura informatica, con l'indicazione giornaliera delle prestazioni.

Attenzione

Secondo quanto precisato dall'Inps con la circolare n. 107/2017, se il prestatore, all'atto dello svolgimento della prestazione, rientra in una delle categorie previste dall'articolo 54-bis, co. 8, del decreto legge n. 50/2017 (pensionato di vecchiaia o di invalidità, disoccupato, e così via), l'utilizzatore, nell'ambito della comunicazione preventiva, deve fornirne apposita dichiarazione.

Allo scopo di favorire l'approntamento di ogni forma di tutela nei confronti del lavoratore, la piattaforma telematica supporta l'invio al prestatore, con e-mail e/o sms e MyInps, della dichiarazione trasmessa dall'utilizzatore preventivamente allo svolgimento della prestazione, con l'indicazione dei termini generali della medesima.

► 2.8.8 Revoca della comunicazione preventiva

Nel caso in cui la prestazione lavorativa non abbia luogo per ragioni di carattere straordinario (ad esempio, indisponibilità sopravvenuta del prestatore), l'utilizzatore deve comunicare, attraverso la piattaforma informatica o il *contact center*, la revoca della dichiarazione trasmessa entro le ore 24 del 3° giorno successivo a quello programmato di svolgimento della prestazione giornaliera.

Decorso inutilmente tale termine, l'Inps, entro il 15 del mese successivo, provvede al pagamento delle prestazioni e all'accredito dei contributi e premi assicurativi, trattenendo altresì le somme destinate al finanziamento degli oneri gestionali.

Per tutelare il lavoratore in tale particolare situazione, la piattaforma informatica supporta:

- l'invio al prestatore, con e-mail e/o di sms e MyInps, dell'eventuale comunicazione di revoca della dichiarazione inoltrata dall'utilizzatore in caso di mancato svolgimento della prestazione: in questa ipotesi, se la revoca è stata resa a fronte di una prestazione effettivamente svolta, il prestatore, sempre entro le ore 24 del 3° giorno successivo a quello della prestazione, avvalendosi della pro-

cedura telematica, può comunicare l'avvenuto svolgimento dell'attività, con conseguente diritto all'accredito del compenso ed alla valorizzazione della posizione assicurativa;

- b. la conferma, da parte del prestatore o dell'utilizzatore, dell'avvenuto svolgimento della prestazione, che può essere effettuata al termine della prestazione giornaliera medesima con la procedura telematica. Una volta comunicato lo svolgimento della prestazione, la procedura non consente all'utilizzatore la trasmissione di revoca riferita alla medesima prestazione. La conferma dell'avvenuto svolgimento sarà disponibile finché la prestazione diventa irrevocabile, ossia fino alle ore 24 del 3° giorno successivo a quello della prestazione; trascorso tale termine la conferma non è più disponibile.

► 2.8.9 Gestione dei versamenti

Con riguardo alla gestione dei versamenti da parte degli utilizzatori, l'Inps ha fornito i seguenti chiarimenti:

- a) per ricorrere alle prestazioni di lavoro occasionali è necessario che l'utilizzatore abbia prima alimentato il proprio portafoglio telematico, versando la provvista destinata a finanziare l'erogazione del compenso al prestatore, l'assolvimento degli oneri di assicurazione sociale ed i costi di gestione delle attività. Le modalità di versamento sono:
 - versamento con modello F24Elementi identificativi (ELIDE) (senza possibilità di compensare i crediti ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241), con l'indicazione dei dati identificativi dell'utilizzatore e della causale "CLOC": nel campo "elementi identificativi" non dovrà essere inserito alcun valore;
 - pagamento elettronico con addebito in c/c o su carta di credito/debito, gestiti attraverso la modalità di pagamento "pagoPA" di Agid e accessibili dal servizio Prestazioni Occasionali del Portale dei Pagamenti Inps con le credenziali personali dell'utilizzatore (PIN Inps, CNS, SPID).
- b) a seconda della forma di pagamento, le somme sono utilizzabili, di norma, entro 7 giorni dall'operazione di versamento;
- c) la misura dei versamenti è individuata dall'utilizzatore;
- d) la trattenuta delle somme per finanziare gli oneri gestionali è effettuata al momento dell'acquisizione della dichiarazione/comunicazione di prestazione tramite la piattaforma informatica;
- e) in caso di revoca della dichiarazione andata a buon fine, l'importo sarà riaccredito nel portafoglio virtuale dell'utilizzatore.

► 2.8.10 Erogazione dei compensi

Ai sensi dell'articolo 54-bis, comma 19, del decreto legge n. 50/2017, entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui è stata resa la prestazione, l'Inps provvede (nel limite delle somme già acquisite dagli utilizzatori) a corrispondere il compenso con accredito su conto corrente bancario risultante sull'anagrafica del prestatore o, in assenza di indicazioni sul conto corrente bancario, con bonifico bancario domiciliato pagabile presso gli uffici di Poste Italiane; le spese di incasso – pari a 2,60 euro – sono a carico del prestatore e vengono detratte dall'importo da erogare. Poste Italiane trasmette al prestatore una comunicazione con cui si rende nota la disponibilità delle somme entro il 15 del mese riscuotibili presso qualsiasi ufficio postale previa esibizione di documento di identità e della medesima comunicazione.

Con specifico riferimento alla contribuzione, la circolare n. 107/2017 ha precisato che, attraverso la piattaforma informatica, l'Istituto provvede a:

- a. accreditare i contributi previdenziali sulla posizione contributiva del prestatore contestualmente all'erogazione del compenso;
- b. trasferire all'INAIL, il 30 giugno e il 31 dicembre di ogni anno, i premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, nonché i dati relativi alle prestazioni di lavoro occasionali del periodo rendicontato.

Infine, tramite la piattaforma informatica, il prestatore può acquisire il prospetto paga mensile, con evidenza dei dati identificativi degli utilizzatori, della misura dei compensi, della contribuzione, e di ogni altra informazione utile per l’attestazione delle prestazioni svolte.

► 2.8.11 Regime sanzionatorio

Nella tabella di seguito riportata è illustrato il regime sanzionatorio applicabile in caso di violazione delle disposizioni in materia di Contratto di prestazione occasionale.

ARTICOLO 54-BIS, COMMA 20, DECRETO LEGGE N. 50/2017	
Violazione posta in essere	Sanzione
Superamento, da parte di un utilizzatore diverso dalla PA, del limite di 2.500 euro per prestazioni rese da ogni singolo prestatore a suo favore	Trasformazione in rapporto a tempo pieno e indeterminato, a partire dal giorno in cui si realizza tale superamento, con applicazione delle connesse sanzioni civili e amministrative
Superamento, da parte di un utilizzatore diverso dalla PA, del limite di durata della prestazione pari a 280 ore nell'arco dello stesso anno civile	
Violazione dell'obbligo di comunicazione anticipata	Sanzione amministrativa da 500 a 2.500 euro, per ogni prestazione giornaliera
Violazione di uno dei divieti di ricorso al Contratto di prestazione occasionale di cui al comma 14 della norma in commento	Sanzione amministrativa da 500 a 2.500 euro, per ogni prestazione giornaliera
Revoca della dichiarazione preventiva da parte dell'utilizzatore a fronte di una prestazione in concreto resa	Sanzioni previste per il lavoro nero

Attenzione

Non si applica la procedura di diffida ex articolo 13 del decreto legislativo 23 aprile 2004, n. 124.

Nella circolare 9 agosto 2015, n. 5, inoltre, l’Ispettorato Nazionale del Lavoro ha precisato quanto segue:

- a. in caso di violazione dell’obbligo di comunicazione preventiva da parte di utilizzatori, diversi dalla PA e dalle persone fisiche/famiglie, o di violazione di uno dei divieti di cui al co. 14 (divieto di ricorso al CPO per utilizzatori con più di 5 lavoratori subordinati a tempo indeterminato; da parte delle imprese del settore agricolo, salvo che per le attività rese dai soggetti di cui al co. 8 purché non iscritti nell’anno precedente negli elenchi anagrafici dei lavoratori agricoli ecc.) si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da 500 a 2.500 euro “per ogni prestazione lavorativa giornaliera per cui risulta accertata la violazione”. In tali ipotesi non trova applicazione la procedura di diffida di cui all’art. 13 del D.Lgs. n. 124/2004, e la sanzione ridotta è pari a 833,33 euro per ogni giornata non tracciata da regolare comunicazione. Laddove venga riscontrata la violazione degli obblighi di cui sopra in relazione a più lavoratori, pertanto, la sanzione ridotta risulterà essere il prodotto tra l’importo di 833,33 euro e la somma delle giornate lavorative non regolarmente comunicate ovvero effettuate in violazione dei divieti di cui al co. 14. Per quantificare la sanzione, il parametro di riferimento è costituito dal numero di giornate in cui è stato fatto ricorso al lavoro occasionale, indi-

pendentemente dal numero di lavoratori impiegati nella singola giornata. Per esempio: violazione dell'obbligo di comunicazione di 3 lavoratori il 1° giorno, 1 lavoratore il 2° giorno e 2 lavoratori il 3° giorno: la sanzione amministrativa è di 833,33 euro x 3 giorni, quindi per un totale pari a 2.499,99 euro (INL, Nota 21 agosto 2017, n. 7427).

- b. tale sanzione troverà dunque applicazione laddove la comunicazione sia effettuata in ritardo o non contenga tutti gli elementi richiesti o, ancora, detti elementi non corrispondano a quanto effettivamente accertato. Ciò può avvenire, per esempio, quando la prestazione occasionale giornaliera sia stata effettivamente svolta per un numero di ore superiore rispetto a quello indicato nella comunicazione preventiva. In tale caso, peraltro, il personale ispettivo provvederà a comunicare alla competente sede Inps l'avvenuto accertamento della maggior durata della prestazione affinché l'Istituto possa adottare le proprie determinazioni in relazione al singolo rapporto di lavoro.

Attenzione

Quanto al rapporto tra sanzione prevista per l'omissione della comunicazione della prestazione occasionale e la cd. maxi sanzione per lavoro "nero", si tenga presente che:

1) nelle ipotesi di mancata trasmissione della comunicazione preventiva o di revoca a fronte di una prestazione effettivamente svolta, la mera registrazione del lavoratore sulla piattaforma Inps non costituisce elemento sufficiente a escludere che si tratti di un rapporto sconosciuto alla PA con la conseguente possibilità, ove sia accertata la natura subordinata dello stesso, di contestare l'impiego di lavoratori "in nero";

2) si applicherà solo la sanzione amministrativa pecuniaria ove – ferma la registrazione delle parti sulla piattaforma Inps – ricorrano congiuntamente i seguenti requisiti:

a) la prestazione sia comunque possibile in ragione del mancato superamento dei limiti economici (2.500 euro) e temporali (280 ore) previsti dallo stesso art. 54-bis;

b) la prestazione possa effettivamente considerarsi occasionale per la presenza di precedenti analoghe prestazioni lavorative correttamente gestite, così da potersi configurare una mera violazione dell'obbligo di comunicazione: ad esempio, se la mancata comunicazione preventiva riguarda una singola prestazione giornaliera a fronte di più prestazioni occasionali regolarmente comunicate nel corso dello stesso mese, è ragionevole ritenere che si tratti della mera violazione dell'obbligo comunicazionale, con applicazione della specifica misura sanzionatoria.

Viceversa, in assenza di anche uno solo dei predetti requisiti, troverà applicazione la c.d. maxi sanzione per lavoro "nero" laddove, evidentemente, concorra il requisito della subordinazione. La maxi sanzione troverà inoltre applicazione, in assenza di uno dei requisiti anzidetti, anche qualora la comunicazione venga effettuata nel corso dell'accesso ispettivo.

2.9 Libretto Famiglia

di Emanuele Maestri

L'articolo 54-bis del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, introdotto in sede di conversione dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, ha disciplinato compiutamente le prestazioni di lavoro occasionali, sopperendo così all'abrogazione dei voucher. La nuova disposizione, entrata in vigore il 24 giugno scorso, consente agli utilizzatori di acquisire prestazioni occasionali - intendendosi per tali le attività lavorative che si svolgono entro determinati limiti economici - con 2 distinte modalità: il Libretto Famiglia e il Contratto di prestazione occasionale. Di seguito illustriamo la disciplina del Libretto Famiglia (LF) anche alla luce dei chiarimenti forniti dall'Inps con la circolare 5 luglio 2017, n. 107, e i messaggi 12 luglio 2017, n. 2887, e 31 luglio 2017, n. 3177; e infine dall'Ispettorato Nazionale del Lavoro, con la circolare 9 agosto 2017, n. 5.

► 2.9.1 Nozione e campo di applicazione

Ciascun utilizzatore persona fisica, non nell'esercizio dell'attività professionale o di impresa, può fare ricorso a prestazioni di lavoro occasionali mediante un libretto nominativo prefinanziato, denominato "Libretto Famiglia", nel rispetto dei seguenti limiti economici, tutti riferiti all'anno civile (periodo intercorrente tra il 1° gennaio e il 31 dicembre):

- a. compensi di importo complessivamente non superiore a 5.000 euro, per ciascun prestatore con riferimento alla totalità degli utilizzatori;
- b. compensi di importo complessivamente non superiore a 5.000 euro, per ciascun utilizzatore con riferimento alla totalità dei prestatori;
- c. compensi di importo non superiore a 2.500 euro, per le prestazioni complessivamente rese da ogni prestatore a favore del medesimo utilizzatore.

Attenzione

L'Inps, nella circolare 5 luglio 2017, n. 107, ha precisato che gli importi di cui sopra sono da intendersi al netto di contributi, premi assicurativi e costi di gestione.

È inoltre previsto un limite di durata massima, pari a 280 ore nell'arco dello stesso anno civile. In base a quanto previsto dall'articolo 54-bis, comma 6, del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, il Libretto Famiglia può essere acquisito da parte dell'utilizzatore, attraverso la piattaforma informatica Inps (di cui si dirà di seguito) ovvero presso gli uffici postali, esclusivamente per il pagamento delle prestazioni occasionali rese a suo favore nell'ambito di:

- a. lavori domestici, inclusi i lavori di giardinaggio, di pulizia o di manutenzione;
- b. assistenza domiciliare ai bambini e alle persone anziane, ammalate o con disabilità;
- c. insegnamento privato supplementare.

► 2.9.2 Divieti

Ai sensi dell'articolo 54-bis, comma 5, del decreto legge n. 50/2017, non possono essere acquisite prestazioni di lavoro occasionali dai soggetti con i quali l'utilizzatore abbia in corso o abbia cessato da meno di 6 mesi un rapporto di lavoro subordinato o di collaborazione coordinata e continuativa.

DIVIETI: TABELLA RIEPILOGATIVA		
Fattispecie	Possibilità di ricorrere a prestazioni occasionali	
	SÌ	NO
Rapporto di lavoro subordinato in corso di svolgimento		X
Rapporto di lavoro subordinato cessato da meno di 6 mesi		X
Rapporto di lavoro subordinato cessato esattamente da 6 mesi	X	
Rapporto di lavoro subordinato cessato da più di 6 mesi	X	
Rapporto di co.co.co. in corso di svolgimento		X
Rapporto di co.co.co. cessato da meno di 6 mesi		X
Rapporto co.co.co. cessato esattamente da 6 mesi	X	
Rapporto di co.co.co. cessato da più di 6 mesi	X	

Secondo quanto precisato dall’INL, nella circ. 9 agosto 2017, n. 5, l’aver acquisito “prestazioni di lavoro occasionali da soggetti con i quali l’utilizzatore abbia in corso o abbia cessato da meno di 6 mesi un rapporto di lavoro subordinato o di collaborazione coordinata e continuativa”, integra un difetto “genetico” afferente alla costituzione del rapporto e comporta dunque, in applicazione dei principi civilistici, la conversione *ex tunc* dello stesso nella tipologia ordinaria (art. 1, D.Lgs. n. 81/2015) del lavoro a tempo pieno e indeterminato, con applicazione delle relative sanzioni civili e amministrative, laddove sia accertata la natura subordinata dello stesso.

Attenzione

I divieti di cui appena sopra, stante la formulazione normativa, non trovano comunque applicazione in relazione al personale utilizzato attraverso lo strumento della somministrazione.

► 2.9.3 Computo dei compensi

L’articolo 54-bis, co. 8, del decreto legge n. 50/2017, dispone che, ai fini del rispetto del limite di 5.000 euro per ogni utilizzatore con riferimento alla totalità dei prestatori, la misura del compenso è calcolata sulla base del 75% del suo effettivo importo - e dunque non sull’importo complessivo, che, nella generalità dei casi, è appunto pari a 5.000 euro nell’anno civile - per le seguenti categorie di soggetti:

a. titolari di pensione di vecchiaia o di invalidità;

- b. giovani con meno di 25 anni di età, se regolarmente iscritti a un ciclo di studi presso un istituto scolastico di qualsiasi ordine e grado o presso l'università;
- c. disoccupati, intendendosi per tali, ai sensi dell'articolo 19 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 150, i soggetti privi di impiego che dichiarano la propria immediata disponibilità a svolgere attività lavorativa e a partecipare alle misure di politica attiva del lavoro concordate con il centro per l'impiego;
- d. percettori di prestazioni integrative del salario, di reddito di inclusione (REI) o di altre prestazioni di sostegno del reddito. In tal caso l'Inps provvede a sottrarre dalla contribuzione figurativa relativa alle prestazioni integrative del salario o di sostegno del reddito gli accrediti contributivi derivanti dalle prestazioni occasionali.

Ne deriva che, nelle predette ipotesi, fermi restando i 2.500 euro erogabili a un singolo prestatore, il limite complessivo per l'utilizzatore viene elevato a 6.666 euro.

Attenzione

Per espressa previsione normativa, i compensi percepiti dal prestatore sono esenti da imposizione fiscale (Irpef), non incidono sul suo stato di disoccupato e si computano per determinare il reddito necessario per il rilascio o il rinnovo del permesso di soggiorno.

► 2.9.4 Diritti del prestatore

Il prestatore di lavoro gode dei seguenti diritti:

- a. assicurazione contro l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti, con iscrizione alla gestione separata di cui all'articolo 2, comma 26, della legge 8 agosto 1995, n. 335;
- b. assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali disciplinata dal DPR 30 giugno 1965, n. 1124;
- c. riposo giornaliero, pause e riposi settimanali secondo quanto disposto dagli articoli 7, 8 e 9 del decreto legislativo 8 aprile 2003, n. 66, in materia di orario di lavoro.

Attenzione

Secondo quanto precisato dall'INL, nella circ. 9 agosto 2017, n. 5, la violazione del diritto al riposo giornaliero, alle pause e ai riposi settimanali da parte di qualsiasi utilizzatore comporterà l'applicazione delle specifiche sanzioni ivi previste.

Ai fini della tutela della salute e della sicurezza del prestatore, trova applicazione l'articolo 3, comma 8, del decreto legislativo 9 aprile 2008, n. 81, in base al quale le disposizioni del decreto e le altre norme speciali in materia operano solo se la prestazione è resa nei confronti di un imprenditore o professionista; negli altri casi si applica l'articolo 21, relativo a componenti dell'impresa familiare e lavoratori autonomi. Sono comunque esclusi dall'operatività delle predette prescrizioni i piccoli lavori domestici a carattere straordinario, compresi l'insegnamento privato supplementare e l'assistenza domiciliare a bambini, anziani, ammalati e disabili.

► 2.9.5 Registrazione e altri adempimenti

Per accedere alle prestazioni occasionali, gli utilizzatori e i prestatori devono registrarsi all'interno di un'apposita piattaforma informatica predisposta e gestita direttamente dall'Inps (sito internet www.inps.it, servizio Prestazioni Occasionali), che supporta le operazioni di erogazione e di accreditamento dei compensi, nonché quelle di valorizzazione della posizione contributiva con un

sistema di pagamenti elettronici. Sulla base delle indicazioni fornite dall'Inps nella circolare n. 107/2017, gli adempimenti di registrazione possono essere svolti:

- a. direttamente dall'utilizzatore/prestatore, accedendo alla piattaforma informatica con le proprie credenziali personali (PIN Inps, SPID, CNS);
- b. avvalendosi dei servizi di *contact center*, sempre con le credenziali personali;
- c. dagli intermediari di cui alla legge 11 gennaio 1979, n. 12 (ad esempio i consulenti del lavoro);
- d. dagli enti di patronato.

Al momento della registrazione l'utilizzatore e il prestatore devono fornire le informazioni identificative utili per la gestione del rapporto e dei connessi adempimenti contributivi; il prestatore è inoltre tenuto a indicare l'Iban del conto corrente bancario/postale, libretto postale o carta di credito, sul quale l'Istituto provvede - entro il giorno 15 del mese successivo a quello di svolgimento della prestazione - a erogare il compenso pattuito (deve trattarsi di conto corrente o libretto postale intestato o cointestato al prestatore o di carta di credito dotata di Iban e intestata al prestatore medesimo).

Attenzione

In caso di errata compilazione dei dati relativi all'Iban, l'Inps è esente da ogni responsabilità in caso di erogazione del compenso a beneficiari diversi dal prestatore.

Attenzione

Gli intermediari che intendano operare in qualità di delegati devono richiedere all'Inps il codice PIN dispositivo, con il quale è possibile operare a seguito di delega: ove siano già dotati di PIN come intermediario potranno continuare a operare con quello già in uso. Oltre all'accesso con PIN è possibile accedere tramite credenziali SPID o CNS. Gli intermediari autorizzati possono operare in nome e per conto dell'utilizzatore e/o del prestatore sulla base di apposite deleghe rese per iscritto dal delegante, utilizzando la procedura "Deleghe Indirette per artigiani, commercianti, committenti, associanti, professionisti, agricoli autonomi e prestazioni occasionali", disponibile sul sito Inps: attraverso tale applicativo l'intermediario compilerà la delega con i dati suoi e del delegante. Terminata la compilazione, l'intermediario potrà stampare la delega per la firma da parte del delegante: all'atto della sottoscrizione la procedura consentirà all'utente di effettuare la validazione della delega mediante esplicita conferma, dichiarando così, di propria responsabilità, l'avvenuta sottoscrizione da parte del delegante. L'intermediario deve custodire presso di sé la delega - insieme alla fotocopia di un documento d'identità del delegante - per tutto il periodo di vigenza della stessa, nonché nei 5 anni successivi, ed esibirla a richiesta.

► 2.9.6 Importi

In base a quanto previsto dall'articolo 54-bis, comma 11, del decreto legge n. 50/2017, ciascun Libretto Famiglia contiene titoli di pagamento, il cui valore nominale è fissato in 10,00 euro, utilizzabili per compensare prestazioni di durata non superiore a 1 ora. Per ogni titolo di pagamento erogato sono interamente a carico dell'utilizzatore la contribuzione alla gestione separata, stabilita nella misura di 1,65 euro, e il premio dell'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, stabilito nella misura di 0,25 euro; infine, l'importo di 0,10 euro è destinato al finanziamento degli oneri gestionali.

COMPOSIZIONE DEL TITOLO DI PAGAMENTO: TABELLA RIEPILOGATIVA	
Valore nominale	10,00 euro
Contributi gestione separata	1,65 euro
Premio INAIL	0,25 euro
Oneri gestionali	0,10 euro
Netto al lavoratore	8,00 euro

► 2.9.7 Comunicazione all’Inps

Avvalendosi della piattaforma informatica o dei servizi di *contact center*, l'utilizzatore, al termine della prestazione lavorativa e comunque non oltre il 3° giorno del mese successivo a quello di svolgimento della prestazione stessa, è tenuto a comunicare all’Inps le seguenti informazioni:

- dati identificativi del prestatore;
- compenso pattuito (ossia numero di titoli utilizzati per il pagamento della prestazione);
- luogo di svolgimento della prestazione;
- durata della prestazione;
- ambito di svolgimento della prestazione;
- ogni altra informazione necessaria ai fini della gestione del rapporto.

La comunicazione avviene mediante l'utilizzo di un calendario giornaliero gestito attraverso la procedura telematica, con l'indicazione giornaliera delle prestazioni.

Attenzione

Secondo quanto precisato dall’Inps con lacircolare n. 107/2017, se il prestatore, all’atto dello svolgimento della prestazione, rientra in una delle categorie previste dall’articolo 54-bis, comma 8, del decreto legge n. 50/2017 (pensionato di vecchiaia o di invalidità, disoccupato, e così via), l'utilizzatore, nell’ambito della comunicazione, deve fornirne apposita dichiarazione.

Al fine di favorire la trasparenza dei processi informativi, il prestatore riceve notifica, con e-mail o sms e MyInps, dell’avvenuta comunicazione della prestazione e dei relativi termini di svolgimento.

► 2.9.8 Gestione dei pagamenti

Con riguardo alla gestione dei pagamenti da parte degli utilizzatori, l’Inps ha fornito i seguenti chiarimenti:

- per ricorrere a prestazioni di lavoro occasionali è necessario che l'utilizzatore abbia prima alimentato il proprio portafoglio telematico, versando la provvista destinata a finanziare l'erogazione del compenso al prestatore, l'assolvimento degli oneri di assicurazione sociale e i costi di gestione delle attività. Le modalità di versamento sono:
 - versamento con modello F24Elementi identificativi (ELIDE) (senza possibilità di compensare i crediti ai sensi dell’articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241), con l'indicazione dei dati identificativi dell'utilizzatore e della causale "LIFA": nel campo "elementi identificativi" non dovrà essere inserito alcun valore;
 - pagamento elettronico con addebito in c/c o su carta di credito/debito, gestiti attraverso la modalità di pagamento "pagoPA" di Agid e accessibili dal servizio Prestazioni Occasionali del Portale dei Pagamenti Inps con le credenziali personali dell'utilizzatore (PIN Inps, CNS, SPID).

- b) a seconda della forma di pagamento, le somme sono utilizzabili, di norma, entro 7 giorni dall'operazione di versamento;
- c) ogni versamento è pari a 10 euro ovvero a multipli di 10;
- d) la trattenuta delle somme per finanziare gli oneri gestionali è effettuata al momento dell'acquisizione della dichiarazione/comunicazione di prestazione tramite la piattaforma informatica.

► 2.9.9 Erogazione dei compensi

Ai sensi dell'articolo 54-bis, co. 19, del decreto legge n. 50/2017, entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui è stata resa la prestazione, l'Inps provvede (nel limite delle somme già acquisite dagli utilizzatori) a corrispondere il compenso con accredito su conto corrente bancario risultante sull'anagrafica del prestatore o, in assenza di indicazioni sul conto corrente bancario, con bonifico bancario domiciliato pagabile presso gli uffici di Poste Italiane; le spese di incasso - pari a 2,60 euro - sono a carico del prestatore e vengono detratte dall'importo da erogare. Poste Italiane trasmette al prestatore una comunicazione con cui si rende nota la disponibilità delle somme entro il 15 del mese riscuotibili presso qualsiasi ufficio postale previa esibizione di documento di identità e della medesima comunicazione.

Con specifico riferimento alla contribuzione, la circolare n. 107/2017 ha precisato che, attraverso la piattaforma informatica, l'Istituto provvede a:

- a. accreditare i contributi previdenziali sulla posizione contributiva del prestatore contestualmente all'erogazione del compenso;
- b. trasferire all'INAIL, il 30 giugno e il 31 dicembre di ogni anno, i premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, nonché i dati relativi alle prestazioni di lavoro occasionali del periodo rendicontato.

Infine, tramite la piattaforma informatica, il prestatore può acquisire il prospetto paga mensile, con evidenza dei dati identificativi degli utilizzatori, della misura dei compensi, della contribuzione, e di ogni altra informazione utile per l'attestazione delle prestazioni svolte.

► 2.9.10 Bonus *baby-sitting*

L'articolo 4, co. 24, lettera b), della legge 28 giugno 2012, n. 92, disciplina la possibilità di concedere alla madre lavoratrice, al termine del periodo di congedo di maternità, per gli 11 mesi successivi e in alternativa al congedo parentale, la corresponsione di *voucher*:

- a. per l'acquisto di servizi di *baby-sitting*; ovvero,
- b. per far fronte agli oneri della rete pubblica dei servizi per l'infanzia o dei servizi privati accreditati, da richiedere al datore di lavoro.

Come reso noto con il messaggio 14 aprile 2017, n. 1657, l'Inps continuerà a emettere i *voucherbaby-sitting* di cui sopra fino al 31 dicembre 2017 mediante le modalità previste dal decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81.

Attenzione

Possono essere utilizzati entro la fine dell'anno unicamente i *voucher* già richiesti alla data di entrata in vigore del decreto legge 17 marzo 2017, n. 25 (ossia il 17 marzo 2017).

Invece, dal mese di gennaio 2018 il contributo *bonus baby-sitting* sarà erogato secondo le modalità previste per il "Libretto Famiglia", sulla base delle istruzioni che saranno appositamente emanate.

► 2.9.11 Regime sanzionatorio

Nella tabella di seguito riportata è illustrato il regime sanzionatorio applicabile in caso di violazione delle disposizioni in materia di Libretto Famiglia.

ARTICOLO 54-BIS, COMMA 20, DECRETO LEGGE N. 50/2017	
Violazione posta in essere	Sanzione
Superamento, da parte dell'utilizzatore, del limite di 2.500 euro per prestazioni rese da ogni singolo prestatore a suo favore	Trasformazione in rapporto a tempo pieno e indeterminato
Superamento, da parte dell'utilizzatore, del limite di durata della prestazione pari a 280 ore nello stesso anno civile	

Secondo quanto precisato dall'INL, nella circ. 9 agosto 2017, n. 5, il superamento da parte di un utilizzatore per ogni singolo prestatore del limite economico di 2.500 euro, o del limite di durata della prestazione pari a 280 ore nell'arco di un anno civile, comporta la trasformazione del relativo rapporto nella tipologia di lavoro a tempo pieno e indeterminato a far data dal giorno in cui si realizza il predetto superamento, con applicazione delle connesse sanzioni civili e amministrative.

2.10 Split payment: dal 1° luglio 2017 la platea diventa numerosa

di Stefano Setti

Come noto, l'art. 1 del D.L. 24 aprile 2017, n. 50 (c.d. Manovra correttiva divenuta definitiva il 15 giugno scorso a seguito dell'approvazione del DDL di conversione), intervenendo sulla formulazione dell'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972, estende l'applicazione della scissione dei pagamenti (c.d. split payment) alle società controllate dalla Pubblica Amministrazione centrale e locale, alle controllate dalle società anzidette, oltre che alle società quotate secondo l'indice FTSE MIB della Borsa italiana. In sede di conversione del citato D.L. n. 50/2017 è stato previsto che, a richiesta dei cedenti/prestatori, i cessionari/committenti soggetti allo split payment devono rilasciare un documento attestante la loro riconducibilità a soggetti per i quali si applicano le disposizioni dell'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972.

► 2.10.1 Premessa

A seguito dell'art. 1 del D.L. n. 50/2017 (anche alla luce delle modifiche apportate in sede di conversione in legge) è stata **estesa** l'applicazione del meccanismo di scissione dei pagamenti IVA (c.d. split payment), **in relazione alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 1° luglio 2017 e sino a quando sarà in vigore la deroga concessa dalla UE:**

- per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti della Pubblica Amministrazione (come definita dall'art. 1, comma 2 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196 più in dettaglio "per amministrazioni pubbliche si intendono gli enti e gli altri soggetti che costituiscono il settore istituzionale delle amministrazioni pubbliche individuati dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) sulla base delle definizioni di cui agli specifici regolamenti comunitari"), per le quali i cessionari o committenti non sono debitori IVA, l'imposta è in ogni caso versata dai medesimi secondo le modalità e i termini che saranno fissati con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze. **I cedenti/prestatori non dovranno più ricorrere all'istituto dell'interpello per accertare la natura pubblica o meno degli enti pubblici acquirenti, ma potranno avvalersi dell'ausilio dell'Indice delle pubbliche amministrazioni (Ipa) per individuare i destinatari della disciplina dello split payment.** Al riguardo si evidenzia che il codice univoco delle P.A. è reperibile sul sito www.indicepa.gov.it.

Tra i soggetti che entrano direttamente tra quelli che sono tenuti al versamento dell'imposta addebitata dal proprio fornitore, ad esempio vi sono: il Coni, le diverse federazioni sportive, gli enti e le istituzioni di ricerca (tra cui anche l'Istat e l'Enea), le agenzie fiscali, le autorità amministrative indipendenti, le agenzie regionali per la protezione dell'ambiente (Arpa), l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (Aran), l'Agenzia per l'Italia digitale (Agid), l'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (Inail) e gli enti di governo dei servizi idrici e/o dei rifiuti (ex Aato). **In base all'informativa n. 32 del 15 giugno 2017 del Cndcec dovrebbero rientrarvi anche gli ordini professionali territoriali.**

Attenzione

Si evidenzia che la legge di conversione ha escluso gli enti pubblici gestori di demanio collettivo, limitatamente, però, alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizio afferenti alla gestione dei diritti collettivi di uso civico.

- per le operazioni effettuate nei confronti di:
 - a) società controllate (ex art. 2359 c.c., comma 1, n. 1 e n. 2, e quindi, rispettivamente, possesso della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria e possesso di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria), direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
 - b) società controllate (ex art. 2359 c.c., comma 1, n. 1), direttamente dalle regioni, province, città metropolitane, comuni, unioni di comuni;
 - c) società controllate direttamente o indirettamente (ex art. 2359 c.c., comma 1, n. 1), dalle società di cui alle lettere a) e b), ancorché queste ultime rientrino fra le società di cui alla lettera d) ovvero fra i soggetti della P.A. già interessati dallo split payment;
 - d) società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana.
-

Attenzione

In base a quanto più sopra riportato si evince che il perimetro di applicazione del meccanismo dello split payment non è determinabile in modo semplice e in molte situazioni i fornitori potrebbero trovarsi in difficoltà. Proprio per questo motivo la legge di conversione del D.L. n. 50/2017 ha introdotto un meccanismo di tutela. Più in particolare è stato stabilito che, **a richiesta dei cedenti o prestatori**, i cessionari o committenti soggetti allo split payment devono rilasciare un **documento attestante la loro riconducibilità a soggetti per i quali si applicano le disposizioni dell'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972**. I cedenti e prestatori in possesso di tale attestazione sono tenuti ad applicare lo split payment. Ne consegue che i cessionari/committenti soggetti allo split payment non hanno un obbligo giuridico di informare i propri cedenti/prestatori. Quindi, i cessionari/committenti se sollecitati con apposita richiesta da parte dei loro cedenti/prestatori devono rilasciare una apposita attestazione. Inoltre, se i cedenti/prestatori sono in possesso della predetta attestazione del cessionario/committente, gli stessi sono obbligati ad emettere fattura con il particolare meccanismo dello split payment.

Attenzione

Le disposizioni attuative saranno stabilite da apposito decreto ministeriale che doveva essere emanato entro 30 giorni a decorrere dal 24 aprile 2017 (**ma che ad oggi non è ancora stato pubblicato**). Molto probabilmente in tale decreto sarà fornita anche una lista completa dei soggetti che rientrano, dal 1° luglio 2017, nello split payment. Tutto ciò allo scopo di aiutare gli operatori ad individuare, puntualmente, l'ambito soggettivo.

► 2.10.2 Il meccanismo dello split payment

Adempimenti fornitori soggetti a split payment	<p>Stante quanto precisato in passato con riferimento allo split payment nella PA, sembra ragionevole ritenere che per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate, i fornitori siano tenuti ad emettere la fattura con l’annotazione “scissione dei pagamenti” ovvero “split payment”, ai sensi dell’art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972.</p> <hr style="border-top: 1px dashed #ccc;"/> <p>Attenzione</p> <p>Rimangono escluse dallo split payment le cessioni di beni e le prestazioni di servizi non imponibili, esenti o fuori campo IVA, essendo l’assoggettamento all’imposta il presupposto per l’applicazione del sistema. Inoltre, saranno esclusi dallo split payment gli acquisti rientranti nell’ambito applicativo dell’inversione contabile (c.d. reverse charge) per i quali i cessionari/committenti sono debitori d’imposta come ad esempio: i servizi di pulizia, rottami, acquisti intra UE, ecc.</p> <hr style="border-top: 1px dashed #ccc;"/> <p>Più in particolare, il fornitore (stante i chiarimenti forniti a suo tempo in tema di PA dalla circolare 13 aprile 2015, n. 15/E):</p> <ul style="list-style-type: none"> • non deve computare nella liquidazione di periodo l’IVA a debito indicata in fattura; • deve registrare nel registro “IVA vendite” le operazioni effettuate e la relativa IVA non incassata dai fornitori; • deve annotare in modo distinto la fattura emessa in regime di <i>split payment</i>, indicando l’aliquota applicata e l’ammontare dell’imposta. Si suggerisce, ad esempio, di istituire “un’apposita colonna ovvero mediante appositi codici nel registro di cui all’art. 23 del D.P.R. n. 633/1972”. Detta imposta, peraltro, non confluirà nella liquidazione periodica.
---	--

Ricorda

A seguito del D.L. n. 50/2017 è stata eliminata la disposizione secondo cui lo split payment non si applica ai compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito (art. 17-ter, comma 2 del D.P.R. n. 633/1972). Conseguentemente, per le fatture emesse dal 1° luglio 2017 nei confronti di cessionari/committenti di cui all’elenco precedente, **saranno soggette a split payment anche le fatture emesse dai professionisti.**

Funzionamento dello split payment	Il cedente/prestatore emette regolare fattura con IVA	Cedente/prestatore	non incassa l’IVA dal cessionario/committente;
			non versa l’IVA all’Erario.
	Cessionario/committente		versa unicamente l’imponibile al cedente/prestatore;
			procede al versamento dell’IVA all’Erario.

Le conseguenze dello split payment	Non è possibile evadere l'IVA	In tal caso il cedente/prestatore non entra in possesso dell'IVA, quindi, senza possibilità di appropriarsene non versandola.
	Maggior credito IVA in capo ai cedenti/prestatori	Il cedente/prestatore che non incassa l'IVA e ha effettuato acquisti corrispondendo IVA chiuderà, nella generalità dei casi, a credito IVA. Tale credito IVA andrà chiesto a rimborso ovvero utilizzato in compensazione. Per tali crediti è stata prevista la possibilità di rimborso IVA prioritario.
	Annotazioni contabili	Andrà creata una "causale" contabile per le operazioni in split payment che evidenzierà che l'IVA esposta in fattura non deve essere versata da parte del cedente/prestatore.
	Effetti per lo Stato italiano	Ridotta evasione dell'IVA e incasso immediato della stessa da parte dei cessionari/committenti.

Attenzione

Con il decreto attuativo (in fase di pubblicazione) del nuovo split payment si dovrebbero autorizzare i committenti/cessionari soggetti a split payment a versare l'imposta (a loro scelta) con riferimento o al momento del ricevimento della fattura o al pagamento della fattura ovvero alla registrazione della fattura del fornitore. Se il decreto prevederà tale facoltà, sul piano operativo si potrebbero aiutare non poco i cessionari/committenti interessati perché i sistemi informativi potrebbero in automatico gestire il fornitore e l'Erario. Più in particolare, perché da quest'anno anche i professionisti e tutti i soggetti IVA a ritenuta d'acconto dovranno operare all'interno del sistema dello split payment e quindi il cessionario/committente soggetto alla specifica procedura dovrà gestire contemporaneamente tre forme di pagamento: verso l'erario, distintamente per l'IVA e le ritenute e verso il fornitore per l'imponibile (ovvero per i professionisti per l'imponibile al netto della ritenuta).

► 2.10.3 Gestione delle note di variazione IVA

Un problema particolare per gli operatori è quello legato, poi, all'emissione di eventuali note di variazione, soprattutto per gestire documenti emessi prima dell'applicazione dello split payment e rettificati successivamente al 1° luglio 2017. Al riguardo sembra ragionevole ritenere che valgano le regole che erano state dettate in passato dalla Circolare n. 15/E/2015 in tema di split payment nella P.A. (ancorché risulta necessaria una conferma da parte dell'Amministrazione finanziaria).

Ciò premesso, stante i passati chiarimenti di prassi, in tema di note di variazione in aumento ovvero diminuzione (di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972) era stato chiarito che nei casi in cui il fornitore, ricorrendo i presupposti di cui dell'art. 26, del D.P.R. n. 633 del 1972, emetta una **nota di variazione in aumento, torna sempre applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti** e, pertanto, la stessa dovrà essere numerata, indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla fattura originaria emessa.

Invece, in tema di **note di variazione in diminuzione** era stato precisato che:

- quando la nota di variazione è in diminuzione, se la stessa si riferisce ad una fattura originaria emessa in sede di "scissione dei pagamenti" o "split payment" (fatture emesse dal 1° luglio 2017), la stessa dovrà essere numerata, indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla suddetta fattura. In forza di ciò e trattandosi di una rettifica apportata ad un'IVA che non è confluita nella liquidazione periodica del fornitore, lo stesso non avrà diritto a portare in detrazione, ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, l'imposta corrispondente alla va-

riazione, ma dovrà limitarsi a procedere solo ad apposita annotazione in rettifica nel registro di cui all'art. 23, senza che si determini, quindi, alcun effetto nella relativa liquidazione IVA;

- quando la nota di variazione in diminuzione si riferisce a fatture originarie emesse prima dell'entrata in vigore dello "split payment" (fatture emesse fino al 30 giugno 2017), alla stessa si applicheranno le regole ordinarie sicché il fornitore avrà diritto a portare in detrazione, ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, l'imposta corrispondente alla variazione, annotandola in rettifica nel registro di cui all'art. 23;
- in considerazione della circostanza che i cessionari/committenti e i cedenti/prestatori, dal 1° luglio 2017, avranno implementato i propri sistemi di fatturazione e contabilità alla disciplina della scissione dei pagamenti, per le note di variazione in diminuzione ricevute dopo il 1° luglio 2017, che si riferiscono ad una fattura originaria emessa dal fornitore anteriormente al 1° luglio 2017, il fornitore per esigenze di semplificazione potrà comunque applicare la disciplina della scissione dei pagamenti. Di fatto il fornitore dovrebbe poter scegliere se emettere in regime di scissione dei pagamenti la nota credito indicando o meno la specifica annotazione.

2.11 Cessione del “bonus” energia

di Mauro Nicola

Le recenti modifiche alla disciplina agevolativa consistente in detrazioni fiscali per interventi di efficienza energetica offrono lo spunto per fornire il quadro completo dei lavori interessati dai benefici e dei soggetti che possono usufruirne. La facoltà di cessione delle detrazioni fiscali è la novità potenzialmente più rivoluzionaria del provvedimento. Si analizzano le modalità di cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante per gli interventi effettuati su parti comuni di edifici, nonché per quelli che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo e per quelli finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva.

► 2.11.1 Introduzione

Con l'art. 4-bis del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, introdotto dalla legge di conversione, è stata disposta la modifica rispetto alla legislazione previgente in relazione agli **interventi di riqualificazione energetica degli edifici condominiali**, di cui all'art. 14 del D.L. 4 giugno 2013, n. 63.

Nel dettaglio, il comma 1, lett. a), sostituisce il comma 2-ter, prevedendo che i soggetti incapienti possono **cedere la detrazione** fiscale loro spettante **ai fornitori** che hanno effettuato i lavori per le **spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021**, in luogo del previgente 31 dicembre 2017, per gli interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici condominiali.

Tra gli **interventi interessati** sono compresi quelli, disciplinati dalla legge di bilancio 2017, che danno luogo alle detrazioni maggiorate del 70 per cento nel caso di interventi che interessano più del 25 per cento della superficie disperdente dell'edificio e del 75 per cento in caso di interventi finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva e che conseguano determinati *standard* (art. 14, comma 2-quater, del D.L. n. 63/2013).

Viene previsto, inoltre, che è possibile **cedere il credito d'imposta anche ad altri soggetti privati**, con la **facoltà di successiva cessione** del credito. Per tali soggetti viene quindi eliminato il divieto di cedere il credito ad istituti di credito e ad intermediari finanziari.

Attenzione

La cessione è consentita purché le **condizioni di incapacienza** sussistano nell'anno precedente a quello di sostenimento delle spese.

I soggetti **cessionari** hanno titolo a godere di un credito d'imposta in misura pari alla detrazione ceduta, fruibile in **dieci quote annuali** di eguale importo.

► 2.11.2 I vantaggi della nuova disciplina

La **finalità del provvedimento** è di introdurre uno strumento di forte e rapida attuazione, imprimendo un cambiamento nelle prassi manutentive degli edifici in linea con le esigenze di sviluppo dell'occupazione, riduzione dei consumi di energia e tutela ambientale.

I vantaggi aggiuntivi che i nuovi incentivi fiscali riservano ai beneficiari sono volti a incrementare la capacità di stimolo del provvedimento a favore delle attività di riqualificazione energetica delle parti comuni degli edifici condominiali.

Rispetto al vecchio *ecobonus* (65 per cento), molti sono gli **aspetti migliorativi**:

- la **stabilizzazione del provvedimento**: per la prima volta non vi è stata una proroga annuale, ma i nuovi incentivi saranno stabili per 5 anni, dimostrando la volontà del Governo di stimolare un processo strutturale di trasformazione degli edifici in cui l'incentivazione svolge un ruolo importante, ancorché non esclusivo. L'**attenzione per il segmento condominiale** testimonia la consapevolezza della necessità di disporre di strumenti specifici per superare le difficoltà che affliggono il settore;
- l'**incremento di intensità della detrazione** al 70 o 75 per cento nei casi più virtuosi rende molto più appetibile il nuovo incentivo rispetto a quello dedicato ai normali interventi edilizi del 50 per cento fino al 31 dicembre 2017, poi 36 per cento;
- la **semplicità e certezza della procedura**: i requisiti richiesti per accedere all'incentivo del 70 per cento sono semplicissimi e non comportano alcun rischio applicativo. È sufficiente intervenire su una frazione significativa dell'involucro disperdente e rispettare le prescrizioni previste dalle norme vigenti, la cui applicazione è comunque obbligatoria;
- la **facoltà di cessione delle detrazioni fiscali**: è la novità potenzialmente più rivoluzionaria del provvedimento, che trasforma un incentivo congenitamente incerto, legato alla mutevole condizione fiscale dei beneficiari, in una risorsa sicuramente disponibile per tutto il periodo di applicazione.

► 2.11.3 Le detrazioni fruibili

Alla luce del quadro normativo vigente, è possibile fruire delle seguenti agevolazioni su interventi effettuati sulle **parti comuni degli edifici condominiali**:

- 1) detrazione nella misura del **65 per cento** delle spese sostenute per gli interventi finalizzati al risparmio energetico di cui all'art. 1, commi da 344 a 347, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, effettuati sulle parti comuni condominiali o su tutte le unità immobiliari di cui si compone il singolo condominio, con il massimo di spesa previsto dai medesimi commi (art. 14, commi 1 e 2, del D.L. 4 giugno 2013, n. 63, attuale scadenza della misura prevista 31 dicembre 2017);
- 2) detrazione nella misura del **70 per cento** delle spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica di cui all'art. 1, comma 344, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, effettuati su parti comuni degli edifici condominiali, che interessino l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo, da calcolarsi su un ammontare complessivo delle spese non superiore a euro 40.000, moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio (art. 14, comma 2-*quater*, del D.L. 4 giugno 2013, n. 63, attuale scadenza della misura prevista 31 dicembre 2021);
- 3) detrazione nella misura del **75 per cento** delle spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica di cui all'art. 1, comma 344, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, effettuati su parti comuni degli edifici condominiali, finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva e che conseguano almeno la qualità media di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 26 giugno 2015, anche in questo caso da calcolare su un ammontare complessivo delle spese non superiore a euro 40.000, moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio (art. 14, comma 2-*quater*, del D.L. 4 giugno 2013, n. 63, attuale scadenza della misura prevista 31 dicembre 2021);
- 4) detrazione nella misura del **75-85 per cento** delle spese sostenute per interventi relativi all'adozione di **misure antisismiche**, realizzati sulle parti comuni di edifici condominiali, da calcolare su un ammontare complessivo delle spese non superiore a euro 96.000, moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio, ove dall'intervento derivi il passaggio dell'edificio rispettivamente ad una o due classi di rischio sismico inferiori, secondo quanto disposto dal decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti 28 febbraio 2017, n. 58, recante *“Approvazione delle linee guida per la classificazione di rischio sismico delle costruzioni nonché delle modalità per l'attestazione dell'efficacia degli interventi effettuati”* (art. 16, comma 1-*quinquies*, del D.L. 4 giugno 2013, n. 63, attuale scadenza della misura prevista 31 dicembre 2021).

Il **credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione**. Le modalità attuative della norma sono definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

► 2.11.4 I controlli e le verifiche

Il comma 1, lett. b), sostituisce il comma 2-quinquies in materia dei **controlli dell'ENEA** sulla sussistenza dei **requisiti** per beneficiare delle **detrazioni in quota maggiorata** per gli interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici condominiali, che interessino l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo (70 per cento) ovvero per gli interventi finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva e che conseguano almeno una determinata qualità media (75 per cento).

A seguito delle modifiche apportate, si prevede che tali controlli siano effettuati con procedure e **modalità disciplinate con decreto** del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare entro il 30 settembre 2017.

Ai sensi dell'art. 14, comma 2-quinquies, del D.L. 4 giugno 2013, n. 63, come modificato dall'art. 4-bis del D.L. n. 50/2017, la **sussistenza delle condizioni**, necessarie per accedere al beneficio, è **asseverata da professionisti abilitati** mediante il rilascio dell'**attestato di prestazione energetica (APE)**.

Viene, inoltre, previsto che l'ENEA effettui **controlli sulla veridicità di tali attestati**, con procedure e modalità da disciplinare con futuro decreto ministeriale.

Attenzione

La non veridicità dell'attestazione comporta la decadenza dal beneficio, ferma restando la responsabilità del professionista ai sensi delle disposizioni vigenti.

► 2.11.5 La facoltà di cessione del credito

Il comma 1, lett. c), modifica il comma 2-sexies dell'art. 14, al fine di chiarire che per gli interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici condominiali che danno diritto alle detrazioni maggiorate del 70 e del 75 per cento, a decorrere al 1° gennaio 2017, per i soggetti **beneficiari diversi da quelli che si trovano nella no tax area**, indicati al comma 2-ter, rimane ferma l'**esclusione della cessione ad istituti di credito e ad intermediari finanziari**.

Tali soggetti possono, quindi, esercitare l'opzione per la cessione del credito ai fornitori che hanno effettuato gli interventi, nonché a soggetti privati, con la possibilità che il credito sia successivamente cedibile, ma non ad istituti di credito e ad intermediari finanziari.

La nuova formulazione della **facoltà di cessione della detrazione** differisce notevolmente da quella già in vigore nel 2016. La cessione disciplinata dal comma 2-ter, **esercitabile dal 2016**:

- è applicabile alle detrazioni per le spese di cui al comma 1 dello stesso articolo, cioè tutte quelle relative agli interventi di riqualificazione energetica che consentono di fruire dell'incentivo del 65 per cento;
- è riservata ai soli contribuenti appartenenti alla *no tax area*, semplificando, i contribuenti titolari di reddito annuo inferiore a circa 8.000 euro;
- è esercitabile esclusivamente a favore dei fornitori che hanno effettuato gli interventi.

Il **credito è utilizzabile** dal cessionario **esclusivamente in compensazione** di debiti tributari e contributivi.

La **nuova cessione** disciplinata:

- è applicabile alle detrazioni per le spese di cui al comma 2-quater, cioè solo quelle relative agli interventi di riqualificazione energetica degli edifici condominiali che interessino l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda, che consentono di fruire degli incentivi del 70 e 75 per cento;
- è riservata a **tutti i contribuenti**, senza alcuna limitazione in relazione all'entità del reddito dichiarato;
- è esercitabile **a favore di tutti i soggetti privati**, compresi i fornitori che hanno effettuato gli interventi.

Il **credito** è utilizzabile dal cessionario in **compensazione** di debiti tributari e contributivi o, in alternativa, **può essere a sua volta ceduto** ad altri soggetti.

L'ampliamento della facoltà di cessione a tutti i contribuenti, a prescindere dalla propria condizione fiscale, che finalmente è stato introdotto nell'ordinamento, costituisce un elemento necessario per fornire certezza, e quindi efficacia, al provvedimento.

► 2.11.6 Modalità attuative

Dal mese di marzo sino al 28 agosto del corrente anno l'Agenzia delle Entrate ha emanato diversi provvedimenti attuativi in materia. L'ultimo in successione temporale è il Provv. 28 agosto 2017 con il quale sono state dettate, e riviste, le modalità attuative della norma, cui devono attenersi i contribuenti interessati, cioè il condominio per il tramite dell'amministratore o del condomino incaricato, e i fornitori che ricevono il credito a titolo di pagamento della quota di spesa a carico del singolo condomino.

La **situazione di incapienza** deve sussistere nel periodo d'imposta e la **cessione** potrà avvenire **solo** nei confronti dei **fornitori di beni e servizi** che hanno realizzato gli interventi di riqualificazione energetica per il condominio.

Il credito cedibile, pari al 70, o 75 per cento, dei costi a carico del singolo condomino in base alla tabella millesimale di ripartizione, riguarda le **spese sostenute nel periodo d'imposta interessato**, anche se riferite a interventi iniziati in anni precedenti. È necessario che il condominio effettui, **entro il 31 dicembre** di ogni anno, il **pagamento delle spese corrispondenti alla parte non ceduta** sotto forma di credito mediante l'apposito bonifico bancario o postale.

Per effettuare la cessione del credito, la **volontà dei condòmini** interessati deve risultare dalla **delibera assembleare** che approva i lavori oppure, in alternativa, da una **specificata comunicazione** inviata successivamente al condominio. Quest'ultimo dovrà annunciare tale volontà ai fornitori che, a loro volta, dovranno rispondere al condominio, in forma scritta, di accettare la cessione del credito, a titolo di parziale pagamento del corrispettivo.

A pena di inefficacia della cessione del credito, il condominio dovrà, annualmente, **comunicare in via telematica**, all'Agenzia delle entrate, negli stessi termini disciplinati dal decreto ministeriale 1° dicembre 2016 ai fini della elaborazione della dichiarazione precompilata, una serie di **dati**, per consentire il controllo della cessione stessa e della fruizione del credito. Ne dovrà essere data notizia anche ai fornitori cessionari del credito.

A partire **dal 10 marzo**, i fornitori potranno **utilizzare il credito** - da ripartire in **dieci quote annuali** di pari importo - in compensazione, tramite modello F24, esclusivamente attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate, con possibilità di **riportare nei periodi d'imposta successivi l'eventuale quota non fruita** nel periodo di spettanza.

Il provvedimento, infine, disciplina i **controlli** da parte dell'Amministrazione finanziaria:

- se viene accertato che la **detrazione non spetta** (anche parzialmente), il relativo importo, maggiorato di interessi e sanzione, verrà recuperato nei confronti del condomino;
- se viene accertata l'**indebita fruizione** (anche parziale) **del credito**, il relativo importo, maggiorato di interessi e sanzione, verrà recuperato nei confronti del fornitore.

2.12 Le modifiche dell'ACE dopo l'emanazione del decreto attuativo

di Francesco Barone

Con l'emanazione del D.M. 3 agosto 2017, si è concluso l'iter riguardante la revisione delle disposizioni in materia di ACE, iniziato con l'art. 13-bis del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, il quale aveva previsto l'emanazione di un decreto di natura non regolamentare, avente lo scopo di adeguare la disciplina fiscale, anche in materia di ACE, a quella civilistica, prevista dal D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139, attinente alla composizione e struttura del bilancio dei soggetti diversi da coloro che applicano i principi contabili internazionali. Inoltre, con la legge di bilancio 2017, è stato rivisto il meccanismo applicativo dell'agevolazione ACE per gli imprenditori individuali e le società di persone esercenti imprese in regime di contabilità ordinaria. Il presente lavoro evidenzia le principali novità contenute nel decreto.

► 2.12.1 Premessa

La necessità di apportare delle modifiche alla normativa dell'ACE, ha comportato la **rimodulazione della disciplina antielusiva speciale**, al fine di intercettare le ipotesi di duplicazione del beneficio ACE, a fronte di un'unica immissione di denaro nell'ambito di un gruppo di società, operate per il tramite di operazioni intercorse con soggetti, pur appartenenti al medesimo gruppo, residenti in Paesi diversi dall'Italia.

Si ricorda che l'art. 1 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, ha introdotto l'ACE con lo scopo di incentivare la capitalizzazione delle imprese, al fine di **riequilibrare il trattamento fiscale tra le imprese che si finanziano con debito e quelle che si finanziano con capitale proprio**.

La relazione illustrativa precisa che le modifiche alla normativa riguardante l'aiuto di crescita economica operate dall'art. 1, comma 550, lett. d), della legge 11 dicembre 2016, n. 232, evidenziano un secondo obiettivo, ossia **evitare che variazioni in aumento del capitale investito agevolabili vengano utilizzate per incrementare attività meramente finanziarie** e non per realizzare una maggiore efficienza o il rafforzamento dell'apparato produttivo.

Si riportano di seguito gli elementi di novità contenuti nel D.M. 3 agosto 2017, fermo restando che rimangono validi i chiarimenti forniti nella relazione illustrativa al D.M. 14 marzo 2012, con riguardo alle parti non interessate dalle modifiche.

► 2.12.2 Soggetti beneficiari

L'art. 2 del decreto in esame riprende, in modo pedissequo, il contenuto disposto nell'art. 2 del D.M. 14 marzo 2012, per cui l'ambito di applicazione dell'ACE include le **società e gli enti residenti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) e b), del TUIR**. Possono fruire dell'ACE, quindi:

1. le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al Reg. (CE) n. 2157/2001 (rego2001100802157) e le società cooperative europee di cui al Reg. (CE) n. 1435/2003 (rego2003072201435), residenti nel territorio dello Stato;
2. gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i *trust*, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Attenzione

Pur se non espressamente indicata, si ritiene che possa usufruire dell'ACE anche la **società a responsabilità limitata semplificata**, di cui all'art. 2463-bis c.c.

Per le società e gli enti commerciali non residenti di cui all'art. 73, comma 1, lett. d), del TUIR, l'agevolazione è fruibile dalle **stabili organizzazioni** nel territorio dello Stato con riguardo alle **variazioni in aumento del fondo di dotazione** rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

Attenzione

La relazione illustrativa al nuovo decreto sottolinea che il **fondo di dotazione**, ai fini fiscali, può essere **figurativo**, nel senso che, in ogni caso, deve essere determinato a prescindere dalle risultanze contabili.

Ne consegue che, come chiarito dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate 3 giugno 2015, n. 21/E:

- la **base di partenza**, sulla quale commisurare gli eventuali incrementi rilevanti ai fini dell'agevolazione ACE, è rappresentata dal maggiore tra il fondo di dotazione contabile al 31 dicembre 2010, senza l'utile d'esercizio, e il fondo congruo ai fini fiscali in pari data;
- le **rettifiche fiscali** effettuate in dichiarazione al fine di adeguare il fondo di dotazione al valore fiscalmente congruo, ai sensi dell'art. 152, comma 2, del TUIR, rilevano esclusivamente nel limite di tale valore e per il solo periodo d'imposta in cui sono operate.

► 2.12.3 Il rendimento nozionale

L'art. 3 del nuovo decreto viene adeguato al contesto normativo attuale, per cui viene eliminato, al comma 1, il riferimento al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze che avrebbe dovuto annualmente individuare, in base alla previgente normativa, il coefficiente di remunerazione (3; 4,5; 4,75 per cento, ecc.), da applicare alla base ACE. Per effetto della modifica, **l'aliquota è fissata direttamente dalla legge**.

Rimane la possibilità riguardante il caso in cui l'importo del rendimento nozionale che **supera il reddito complessivo netto dichiarato** potrà essere computato in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo netto dei periodi d'imposta successivi.

Novità

È previsto anche che l'**eccedenza**, anziché "trasferita" nei periodi d'imposta successivi, può essere **trasformata in credito d'imposta** da utilizzare in compensazione con l'IRAP. Il credito va ripartito in cinque quote annuali di pari importo fino a concorrenza dell'IRAP del periodo.

In realtà, detta novità, prevista dall'art. 19, comma 1, lett. b), del D.L. 24 giugno 2014, n. 91, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 2014, n. 116, era **già applicata** nei precedenti periodi d'imposta.

Ora, con il decreto ACE, viene **portata a regime**, includendola nelle regole che prevedono una **scelta del contribuente**, ossia l'eccedenza ACE si computa nei periodi d'imposta successivi oppure è trasformata in credito d'imposta da utilizzare in diminuzione dell'IRAP.

► 2.12.4 Patrimonio netto

Si ricorda che il beneficio ACE opera mediante una deduzione dal reddito complessivo netto dichiarato dell'importo corrispondente al rendimento nozionale della variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

Il nuovo decreto conferma che *"Il capitale proprio esistente alla data di chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010 è costituito dal patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, senza tener conto dell'utile del medesimo esercizio"*.

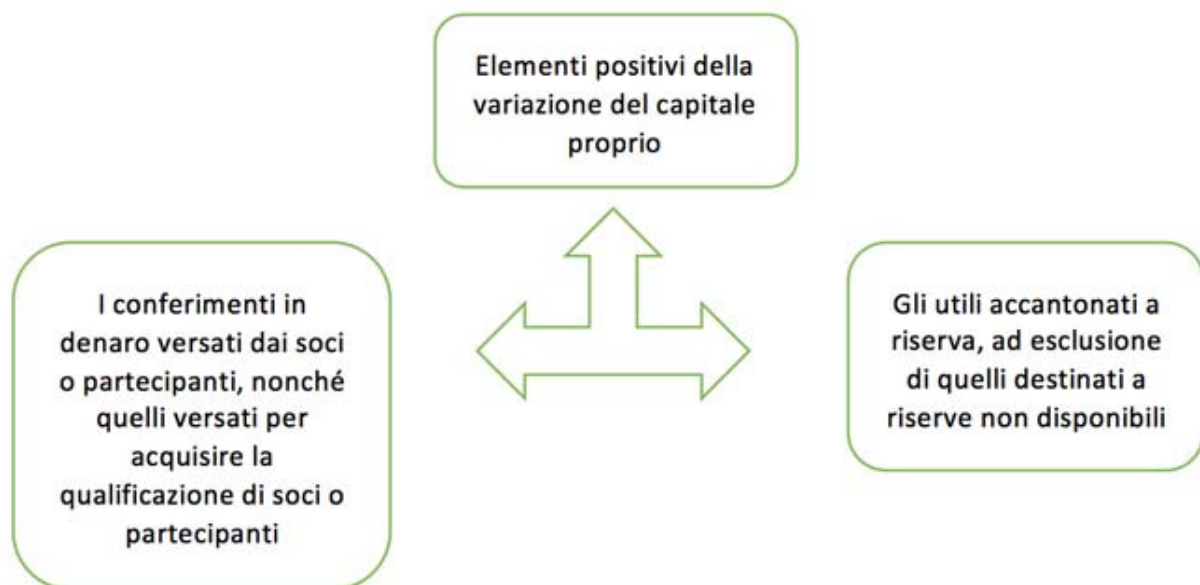
Va evidenziato che questa regola vale per i **soggetti IRES**, in quanto, come si vedrà, per i soggetti IREPF, l'utile d'esercizio va computato nel periodo di maturazione.

► 2.12.5 L'ACE e i soggetti IRES

La **determinazione delle variazioni del capitale proprio** ha subito numerosi cambiamenti, sia in relazione alle nuove previsioni di riduzione di base ACE, sia in merito agli effetti delle nuove disposizioni di contabilizzazione delle operazioni aziendali adottate dai soggetti che utilizzano i nuovi OIC. Di seguito si riassumono gli elementi positivi e negativi della variazione del capitale proprio.

Elementi positivi

Rilevano come elementi positivi della variazione del capitale proprio:



Si considerano **conferimenti in denaro**, non solo quelli "tipici", vale a dire quelli destinati ad aumento del capitale sociale, ma anche quelli destinati al ripianamento di perdite e contabilizzati a riserva.

Esempio

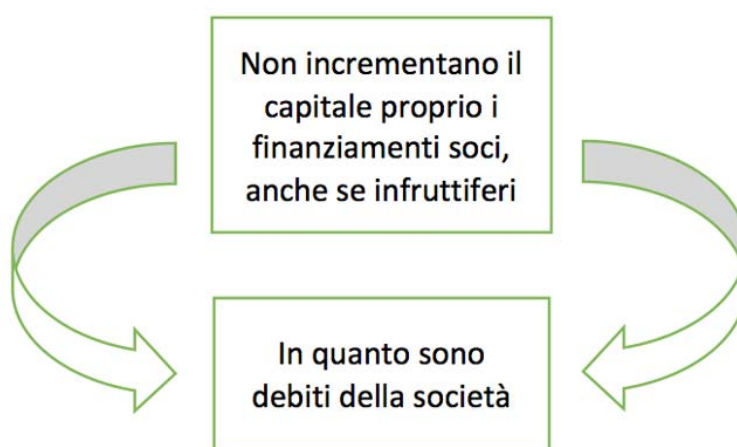
Costituiscono conferimenti in denaro i versamenti:

- eseguiti a fronte della ricostituzione o aumento del capitale sociale;
 - a fondo perduto o in conto capitale senza obbligo di restituzione, compresi quelli in conto futuro aumento di capitale;
 - dei soci per soprapprezzo azioni o quote, ecc.
-

Attenzione

Condizione necessaria per la rilevanza dei conferimenti in denaro è l'effettiva esecuzione degli stessi, non rilevando, ad esempio, la mera sottoscrizione del capitale sociale. Non rilevano i conferimenti in denaro relativi ad aumenti di capitale deliberati/sottoscritti entro la chiusura del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2010, ancorché eseguiti successivamente a tale data.

Hanno natura di conferimenti in denaro anche la **rinuncia incondizionata dei soci** al diritto alla restituzione di crediti verso la società ovvero la **compensazione dei crediti** in sede di sottoscrizione di aumenti di capitale. Sul punto, è bene evidenziare che la rinuncia ai crediti o la loro compensazione riguarda esclusivamente i **crediti aventi natura finanziaria**, ossia derivanti da precedenti finanziamenti in denaro.



Per quanto concerne l'**accantonamento di utili a riserva**, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili, viene confermata la precedente formulazione normativa, nel senso che deve intendersi riferita a tutti gli utili di esercizio che rimangono nell'economia dell'impresa, a prescindere dall'accantonamento a riserva. Rilevano, pertanto, anche gli **utili portati a nuovo** o quelli **destinati a copertura delle perdite**.

Costituiscono, inoltre, accantonamenti di utili a riserva rilevanti ai fini dell'agevolazione, la **riserva legale, e le riserve indivisibili effettuate dalle cooperative e loro consorzi**, ai sensi dell'art. 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904. Entrambe le riserve, infatti, non sono distribuibili, ma utilizzabili a copertura di perdite.

In più, costituiscono riserve rilevanti ai fini dell'ACE, la **riserva statutaria e quella facoltativa**, in quanto la loro formazione e gli eventuali vincoli al loro utilizzo non derivano da obblighi di legge.

Come già detto, l'utile relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2010 rileva come incremento del capitale proprio del periodo d'imposta successivo, se accantonato a riserva.

In merito alla **riserve non disponibili**, che non rilevano ai fini dell'ACE, si segnala che la disciplina è ora prevista nel comma 6 dell'art. 5, del nuovo decreto, in luogo del comma 5 del precedente decreto. Tuttavia, la "sostanza" rimane la stessa. Pertanto, **non rilevano**, come elemento positivo della variazione ACE, le riserve formate con utili diversi da quelli realmente conseguiti, ai sensi dell'art. 2433 c.c., in quanto derivanti da processi di valutazione, nonché quelle formate con utili realmente conseguiti che, per obbligo di legge, non sono distribuibili né utilizzabili ad altri fini. Per esempio, rimangono **escluse dall'agevolazione**:

- le riserve destinate a copertura di perdite e ad aumenti gratuiti di capitale;
- la riserva determinata a fronte di maggiori valori conseguenti alla valutazione effettuata a norma dell'art. 2426, primo comma, n. 4), c.c. (*equity method*);
- la riserva di cui all'art. 2426, n. 8-bis), c.c., derivante da attività e passività in valuta;

- la riserva per rivalutazioni volontarie;
- le riserve di cui all’art. 6 del D.Lgs 28 febbraio 2005, n. 38.

Infine, costituiscono elementi positivi della variazione del capitale proprio le **riserve disponibili derivanti dalla “riclassificazione” di riserve indisponibili** a seguito del venire meno della condizione di indisponibilità, sempre che tali riserve indisponibili si siano formate a decorrere dal periodo d’imposta 2011. Ne consegue che non rilevano le riserve disponibili che hanno fruito dell’ACE, dal momento in cui vengono “riclassificate” come riserve indisponibili.

Elementi negativi

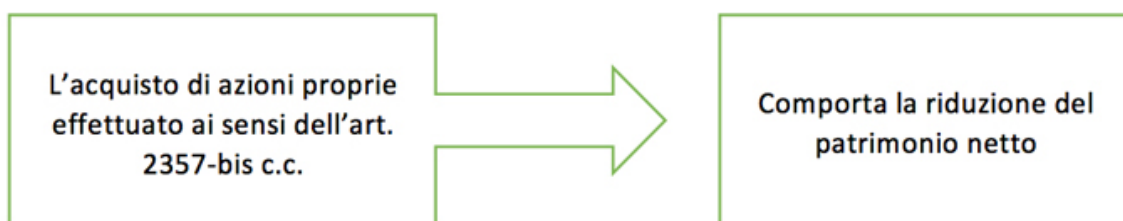
L’art. 5, comma 4, del nuovo decreto, ridefinisce gli elementi negativi della variazione del capitale proprio. Sono state apportate delle modifiche alla determinazione dell’ACE, influenzate dalla nuova stesura del bilancio d’esercizio per effetto del D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139. Detto decreto, infatti, ha introdotto nuovi principi di redazione del bilancio, cambiato gli schemi, innovato i criteri di valutazione e diversificato l’informativa in nota integrativa. Le disposizioni di **coordinamento per la determinazione della base imponibile dell’IRES e dell’IRAP** sono contenute nel D.M. 3 agosto 2017, n. 113446, con il quale sono state “riallineate” le disposizioni civilistiche con quelle fiscali.

Con riguardo all’ACE, rilevano come elementi negativi della variazione del capitale proprio, le **riduzioni del patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti**. Rilevano, quindi, sia la devoluzione di riserve di utili come, per esempio, la distribuzione di dividendi, sia quella di capitale o riserve di capitale, quali la riduzione del capitale sociale o di voci del patrimonio assimilate al capitale, che riguardano, a titolo di esempio, la riserva di sovrapprezzo azioni, la riserva per versamenti di denaro a fondo perduto o in conto capitale.

La novità, rispetto alle precedenti regole, consiste nell’includere, come variazione negativa, la **riduzione del patrimonio netto conseguente all’acquisto di azioni proprie** effettuato ai sensi dell’art. 2357-bis c.c. Si pensi, è scritto nella relazione illustrativa, all’ipotesi di acquisto di azioni proprie che avvenga in esecuzione di una delibera dell’assemblea di riduzione del capitale, da attuarsi mediante riscatto e annullamento di azioni.

Anche per i **sogetti IAS/IFRS adopter**, la riduzione del patrimonio netto conseguente all’acquisto di azioni proprie assume definitività, in quanto assimilabile ad una restituzione di patrimonio.

Si ricorda che le azioni proprie, dal 2016, non compaiono tra gli elementi dell’attivo del bilancio d’esercizio, ma devono essere indicate in apposita riserva denominata **“Riserva negativa per azioni proprie”**, a diretta riduzione del patrimonio netto.



Per gli acquisti di azioni proprie per motivi diversi da quelli previsti dall’art. 2357-bis c.c., comportano i seguenti effetti:

- a seguito dell’**acquisto** di azioni, si registra una riduzione del capitale proprio fino a concorrenza degli utili che abbiano concorso, in precedenza, ad incrementare il capitale proprio come utili accantonati a riserva;
- a seguito della **rivendita** delle predette azioni, si ripristina il patrimonio legato agli utili precedentemente sterilizzati dalla base ACE. Inoltre, se il corrispettivo derivante dalla cessione di azioni proprie è superiore al costo di acquisto, l’incremento di patrimonio netto registrato in bilancio è assimilato ad una variazione in aumento come conferimento in denaro. Qualora la cessione delle azioni avvenisse ad un **valore inferiore a quello di acquisto**, la riduzione della base ACE diverrebbe definitiva per un ammontare pari alla differenza tra i predetti valori, a prescindere dalla composizione originaria della base ACE.

Pertanto, gli effetti delle operazioni sulle azioni proprie, nei casi diversi da quelli previsti dall’art. 2357-bis c.c., restano invariati rispetto alle modalità di calcolo dell’agevolazione poste in essere nei periodi d’imposta precedenti alle nuove tecniche di rilevazione contabile.

Sterilizzazione incremento dei titoli

L’art. 1, comma 550, lett. d), della legge n. 232/2016, ha aggiunto all’art. 1 del D.L n. 201/2011 il comma 6-bis, ai sensi del quale, per i **soggetti diversi dalle banche e dalle imprese di assicurazione**, la variazione in aumento del capitale proprio non ha effetto fino a concorrenza dell’incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all’esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

Lo scopo è quello di **evitare duplicazioni dell’agevolazione**, ma è anche quello di evitare che i soggetti interessati usufruiscano di un beneficio fiscale tramite aumenti di patrimonio netto in investimenti finanziari, che non generano positività all’economia, visto che lo scopo dell’ACE è quello di agevolare la capitalizzazione delle aziende.

Come chiarisce la circolare dell’Agenzia delle Entrate 7 aprile 2017, n. 8/E, la norma decurta la variazione in aumento del capitale proprio fino a concorrenza dell’incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari, diversi dalle partecipazioni, rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all’esercizio in corso al 31 dicembre 2010. Il documento di prassi precisa che, essendo la norma collocata in un apposito comma (6-bis), stante il suo carattere sistematico, **non può essere disapplicata mediante la presentazione di un interpello probatorio**.

Rientrano nella disciplina le **holding diverse da quelle finanziarie**, ossia quelle il cui attivo patrimoniale è costituito prevalentemente da partecipazioni in imprese diverse da quelle finanziarie.

Quanto all’ambito oggettivo, si evidenzia che per **“titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni”** deve farsi riferimento alla nozione contenuta nell’art. 1, comma 1-bis, del D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, includendo altresì le quote OICR.

Momento di rilevanza delle variazioni

Gli incrementi derivanti da conferimenti in denaro rilevano a partire dalla **data del versamento** e, dunque, si ragguagliano alla durata del periodo d’imposta, mentre quelli derivanti dalla rinuncia ai crediti dalla **data dell’atto di rinuncia**. Quelli derivanti dalla compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione di aumenti di capitale sociale rilevano dalla **data in cui assume effetto la compensazione**. Gli accantonamenti di utili rilevano a partire dall’**inizio dell’esercizio in cui le relative riserve sono formate**, ossia, come chiarito dalla circolare 23 maggio 2014, n. 12/E, dall’inizio del periodo d’imposta nel corso del quale l’assemblea delibera di destinare, in tutto o in parte, a riserva l’utile di esercizio.

Come decrementi di capitale proprio rilevano le riduzioni di patrimonio netto con attribuzione ai soci a qualsiasi titolo effettuate. Le variazioni in diminuzione (**decrementi**) rilevano a partire dall’**inizio dell’esercizio in cui si sono verificati** per il loro intero ammontare senza, quindi, la necessità di operare alcun conguaglio.

INCREMENTI	RILEVANZA	DECREMENTI	RILEVANZA
Conferimenti in denaro	Rilevano dalla data di versamento	Attribuzioni ai soci a qualsiasi titolo effettuate	Rilevano a partire dall’inizio dell’esercizio in cui si sono verificate
Rinuncia dei crediti verso la società da parte dei soci	Rileva dalla data dell’atto di rinuncia		

INCREMENTI	RILEVANZA	DECREMENTI	RILEVANZA
Compensazione dei crediti per aumento di capitale	Rileva dalla data in cui ha effetto la compensazione		
Accantonamento di utili a riserva	Rileva a partire dall’esercizio nel corso del quale l’assemblea delibera di destinare l’utile a riserva		

Il nuovo decreto e, precisamente, l’ultima parte del comma 5 dell’art. 5, considera l’effetto ai fini dell’agevolazione della nuova modalità di **contabilizzazione dei prestiti infruttiferi erogati dal socio**. Sul punto, il citato comma dispone che l’incremento del patrimonio derivante da finanziamenti infruttiferi o a tasso diverso da quello di mercato erogati dai soci a favore della società **non assume rilevanza ai fini della determinazione della variazione in aumento**.

E’ noto, infatti, che le regole del bilancio d’esercizio prevedono anche il **criterio del costo ammortizzato** con riguardo alla valutazione dei crediti e dei debiti. Criterio indicato, peraltro, dagli OIC 15, crediti, e OIC 19, debiti.

In merito alla definizione di costo ammortizzato, i principi contabili rinviano ai principi contabili internazionali. In sostanza, lo IAS 39, par. 9, precisa che *“Il costo ammortizzato di un’attività o passività finanziaria è il valore a cui è stata misurata al momento della rilevazione iniziale l’attività o la passività finanziaria al netto dei rimborsi di capitale, aumentato o diminuito dall’ammortamento complessivo utilizzando il criterio dell’interesse effettivo su qualsiasi differenza tra il valore iniziale e quello a scadenza, e dedotta qualsiasi riduzione (operata direttamente o attraverso l’uso di un accantonamento) a seguito di una riduzione di valore o di irrecuperabilità”*.

Sussiste, quindi, un’**attualizzazione del credito e del debito** che implica, in determinati casi, la rilevazione da parte della società che riceve il prestito di un apporto figurativo (a patrimonio netto), cui farà fronte la rilevazione di interessi passivi figurativi (a conto economico) lungo la durata del prestito.

Nell’ipotesi di prestiti infruttiferi, a prescindere dal metodo di contabilizzazione, è prevista la **restituzione delle somme prestate**, e, quindi, non vi è un aumento del patrimonio netto, cui si ispira l’ACE, a meno che non vi siano atti aggiuntivi di rinuncia da parte dei creditori.

In virtù di quanto precede, l’apporto registrato in bilancio a fronte dei citati prestiti infruttiferi non rileva ai fini dell’ACE.

ACE e principi contabili

L’art. 6 del D.Lgs. n. 139/2015 modifica la disciplina in tema di imputazione a bilancio dei **costi di ricerca e di pubblicità**, stabilendo che detti costi non possono essere capitalizzabili e, pertanto, sono da allocare nel **conto economico**.

I costi di pubblicità e di ricerca, fino all’esercizio 2015, potevano essere capitalizzati solo se riguardanti operazioni non ricorrenti e relative ad azioni dalle quali la società aveva la ragionevole aspettativa di importanti e duraturi ritorni economici risultanti da piani di vendita approvati formalmente dalle competenti funzioni aziendali.

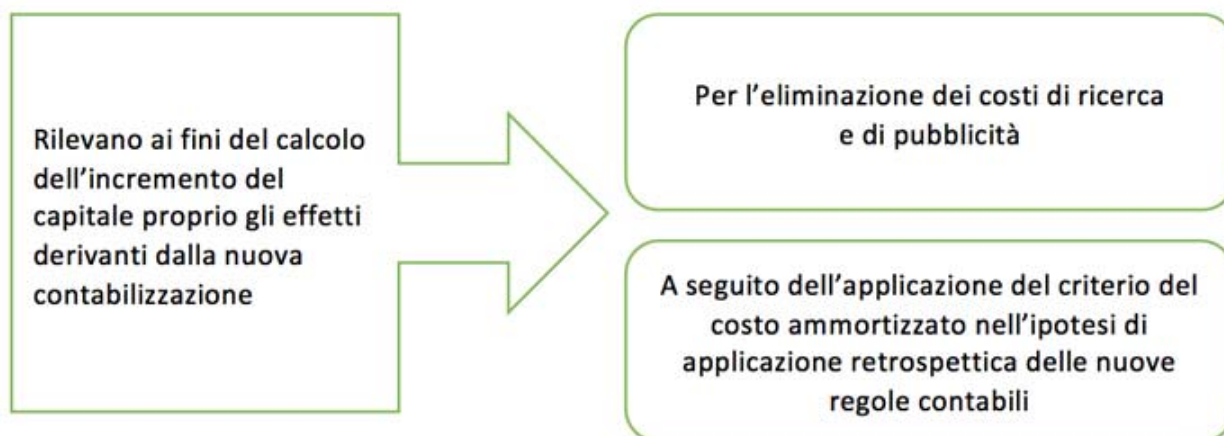
Il nuovo OIC 24 chiarisce che i **costi di pubblicità in precedenza capitalizzati**, se soddisfano i requisiti stabiliti per la capitalizzazione dei costi di impianto e ampliamento (per esempio, costi di *start-up*), possono essere **riclassificati**, in sede di prima applicazione della nuova versione dell’OIC 24, dalla voce B12 alla voce B11 - *Costi di impianto e di ampliamento*. I costi di pubblicità che non rispecchiano i requisiti della capitalizzazione sopra evidenziati devono essere eliminati dalla voce B12 dell’attivo dello stato patrimoniale, utilizzando come contropartita gli utili portati a nuovo (OIC 29).

Nella nuova versione, i costi di ricerca, capitalizzati in esercizi precedenti, continuano ad essere iscritti nella voce B12 - *Costi di sviluppo*, solo se soddisfano i **criteri di capitalizzabilità** previsti dal par. 49 (ad esempio, i costi devono essere relativi a un prodotto o processo chiaramente definito, nonché

identificabili e misurabili). I costi di ricerca che non rispecchiano i menzionati criteri, in precedenza capitalizzati, devono essere eliminati dalla voce BI2 dell’attivo dello stato patrimoniale, sempre utilizzando come contropartita gli utili portati a nuovo.

Queste regole contabili influenzano anche l’ACE, tanto è vero che è stato introdotto il nuovo comma 7 all’art. 5 del decreto, laddove è stabilito che sono considerati rilevanti, ai fini del calcolo dell’incremento di capitale proprio, gli effetti derivanti dalle nuove modalità di contabilizzazione delle due seguenti fattispecie:

- a. **costi di ricerca e pubblicità:** in sede di prima adozione, infatti, si registra l’eliminazione della relativa quota non più capitalizzabile;
- b. **criterio del costo ammortizzato:** in sede di prima adozione, nell’ipotesi di applicazione retrospettiva delle nuove regole contabili, si registra nello stato patrimoniale il valore residuo dell’effetto del meccanismo di attualizzazione dei crediti, debiti e titoli.



Entrambi i fenomeni comportano un effetto immediato sul patrimonio netto, essendo utilizzato il **conto utili/perdite portati a nuovo** e, successivamente, si riflettono sulla dinamica delle future componenti di reddito da esse generate, quali, l’assenza di ammortamenti per le spese non più capitalizzabili e la diversa dinamica dei proventi/oneri finanziari di crediti, titoli e debiti.

La relazione illustrativa al decreto chiarisce che “si è ritenuto opportuno considerare rilevanti ai fini del calcolo della variazione di capitale proprio le rettifiche operate in sede di prima adozione, garantendo contestualmente la rilevanza (o l’assenza di peso) dei reversal futuri”.

Con particolare riferimento alla lett. sub b), come sopra evidenziato, coerentemente all’irrelevanza degli incrementi di patrimonio netto derivanti da finanziamenti infruttiferi o a tasso diverso da quello di mercato erogati dai soci, anche in sede di prima adozione dei principi contabili, la medesima rappresentazione contabile non assume rilevanza ai fini della determinazione della base ACE.

Alcune esclusioni particolari

Sempre in tema di novità contenute nel decreto, è stato aggiunto il nuovo comma 8 all’art. 5, per effetto del quale è disposto che **non rilevano ai fini della determinazione della variazione in aumento, le riserve formate con utili derivanti:**

- a. dalla valutazione al *fair value* degli strumenti finanziari derivati;
- b. da plusvalenze iscritte per effetto di conferimenti d’azienda o di rami d’azienda.

Circa la lett. a), si tratta di riserve formate da utili derivanti dalla **valutazione di strumenti finanziari influenzati da fenomeni meramente valutativi** e non realizzativi e, quindi, si è ritenuto necessario sterilizzare gli effetti di tali valutazioni.

Da ultimo e con riguardo alla lett. b), la relazione illustrativa al decreto chiarisce che, ferma restando la neutralità fiscale del conferimento, ai sensi dell’art. 176 del TUIR, **non esiste una rappresentazione contabile univoca dell’operazione di conferimento**, peraltro non regolamentata da alcun principio

contabile. Esistono, quindi, prassi diverse, che fanno emergere differenti trattamenti da riservare ai plusvalori da indicare nel bilancio del conferente a seguito della suddetta operazione.

Al fine di garantire le medesime modalità di calcolo dell'agevolazione, a prescindere dalle regole contabili adottate, si è ritenuto necessario considerare non rilevanti, ai fini del beneficio ACE, gli utili derivanti da tale operazione.

► 2.12.6 L'ACE e i soggetti IRPEF

Completamente riscritto è l'art. 8 del nuovo decreto, riguardante le modalità di calcolo ACE dei soggetti IRPEF.

Si ricorda che l'art. 1, comma 550, della legge n. 232/2016, modifica l'art. 1 del D.L. n. 201/2011, riguardante le regole relative all'ACE. In pratica, si estende la disciplina dell'agevolazione, mediante applicazione dell'ACE, alle persone fisiche, alle società in nome collettivo ed a quelle in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria, per natura o per opzione, senza che vi si provveda con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, come invece era in precedenza previsto.

Fino al 2015, le precedenti disposizioni stabilivano che, per i soggetti IRPEF in regime di contabilità ordinaria, si assumeva quale entità agevolabile agli effetti dell'ACE il patrimonio netto risultante dal bilancio al termine di ciascun esercizio. Nessuna rilevanza assumeva, quindi, la variazione del capitale proprio prevista per i soggetti IRES.

Significativa è la modifica relativa al calcolo della base ACE per i soggetti IRPEF in contabilità ordinaria che, a partire dal 2016, devono applicare le stesse regole perviste per le società di capitali.

Per determinare le variazioni in aumento del capitale, occorre tenere conto delle regole ACE per i soggetti IRES e, in particolare, le disposizioni contenute nell'art. 5 del menzionato decreto. Ne consegue che rilevano come poste incrementative:

- a. i conferimenti in denaro versati dai soci, nonché quelli versati per acquisire la qualificazione di soci; la rinuncia incondizionata dei soci al diritto alla restituzione dei crediti verso la società, nonché la compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione di aumenti del capitale;
- b. gli utili accantonati a riserva, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili.

Come **decrementi di capitale proprio**, rilevano le riduzioni di patrimonio netto con attribuzione ai soci o all'imprenditore a qualsiasi titolo effettuate.

Circa il **momento rilevante per le variazioni**, si rinvia a quanto già esposto per i soggetti IRES.

La base ACE

L'art. 1, comma 552, della legge n. 232/2016, stabilisce, una deroga al criterio generale di determinazione della base ACE. Giova ricordare, infatti, che i soggetti IRES devono parametrare l'aumento del capitale proprio a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

La novella, invece, dispone che per i soggetti persone fisiche e le società in nome collettivo ed in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria, rileva, come incremento di capitale proprio (ai fini del calcolo del rendimento nozionale per la definizione dell'ACE), la differenza positiva tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 ed il patrimonio netto al 31 dicembre 2010.

In pratica, **dall'esercizio 2016, le imprese IRPEF in contabilità ordinaria determinano l'ACE come somma di due elementi:**

1. differenza positiva tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e al 31 dicembre 2010;
2. incremento patrimoniale formatosi dal 2016 e determinato con le regole IRES.

Il dato letterale della disposizione porta a sostenere che i soggetti interessati non devono ricostruire tutte le variazioni in aumento e in diminuzione del capitale proprio a partire dal 1° gennaio 2011, ma devono effettuare la mera differenza tra il patrimonio netto esistente al 31 dicembre 2015, compreso l'utile 2015, ed il patrimonio netto presente al 31 dicembre 2010, compreso l'utile 2010. Questo rappresenta "il dato di partenza", su cui, poi, determinare gli incrementi patrimoniali che interessano il periodo d'imposta 2016.

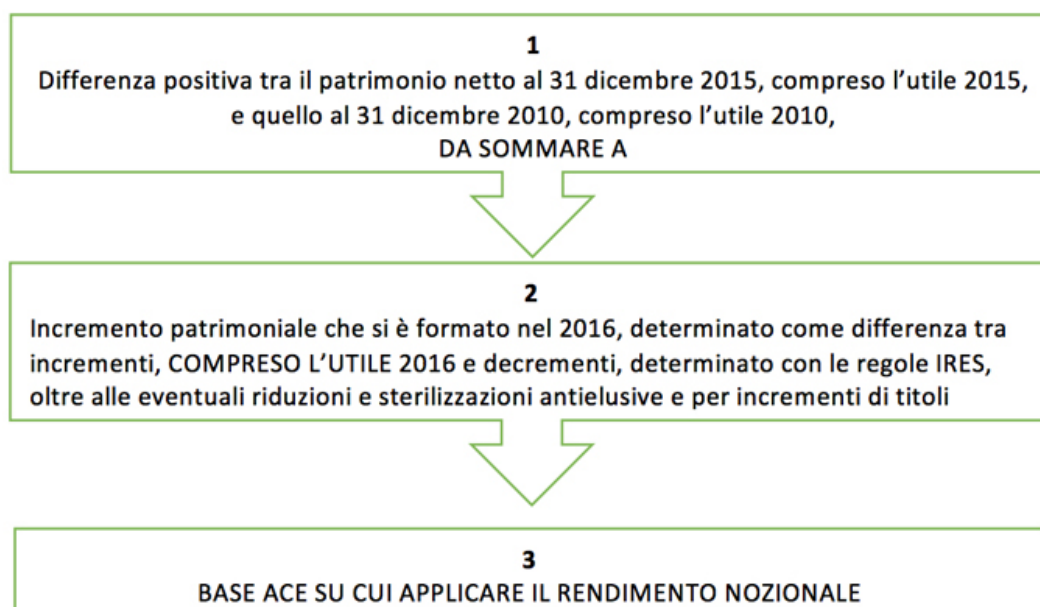
L'art. 8 del decreto in esame conferma quanto detto, tenendo conto che la relazione illustrativa precisa che concorre alla determinazione dell'agevolazione "la differenza positiva" tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e quello al 31 dicembre 2010, non rilevando l'eventuale decremento patrimoniale (differenza negativa) tra il patrimonio netto del 2015 e quello del 2010.

L'elemento sub 2) rappresenta una **componente variabile** che, come per i soggetti IRES, tiene conto esclusivamente degli incrementi (ad esempio, versamenti dell'imprenditore e dei soci e accantonamenti di utili a riserva) e dei decrementi (prelievi di utile) del patrimonio netto rilevati nell'esercizio 2016.

Attenzione

A differenza di quanto avviene per le società di capitali, il comma 3 dell'art. 8 dispone la **rilevanza degli utili nell'esercizio di maturazione, al netto di eventuali prelevamenti in conto utile**. Ciò in ragione della possibile mancanza dell'obbligo dell'adozione di delibere assembleari ai fini della destinazione dell'utile a riserva per le imprese individuali e per le società di persone. Tale regola vale anche per il calcolo della differenza tra il patrimonio netto esistente al 31 dicembre 2015 e quello al 31 dicembre 2010, che vanno, pertanto, assunti al lordo degli utili maturati in tali periodi.

Pertanto, la base ACE per i soggetti IRPEF in contabilità ordinaria, dal 2016, è così rappresentata:



Esempio

S.n.c con patrimonio netto al 31 dicembre 2010 pari a euro 1.000 compreso l'utile 2010 pari a euro 100. Al 31 dicembre 2015, il patrimonio netto è pari a 1.800, compreso l'utile 2015 pari a euro 200. Differenza (1.800 - 1.000) euro 800.

Nel 2016, i soci della società hanno effettuato dei versamenti in data 30 giugno 2016 per un importo di euro 400, che, ragguagliati ad anno ($400 \times 6/12$), portano ad un importo rilevante ai fini ACE di euro 200. Il patrimonio netto al 31 dicembre 2016 è pari a euro 2.100, comprensivo dell'utile 2016 per euro 100 e dell'incremento rilevante pari a euro 200.

La base ACE, nel 2016, su cui applicare l'aliquota del 4,75%, è pari 1.100 (800 + 300).

I periodi in contabilità semplificata

L'impossibilità di determinare la differenza tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e quello al 31 dicembre 2010, in quanto l'impresa individuale o la società era nel 2010 in contabilità semplificata, comporta che, in luogo della predetta differenza, l'impresa, ai fini della base ACE, deve determinare la differenza positiva tra il patrimonio netto dell'ultimo esercizio del quinquennio (2011-2015) in cui l'impresa ha operato in contabilità ordinaria ed il valore del medesimo patrimonio desumibile dal prospetto delle attività e passività, redatto ai sensi del D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 689, esistenti all'inizio del periodo d'imposta di prima applicazione del regime di contabilità ordinaria.

Esempio

Se l'impresa era in contabilità semplificata fino al 2013 e dal 2014 passa in contabilità ordinaria, la base di partenza ACE è data dalla differenza positiva tra il patrimonio netto esistente al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto esistente al 1° gennaio 2014, derivante dal prospetto delle attività e passività, anno di prima applicazione del regime di contabilità ordinaria.

In sostanza, si dà rilevanza all'**incremento che il patrimonio netto ha avuto nel quinquennio 2011-2015**, determinabile nei periodi d'imposta in cui il soggetto era in regime di contabilità ordinaria.

Ciò comporta che:

- a. se **nel 2010 il soggetto era in contabilità ordinaria**, il patrimonio netto di quell'anno costituisce sempre il sottraendo della richiamata differenza;
- b. se **nel 2010 il soggetto era in contabilità semplificata**, il sottraendo della differenza è rappresentato dal patrimonio netto desumibile dal prospetto delle attività e passività esistenti all'inizio del periodo d'imposta di prima applicazione del regime di contabilità ordinaria. In tal modo si rende rilevante anche l'incremento di patrimonio netto per quell'anno;
- c. il **minuendo della differenza** è sempre rappresentato dal patrimonio netto al 31 dicembre dell'ultimo anno del quinquennio 2011-2015 in contabilità ordinaria.

Esempio

Se un soggetto è stato in contabilità ordinaria in un solo anno, per esempio nel 2015, la base ACE del quinquennio 2011-2015 è determinata dalla differenza tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto esistente al 1° gennaio 2015, derivante dal prospetto delle attività e passività.

Esempio

Per un soggetto che è stato in contabilità ordinaria solo nel 2014 e nel 2011, la base ACE del quinquennio 2011-2015 è rappresentata come differenza tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2014 e patrimonio netto al 1° gennaio 2011. In questo caso, i periodi d'imposta 2012 e 2013 non influenzano il calcolo della base ACE, perché si tratta di periodi d'imposta in cui il soggetto si trovava in contabilità semplificata.

Per le **imprese che si sono costituite successivamente al 31 dicembre 2010**, il comma 5 dell'art. 8 dispone che, ai fini del calcolo dell'agevolazione, rileva l'intero valore del patrimonio netto dell'ultimo esercizio di applicazione del regime di contabilità ordinaria nel corso del quinquennio 2011-2015.

Incrementi e decrementi per il 2016

Il comma 6 dell'art. 8 disciplina il **passaggio dal sistema di contabilità semplificata a quello di contabilità ordinaria**, fissando le regole per il calcolo della differenza tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2016 e quello al 31 dicembre 2015.

In tal caso, **rilevano esclusivamente gli incrementi e i decrementi che sarebbero rilevanti anche ai fini IRES**, non rilevando le variazioni di patrimonio netto verificatesi in regime di contabilità semplificata.

La base ACE, quindi, è ridotta della diminuzione di patrimonio netto avvenuta nel corso delle annualità di applicazione del regime di contabilità semplificata. Tale diminuzione è desumibile dalla differenza negativa tra il patrimonio netto come risultante dal prospetto delle attività e passività esistenti all'inizio del periodo d'imposta in cui si accede alla contabilità ordinaria e il patrimonio dell'ultimo esercizio di applicazione del regime di contabilità ordinaria. Ne consegue che:

- a. se il soggetto è sempre stato in contabilità semplificata e transita nel regime di contabilità ordinaria nel 2016 o in uno degli anni successivi, da tale anno rileverà gli incrementi e i decrementi secondo le regole dei soggetti IRES;
- b. se il soggetto è stato in contabilità ordinaria in almeno uno degli anni del quinquennio 2011-2015 e dal 2016 in poi, alla differenza positiva tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e al 31 dicembre 2010 si sommeranno algebricamente gli incrementi e i decrementi rilevanti dal 2016 in avanti;
- c. se il soggetto è sempre stato in contabilità ordinaria, i successivi periodi d'imposta in contabilità semplificata rileveranno, nel periodo di rientro in contabilità ordinaria, solo se e nella misura in cui hanno ridotto il patrimonio netto, come diminuzione della base ACE.

► 2.12.7 Decorrenza e clausole di salvaguardia

L'art. 12 del decreto reca delle clausole di salvaguardia, tendenti ad evitare di penalizzare comportamenti non coerenti con alcune disposizioni del decreto.

E' già stato precisato che il nuovo decreto ACE recepisce le modifiche intervenute relative alla redazione del bilancio d'esercizio, di cui al D.Lgs. n. 139/2015.

Il comma 1 dell'art. 12 fa salvi eventuali **comportamenti adottati dai soggetti IAS adopter e da coloro che hanno applicato i nuovi OIC in modo non coerente** con le disposizioni contenute nel nuovo decreto ACE, per i periodi d'imposta precedenti a quello di entrata in vigore del decreto ACE, i cui termini di versamento a saldo delle imposte sui redditi sono scaduti anteriormente a detta data. Considerato che il decreto ACE è stato pubblicato in *G.U.* n. 187 dell'11 agosto 2017, il **decreto è in vigore dal 26 agosto 2017**, data successiva al versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta 2016.

Infine, con riferimento ai **periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2010 e fino a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto**, sono fatti salvi gli effetti sulla determinazione della variazione del capitale proprio, relativa ai medesimi periodi d'imposta, derivanti dall'applicazione delle disposizioni diverse da quelle emanate in attuazione dell'art. 13-bis del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19, anche se non coerenti con le stesse.

2.13 Il Fisco spiega il regime di cassa

di Francesco Barone

Le imprese minori, a partire dal 1° gennaio 2017, applicano il nuovo regime di cassa introdotto dalla legge di bilancio 2017. L'Agenzia delle Entrate con la circolare 11/E del 13 aprile ha cercato di chiarire tutti i dubbi sorti dopo l'emanazione delle disposizioni. Tuttavia il regime, così come è stato proposto e come confermato dalla stessa Agenzia, è misto, ossia si applica in generale il criterio di cassa, ma per alcuni componenti reddituali rimane vigente il criterio di competenza. Questo "connubio" comporta un appesantimento degli adempimenti contabili, poiché gli operatori devono analizzare e valutare quali componenti positivi o negativi di reddito rientrano nel criterio di cassa e quali in quello di competenza. La circolare interviene proprio su questi aspetti, fornendo le interpretazioni necessarie per evitare errori di applicazione del regime.

► 2.13.1 Premessa

L'art. 1, commi da 17 a 23, della legge n. 232/2016, ossia la legge di bilancio 2017, ha introdotto un nuovo regime di tassazione dei redditi delle imprese minori, sostituendo il vigente principio di competenza, per il computo degli elementi che concorrono a formare l'imponibile, con il criterio di cassa.

L'intervento ha comportato la modifica dell'art. 66 del TUIR, per effetto del quale, rispetto alla precedente formulazione, ora le imprese minori, che applicano il regime di contabilità semplificata, determinano l'imponibile come differenza tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi percepiti nel periodo d'imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività di impresa.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 11/E del 13 aprile 2017, ha fornito i chiarimenti necessari per una corretta applicazione del nuovo regime sostenendo che l'intervento normativo risponde all'esigenza di evitare gli effetti negativi derivanti dai ritardi cronici di pagamento e dal c.d. *credit crunch*. In tal modo, il soggetto interessato, non avendo la disponibilità liquida, posticipa il pagamento delle imposte dovute al momento di effettivo incasso dei proventi.

Si fa presente che, oltre alla riformulazione del citato art. 66, sono stati oggetto di modifiche gli artt. 5-bis del D.Lgs. n. 446/1997, in tema di Irap e l'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973, con riguardo alla tenuta della contabilità per i soggetti minori.

Attenzione

Le nuove disposizioni sono entrate in vigore a partire dal 1° gennaio 2017.

► 2.13.2 Soggetti interessati

Rientrano nel regime naturale riservato alle imprese in contabilità semplificata, sempreché non optino per la tenuta della contabilità ordinaria, i seguenti soggetti:

- le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 55 del TUIR;
- le imprese familiari e coniugali;
- le società in nome collettivo e società in accomandita semplice;
- le società di armamento e le società di fatto;
- gli enti non commerciali, con riferimento all'attività commerciale esercitata.

Detti soggetti sono considerati imprese minori, ai sensi del rinnovato art. 18 del D.P.R. n. 600/1973, qualora abbiano percepito in un anno intero ovvero abbiano conseguito nell'ultimo anno di applicazione del criterio di competenza, previsto dall'art. 109, comma 2, del TUIR, ricavi non superiori a 400.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero a 700.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività.

La circolare fa notare che, per la verifica delle soglie dei ricavi, la disposizione fa riferimento a quelli "percepiti" ed a quelli "conseguiti". In pratica, per poter **rimanere** nel regime di cassa, occorre fare riferimento ai ricavi "percepiti" in un intero anno, mentre, per poter **accedere** al regime di cassa, è necessario verificare il limite dei ricavi dell'esercizio precedente a quello di ingresso al nuovo regime, in quanto si attua il criterio di competenza e, quindi, il parametro di riferimento sono i ricavi "conseguiti".

Rimane ferma la regola secondo la quale, in caso di contemporaneo svolgimento di attività di prestazioni di servizi ed altre attività, per il superamento dei ricavi è necessario fare riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. La mancanza di una distinta annotazione dei ricavi comporta che l'attività prevalente si individui in quella relativa al limite dimensionale dei 700.000 euro, ossia le attività diverse dalle prestazioni di servizi. Nel caso in cui l'ammontare complessivo dei ricavi, relativo a tutte le attività svolte, superi il limite massimo, la contabilità semplificata non può essere applicata.

Coloro che iniziano l'esercizio di un'attività commerciale, se ritengono di non superare i limiti suddetti, ragguagliati ad anno, possono tenere la contabilità semplificata già dal primo anno.

► 2.13.3 Determinazione del reddito

Il documento di prassi chiarisce che il regime di determinazione del reddito in esame non deve essere considerato un regime di cassa "puro", bensì "**misto**", **ossia di cassa-competenza**.

Nel computo dell'imponibile rientrano, come ricavi, il valore dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore. Inoltre, si computano anche i proventi immobiliari, le plusvalenze e le sopravvenienze attive nonché le minusvalenze e le sopravvenienze passive. Nel nuovo sistema **non rilevano le esistenze iniziali e le rimanenze finali**.

Quanto alla natura delle rimanenze, il documento conferma quanto già asserito a Telefisco 2017, ossia che nella nozione di "esistenze iniziali" e "rimanenze finali" si comprendono, oltre alle rimanenze finali ed alle esistenze iniziali di merci, anche i lavori in corso di durata infrannuale e quelle relative ai lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale nonché le rimanenze di titoli.

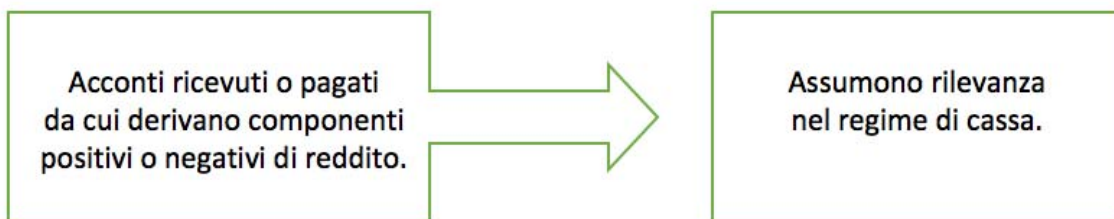
La conseguenza di questo regime "misto" ha portato l'Amministrazione Finanziaria a distinguere i componenti che rilevano secondo il criterio di cassa da quelli che interessano il criterio di competenza.

Componenti che concorrono alla formazione del reddito secondo il criterio di cassa

Con riferimento alla determinazione dell'imponibile delle imprese minori, l'art. 66 del TUIR dispone circa la "percezione" dei componenti positivi e il "sostenimento" di quelli negativi, con ciò facendo emergere che essi vanno computati per cassa, vale a dire considerando il momento di effettiva percezione del ricavo o compenso nonché di effettivo sostenimento del costo o della spesa.

Viene eliminata, dal menzionato art. 66, la disposizione secondo cui, nella determinazione del reddito delle imprese minori, i costi dei contratti a corrispettivi periodici, relativi a spese di competenza di due periodi d'imposta, possono essere dedotti secondo gli ordinari criteri di competenza ovvero, con riferimento alla registrazione ai fini Iva dei relativi documenti fiscali, ove l'importo del costo indicato nel documento di spesa non sia superiore a 1.000 euro.

Un chiarimento atteso riguarda **gli acconti da cui derivano componenti positivi o negativi di reddito** che concorrono alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa. L'Agenzia precisa che gli eventuali versamenti effettuati o i corrispettivi ricevuti a titolo di acconto assumono rilevanza e, quindi, concorrono alla formazione del reddito nel regime di cassa.



Nel caso di transazioni poste in essere con strumenti di pagamento diversi dal denaro contante si applicano le interpretazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate con riguardo al reddito di lavoro autonomo.

La tabella che segue individua il momento rilevante ai fini del concorso alla **formazione del reddito secondo il criterio di cassa**.

Strumento di pagamento	Momento rilevante	Documento di prassi
Assegni bancari o circolari.	I ricavi si considerano percepiti e le spese si considerano sostenute nel momento in cui avviene la materiale consegna dell'assegno dall'emittente al ricevente.	Risoluzione n. 138/E/2009; Circolare n. 38/E/2010.
Bonifici.	I ricavi si considerano percepiti quando la somma di denaro può essere utilizzata, ossia è disponibile. Le spese si considerano sostenute quando la somma di denaro è uscita dalla disponibilità dell'imprenditore.	Circolare n. 38/E/2010.
Carta di credito/debito.	I ricavi si considerano percepiti e le spese sostenute nel momento in cui avviene l'utilizzo della carta.	Risoluzione n. 77/E/2007.

Componenti che concorrono alla formazione del reddito secondo il criterio di competenza

Come già precisato, il menzionato art. 66 del TUIR, riservato alle imprese minori, è improntato sul criterio di cassa. Tuttavia sussistono delle deroghe che "costringono" gli operatori ad applicare il regime di competenza. Per cui risultano componenti reddituali che concorrono alla formazione del reddito secondo il **criterio di competenza** (es. ammortamenti) ed altri che partecipano secondo il criterio di cassa (es. interessi di mora). In pratica, rimangono ferme le disposizioni contenute nel comma 3 dell'art. 66 del TUIR che richiamano le norme del TUIR applicabili al regime di cassa.

Così come si applicano il **pro-rata** di deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi previsto dall'art. 109, comma 5, del TUIR, in caso di ricavi esenti e le norme sulle valutazioni previste dall'art. 110, commi 1, 2, 5, 6 e 8 del TUIR, nonché la non concorrenza alla formazione del reddito dei proventi e oneri indicati all'art. 91 del TUIR, come, per esempio, i proventi soggetti a ritenuta a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva.

Con riguardo agli **enti non commerciali** che svolgono attività commerciale ed in merito all'applicazione del pro-rata di deducibilità delle spese, la circolare chiarisce che, se l'ente utilizza il criterio di competenza per la contabilizzazione dei proventi derivanti dall'attività istituzionale, il rapporto si effettua tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi, pari alla somma dei proventi derivanti dall'attività istituzionale, determinati per competenza, ed i ricavi e altri proventi derivanti dall'attività commerciale, determinati per cassa.

Nella tabella che segue si evidenziano i componenti positivi che concorrono alla formazione del reddito secondo il criterio di competenza.

COMPONENTI POSITIVI DA IMPUTARE PER COMPETENZA	
COMPONENTE	DISCIPLINA
Ricavi da assegnazione di beni ai soci o destinazione degli stessi a finalità estranee all’esercizio dell’impresa (art. 57 del TUIR).	I ricavi rilevano, come valore normale, nel periodo d’imposta di assegnazione del bene ai soci ovvero di destinazione a finalità estranee all’esercizio dell’impresa.
Proventi derivanti da immobili che non costituiscono beni strumentali per l’esercizio dell’impresa né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l’attività dell’impresa (art. 90 del TUIR).	Si tratta degli immobili patrimoniali. Si ricorda che le spese e gli altri componenti negativi relativi a detti immobili non sono ammessi in deduzione.
Plusvalenze e sopravvenienze attive (artt. 86 e 88 del TUIR).	Con riguardo alle sopravvenienze attive, quelle derivanti dallo storno o integrazione di componenti negativi o positivi che hanno concorso alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa, rilevano secondo il criterio di cassa e non di competenza.
Redditi determinati forfettariamente per le attività di allevamento di animali oltre il limite di cui alla lettera b), comma 2, dell’art. 32 del TUIR (art. 56, comma 5, del TUIR).	Il criterio di competenza si applica anche alla determinazione forfettaria del reddito delle altre attività agricole prevista dall’art. 56-bis del TUIR.

Per le attività di **agriturismo** la circolare “impone” che il coefficiente di redditività, da operare ai ricavi per la determinazione forfettaria del reddito, sia applicabile ai ricavi “conseguiti” in osservanza del criterio di cassa.

I componenti negativi, da dedurre secondo il criterio di competenza, si elencano nella tabella di seguito riportata.

COMPONENTI NEGATIVI DA IMPUTARE PER COMPETENZA	
COMPONENTE	DISCIPLINA
Minusvalenze e sopravvenienze passive (art. 101 del TUIR).	Con riguardo alle sopravvenienze passive, quelle derivanti dallo storno o integrazione di componenti positivi o negativi che hanno concorso alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa, rilevano secondo il criterio di cassa e non di competenza.
Quote di ammortamento dei beni materiali, anche ad uso promiscuo, immateriali e canoni di leasing (artt. 64, comma 2, 102 e 103 del TUIR).	Per il plafond del 5% le spese di manutenzione si deducono secondo il criterio di cassa. I canoni di leasing si deducono per competenza compreso il maxi-canone che deve essere riscontato in funzione della durata del contratto di leasing.

COMPONENTI NEGATIVI DA IMPUTARE PER COMPETENZA	
COMPONENTE	DISCIPLINA
Perdite di beni strumentali e perdite su crediti (art. 101 del TUIR).	Le perdite su crediti rilevano anche se il soggetto in contabilità semplificata abbia applicato le modalità di registrazione le quali presumono che la data di registrazione dei documenti coincida con quella in cui è intervenuto il relativo incasso o pagamento.
Accantonamenti di quiescenza e previdenza (art. 105 del TUIR).	Sono deducibili nei limiti delle quote maturate nell'esercizio.
Spese per prestazioni di lavoro (art. 95 del TUIR).	Si ricorda che i compensi agli amministratori sono deducibili comunque con il criterio di cassa.
Oneri di utilità sociale (art. 100 del TUIR).	La circolare non indica eccezioni per cui si applica la competenza per l'intero articolo.
Spese relative a più esercizi (art. 108 del TUIR).	Sono deducibili per competenza le spese pluriennali capitalizzabili secondo l'OIC 24 (es. spese di sviluppo, costi di impianto, ecc.). Le altre spese sono deducibili per cassa. Le spese di rappresentanza si deducono per cassa sempre nei limiti previsti dalla normativa. Le spese di pubblicità e le spese di ricerca sono deducibili per cassa.
Oneri fiscali e contributivi (art. 99, commi 1 e 3, del TUIR).	Si ricorda che le imposte si deducono nell'esercizio in cui avviene il pagamento. I contributi ad associazioni sindacali e di categoria sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti.
Interessi di mora (art. 109, comma 7, del TUIR).	Gli interessi di mora concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui sono percepiti o corrisposti.

La circolare, infine, ricorda che per le imprese minori non sono deducibili dal reddito:

- le spese ed altri componenti negativi relativi a **immobili patrimoniali** (art. 90, comma 2, del TUIR);
- gli **accantonamenti**, diversi da quelli indicati nell'art. 105 del TUIR;
- la remunerazione dovuta relativamente ai **contratti di associazione in partecipazione** ed a quelli di cui all'art. 2554 c.c. allorché sia previsto un apporto diverso da quello di opere e servizi (art. 109, comma 9, lett. b), del TUIR). Invece, la remunerazione dovuta relativamente ai citati contratti che prevedano l'apporto di opere e servizi è deducibile dal reddito secondo il criterio di competenza.

► 2.13.4 Regime transitorio

Nel passaggio dal regime ordinario di tassazione al regime di cassa, uno degli aspetti più importanti è quello relativo al **trattamento dei componenti positivi e negativi** che hanno avuto origine **prima dell'ingresso nel regime** stesso e la cui tassazione o deduzione è stata **rinvia**ta per disposizioni di legge.

Attenzione

I chiarimenti contenuti nel documento di prassi evidenziano che le regole sul regime transitorio risultano applicabili sia in sede di prima applicazione del nuovo art. 66 del TUIR (passaggio dal regime di competenza a quello di cassa) che a regime (passaggio dal regime di contabilità semplificata al regime di contabilità ordinaria e viceversa).

La circolare ricorda che l'art. 1, comma 19, della legge n. 232/2016, stabilisce che i ricavi, i compensi e le spese che **hanno già concorso alla formazione del reddito**, in base alle regole del regime di determinazione del reddito d'impresa adottato, **non assumono rilevanza nelle determinazioni degli anni successivi**.

Pertanto, un componente reddituale che ha già concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza" non concorrerà alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi, anche se si siano verificati i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti dal regime di "destinazione".

COMPONENTE POSITIVO	DICHIARAZIONE 2017 PER IL 2016	DICHIARAZIONE 2018 PER IL 2017
Provvigioni € 5.000,00 maturate nel 2016 ma incassate nel 2017.	Si dichiarano nel quadro RG del periodo d'imposta 2016 poiché la prestazione si è ultimata in detto anno.	Non si dichiarano nel periodo d'imposta 2017 anche se incassate nello stesso periodo.
Ricavi di vendita di beni per € 5.000,00 consegnati nel 2016 ma incassati nel 2017.	Si dichiarano nel quadro RG del periodo d'imposta 2016 poiché la consegna è avvenuta in detto anno.	Non si dichiarano nel periodo d'imposta 2017 anche se incassate nello stesso periodo.

In analogia a quanto sopra, se un bene di consumo viene acquistato e consegnato nel 2016, ma pagato nel 2017, il relativo costo è deducibile nel periodo d'imposta 2016.

Attenzione

Il documento di prassi precisa, poi, che i componenti reddituali che non hanno concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza", devono concorrere alla formazione del reddito dei periodi d'imposta successivi, ancorché non si siano verificati i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti dal regime di "destinazione".

La circolare suggerisce che, al fine di individuare il corretto periodo d'imposta di imputazione dei componenti reddituali, occorre riferirsi alle regole vigenti nel regime di "provenienza".

A titolo di esempio, i ricavi di vendita di beni consegnati nel 2017 e i ricavi di prestazioni di servizi ultimati nel 2017, con corrispettivo e compenso incassati nel 2016, concorreranno alla formazione del reddito, come ricavi imponibili, del 2017.

COMPONENTE POSITIVO	DICHIARAZIONE 2017 PER IL 2016	DICHIARAZIONE 2018 PER IL 2017
Provvigioni € 5.000,00 maturate nel 2017 ma incassate nel 2016.	Non si dichiarano nel periodo d'imposta 2016 anche se incassate nello stesso periodo.	Si dichiarano nel quadro RG del periodo d'imposta 2017 poiché la prestazione si è ultimata in detto anno.
Ricavi di vendita di beni per € 5.000,00 consegnati nel 2017 ma incassati nel 2016.	Non si dichiarano nel periodo d'imposta 2016 anche se incassate nello stesso periodo.	Si dichiarano nel quadro RG del periodo d'imposta 2017 poiché la consegna è avvenuta in detto anno.

In modo parallelo, l'acquisto di beni di consumo con pagamento nel 2016, ma consegnati nel 2017, rilevano come costi deducibili nel 2017.

In merito alle **operazioni a cavallo di esercizio**, la circolare chiarisce che è necessario procedere alla ripartizione temporale.

Nei fatti, mutuando l'esempio esposto nella circolare, nel caso di un contratto di affitto di un immobile strumentale, con pagamento di un canone annuo anticipato nel mese di settembre 2016, il canone di locazione è deducibile per un importo pari a un terzo (settembre/dicembre) nell'anno 2016 e per due terzi nell'anno 2017, anche se in quest'ultimo anno non si è verificata la manifestazione finanziaria.

Esempio

Trasfondendo quanto sopra con un esempio numerico: in data 1° settembre 2016 si è preso in affitto un locale da adibire a deposito con canone annuo pari a 12.000 euro. Per cui:

$$12.000 : \times = 360 : 240$$

$$\frac{12.000 \times 240}{360} = 8.000 \text{ (Risconto attivo)}$$

360

Parte del canone pari a 4.000 euro è deducibile e di competenza 2016, la rimanente parte, pari a 8.000 euro, si deduce nel 2017 in vigore del regime di cassa, anche se in quest'ultimo anno non sono stati effettuati pagamenti relativi ai canoni di locazione.

La circolare, infine, prende in considerazione gli **acconti corrisposti in un periodo d'imposta diverso da quello di tassazione**. L'Agenzia ritiene che gli stessi concorrano a formare il reddito nel periodo d'imposta in cui si realizzano i presupposti di imputazione temporale previsti dal regime di provenienza, ossia di competenza o di cassa.

Ne consegue che, se l'impresa in contabilità semplificata ha sottoscritto un contratto per una prestazione di servizi nell'anno 2016 con ultimazione nell'anno 2018, qualora nel 2016 sia stato versato un acconto del 10 per cento del corrispettivo pattuito, tale corrispettivo non rileva nel 2016. L'impresa potrà dedurre l'intero corrispettivo nel 2018, anno in cui sarà ultimata la prestazione, anche perché nell'anno 2016 vigeva per i soggetti in contabilità semplificata il criterio di competenza e non quello di cassa.

COMPONENTE	DICHIARAZIONE 2017 PER IL 2016	DICHIARAZIONE 2019 PER IL 2018
Acconto versato nel 2016 con ultimazione della prestazione di servizi nel 2018.	Non si dichiara nel periodo d'imposta 2016 anche se incassato nello stesso periodo.	Si dichiara nel quadro RG del periodo d'imposta 2018 poiché la prestazione si è ultimata in detto anno.

Per gli acconti da cui derivano componenti positivi o negativi di reddito che concorrono alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa, l’Agenzia precisa che gli eventuali versamenti effettuati, o i corrispettivi ricevuti a titolo di acconto, assumono rilevanza nel regime di cassa.

Pertanto, se nell’anno 2017, anno di vigenza del regime di cassa, l’impresa versa un acconto per un lavoro che sarà ultimato nel 2019, detto acconto assume rilevanza reddituale nel 2017. Questo è l’orientamento dell’Agenzia espresso nella circolare al paragrafo 3.1.

Per cui si avrà:

COMPONENTE	DICHIARAZIONE 2018 PER IL 2017	DICHIARAZIONE 2020 PER IL 2019
Acconto versato nel 2017 con ultimazione della prestazione di servizi nel 2019.	Si dichiara nel periodo d’imposta 2017 perché incassato nello stesso periodo anche se il lavoro sarà ultimato nel 2019.	Non si dichiara nel quadro RG del periodo d’imposta 2019 poiché l’acconto è stato già tassato nel 2017.

Da ultimo la circolare suggerisce che sarebbe opportuno per l’impresa, nel passaggio dal regime di competenza a quello di cassa, **mantenere in evidenza extra-contabile le componenti reddituali che non concorrono alla formazione del reddito dei periodi d’imposta in regime di cassa**, in quanto hanno già concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di “provenienza” (di competenza), e viceversa.

► 2.13.5 La gestione delle rimanenze

Nel nuovo sistema di cassa non rilevano le esistenze iniziali e le rimanenze finali. Il documento di prassi chiarisce, infatti, che **le rimanenze finali** che hanno concorso a formare il reddito dell’esercizio precedente, secondo il criterio di competenza, **sono portate interamente in deduzione del reddito del primo periodo di applicazione del regime**.

La circolare spiega che la disposizione trova applicazione, oltre che in sede di prima applicazione del regime, anche nel passaggio dal regime di contabilità ordinaria a quello semplificato.

Quanto alla **natura delle rimanenze** il documento conferma quanto già asserito a Telefisco 2017, ossia che nella nozione di “**rimanenze finali**” si comprendono, oltre alle rimanenze di merci, anche i lavori in corso di durata infrannuale e quelle relative ai lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale nonché le rimanenze di titoli.

La circolare puntualizza, poi, che le rimanenze finali che sono state dedotte integralmente nel primo esercizio di applicazione del regime di cassa non rilevano nella disciplina delle società non operative e per quella delle società in perdita sistematica.

Nello specifico, il reddito minimo, di cui al comma 3 dell’art. 30 della legge n. 724/1994, deve essere diminuito di un importo pari al valore delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell’esercizio precedente secondo il principio di competenza dedotto integralmente nel primo periodo di applicazione del regime di cassa.

Esempio

È il caso delle società in perdita sistematica, laddove nel quinquennio di osservazione sia compreso un periodo d’imposta di prima applicazione del regime di cassa. In questo caso se, per esempio, dal 2017 al 2021 la società risulta in perdita fiscale e nel 2019 viene applicato, come primo periodo, il regime di cassa, ai fini dell’applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica per il sesto periodo d’imposta (2022) la stessa dovrà considerare i risultati dei periodi 2017/2021.

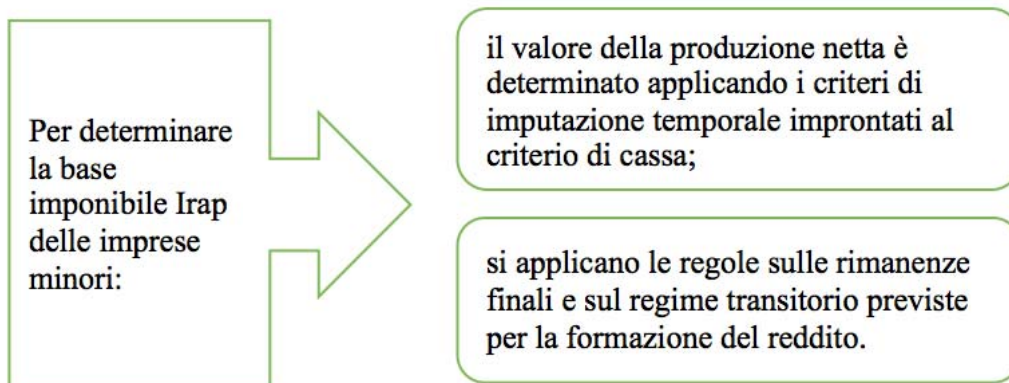
Tuttavia, il risultato fiscale del periodo 2019 va considerato senza considerare le rimanenze finali del 2018. Ne consegue che, posto 90 per la perdita fiscale indicata per il periodo d'imposta 2019 e l'importo di 10 come ammontare della deduzione effettuata nel medesimo periodo relativa alle rimanenze finali del periodo d'imposta 2018, il risultato fiscale del 2019 da considerare per la disciplina delle società in perdita sistematica è pari a 80. Pertanto, dal periodo 2022, la società sarà considerata in perdita sistematica vista la sussistenza di perdite nel periodo di osservazione (2017/2021). Al contrario, posto che il periodo d'imposta 2019 sia il primo periodo di applicazione del regime di cassa, ma sia anche il primo periodo di applicazione della disciplina delle società in perdita sistematica, dato che i cinque periodi d'imposta precedenti (2014/2018) presentano una perdita, il reddito minimo deve essere ridotto del componente negativo derivante dalla deduzione integrale delle rimanenze finali del periodo precedente. Pertanto, posto 80 il reddito minimo determinato secondo i coefficienti di cui all'art. 30, comma 3, della legge n. 724/1994 e 10 le rimanenze dedotte provenienti dall'anno 2018, il reddito minimo per l'anno 2019 sarà pari a 70.

Sempre in merito alle rimanenze, l'Agenzia chiarisce il comportamento da tenere in caso di **passaggio dal regime di cassa al regime ordinario**. In questo caso, le rimanenze di merci, il cui costo è stato sostenuto e dedotto in sede di regime di cassa, non possono assumere rilevanza come rimanenze iniziali alla fuoriuscita dal regime nel momento in cui si redige la contabilità ordinaria. Al contrario, se le merci non sono state pagate e, quindi, non dedotte nel regime di cassa, rileveranno come esistenze iniziali nel transito alla contabilità ordinaria.

Il passaggio al regime ordinario e la presenza di esistenze iniziali comporta la redazione del prospetto delle attività e passività con attuazione dell'art. 6 del D.P.R. n. 689/1974, il quale prevede l'applicazione del metodo del costo medio per la valutazione delle esistenze di merci. Sul punto la circolare chiarisce che occorre fare riferimento a tutti gli acquisti dell'ultimo anno (per singola categoria omogenea) e non solo a quelli relativi ai beni non pagati.

► 2.13.6 L'Irap

Le regole di determinazione del reddito si applicano anche per determinare la base imponibile Irap delle imprese minori.



Quanto agli **enti non commerciali**, la circolare pone l'attenzione sul fatto che detti enti determinano la base imponibile dell'Irap per presa diretta dal bilancio. Ne consegue che, ai fini Irap, non si applicano le regole di cui all'articolo 66 del TUIR, ma i relativi componenti positivi e negativi rilevanti ai fini del tributo regionale concorrono alla formazione del valore della produzione netta in base ai criteri di competenza civilistici. In pratica si applica l'art. 5, del D.Lgs. n. 446/1997 e non l'art. 5-bis del medesimo decreto legislativo.

► 2.13.7 I nuovi adempimenti contabili

Al contrario della precedente versione, l'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973, come sostituito dall'art. 1, comma 22, della legge n. 232/2016, prevede che, ai fini contabili, le imprese minori possono:

- fermo restando la tenuta dei registri Iva, ove obbligatori, **istituire appositi registri degli incassi e dei pagamenti**, dove annotare in ordine cronologico, rispettivamente, i ricavi incassati e i costi effettivamente sostenuti;
- utilizzare i registri Iva anche ai fini delle imposte sul reddito**, annotando separatamente le operazioni non soggette a registrazione ai fini Iva ed effettuando, nel contempo, le annotazioni necessarie a dare rilevanza ai mancati incassi e pagamenti nell'anno di registrazione del documento contabile ai fini Iva;
- utilizzare i registri Iva anche ai fini delle imposte sul reddito**, esprimendo una specifica opzione che consente loro di **non** effettuare annotazioni su tali registri come incassi e pagamenti. In tal caso opera una **presunzione assoluta** secondo cui il ricavo si intende incassato e il costo pagato alla data di registrazione del documento contabile ai fini Iva.

► 2.13.8 Registro degli incassi e pagamenti

Come sopra specificato, oltre ai registri Iva, i soggetti in contabilità semplificata devono tenere appositi registri degli incassi e dei pagamenti. Sia la norma che la circolare prevedono l'istituzione di appositi registri, ossia uno per gli incassi ed uno per i pagamenti. Si ritiene, tuttavia, che la tenuta di un unico registro, dove annotare gli elementi richiesti dalla normativa, sia di per sé sufficiente ad assolvere gli obblighi fiscali.

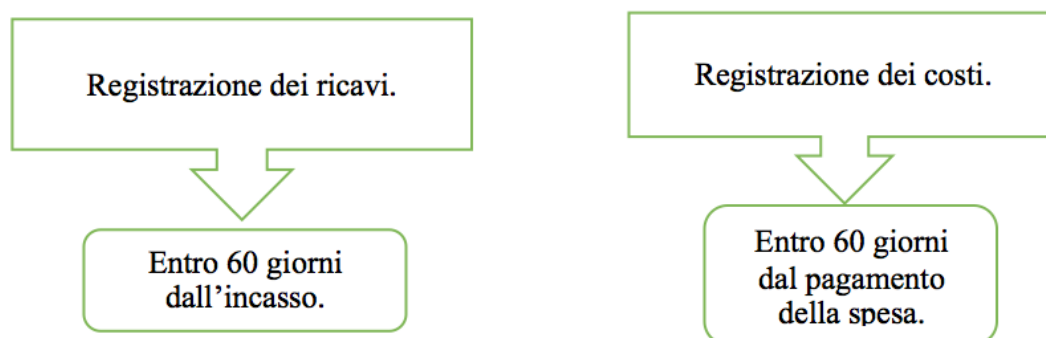
La circolare, con riguardo alla **registrazione dei ricavi**, chiarisce che nel registro degli incassi **deve essere annotato** cronologicamente e per ciascun incasso:

- il relativo importo;
- le generalità, l'indirizzo e il Comune di residenza anagrafica del soggetto che effettua il pagamento. Sul punto, viene anche previsto che questo obbligo può essere assolto con la semplice indicazione del codice fiscale del cliente;
- gli estremi della fattura o di altro documento emesso. Questo obbligo può essere assolto, quando non è obbligatoria ai fini Iva l'emissione della fattura, anche con l'annotazione del documento contabile che certifica l'operazione effettuata.

Circa la **registrazione dei costi** sono da annotare cronologicamente quelli effettivamente sostenuti nell'esercizio. Ne consegue che, per ciascuna spesa, devono essere annotati:

- le generalità, l'indirizzo e il Comune di residenza del soggetto che riceve il pagamento. Sul punto viene anche previsto che questo obbligo può essere assolto con la semplice indicazione del codice fiscale del soggetto che riceve il pagamento;
- gli estremi della fattura o di altro documento ricevuto che comprovi l'avvenuto pagamento quando non è obbligatoria ai fini Iva l'emissione della fattura.

Le registrazioni devono essere eseguite non oltre il termine di sessanta giorni dall'incasso dei ricavi o dal pagamento della spesa.



Ricorda

I componenti positivi e negativi rilevati per competenza devono essere annotati nei registri entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

► 2.13.9 Commercianti al minuto

Particolare attenzione pone l'Amministrazione Finanziaria con riguardo ai soggetti che non sono tenuti all'emissione della fattura, tranne il caso della richiesta da parte del cliente.

Trattasi dei commercianti al minuto per i quali i dati richiesti per assolvere agli obblighi di registrazione degli incassi e dei pagamenti comportano non poche difficoltà operative. Si pensi, per esempio, alla richiesta del codice fiscale al cliente consumatore finale.

In proposito l'Agenzia ritiene che questi soggetti, non potendo utilizzare i registri degli incassi e dei pagamenti, possono adottare il regime di cassa, annotando le operazioni sui registri Iva a condizione che, qualora vi siano iscritte separate annotazioni delle operazioni non soggette ad Iva, sia indicato l'importo complessivo dei mancati incassi o pagamenti nonché i documenti contabili (fatture ove emesse) cui gli stessi si riferiscono. In altri termini, i registri Iva **sostituiscono** quelli degli incassi e dei pagamenti se integrati secondo quanto disposto dall'art. 18, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973, per assolvere gli obblighi di registrazione previsti dal nuovo regime di cassa. Nei fatti, si devono annotare per massa i mancati incassi dei corrispettivi ed i mancati pagamenti degli acquisti.

L'importo dei corrispettivi, al netto dell'Iva, concorrerà alla formazione del reddito, tenendo conto di quanto effettivamente incassato.

Per esigenze di controllo nel documento di prassi viene chiarito che nel **registro dei corrispettivi devono essere indicati le generalità e gli importi dei soggetti debitori ai quali si riferiscono i mancati pagamenti**. Detti importi devono essere poi annotati entro sessanta giorni dalla data dell'effettivo incasso indicando le generalità del soggetto che ha effettuato il pagamento.

► 2.13.10 Registri Iva integrati

In luogo della tenuta dei registri degli incassi e dei pagamenti, le imprese minori possono utilizzare i registri Iva per determinare il reddito secondo le disposizioni del regime di cassa, tenendo conto, tuttavia, che gli stessi devono contenere anche le operazioni non soggette ad Iva.

La conciliazione tra le disposizioni Iva e quelle del regime di cassa, secondo la circolare, avviene, con riguardo alle fatture di acquisto, tramite la registrazione che deve essere eseguita entro sessanta giorni dal suo pagamento al fine di poter dedurre il costo nel periodo interessato.

Il documento in esame chiarisce che la mancata registrazione **non preclude** il diritto alla detrazione Iva che può essere effettuata al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972.

La registrazione della fattura di acquisto oltre il termine dei sessanta giorni dal pagamento **non determina l'indeducibilità** del costo, sempreché l'annotazione avvenga nell'esercizio in corso.

Con riguardo alle **operazioni che non rilevano ai fini Iva**:

- i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito d'impresa secondo il regime di cassa devono essere registrate entro sessanta giorni dall'avvenuto incasso o pagamento;
- i componenti positivi e negativi che sono rilevati per competenza (es. ammortamenti, spese di personale dipendente, ecc.) devono essere annotati sui registri Iva entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

La circolare ricorda che la nuova disciplina prevede che nei registri Iva vanno annotati cronologicamente anche gli incassi e pagamenti.

In alternativa, anziché eseguire le annotazioni cronologiche degli incassi e dei pagamenti, si può riportare, al termine di ciascun periodo d'imposta, l'importo complessivo dei mancati incassi o

pagamenti, con l'indicazione delle fatture cui le operazioni si riferiscono. Così facendo l'annotazione delle fatture ai fini Iva rileva come incasso e pagamento, con l'effetto che, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, occorre riportare l'importo complessivo di quanto non incassato o pagato indicando i documenti cui si riferiscono detti mancati incassi e pagamenti.

Nel periodo d'imposta in cui avviene l'incasso o il pagamento occorre annotare separatamente, sempre entro sessanta giorni dall'evento, i ricavi percepiti e i costi sostenuti, indicando gli estremi dei documenti di riferimento.



► 2.13.11 Regimi speciali

Agricoltori

Per espressa disposizione contenuta nel nuovo art. 18, comma 6, del D.P.R. n. 600/1973, gli **agricoltori** esonerati dagli adempimenti relativi all'Iva, come previsto dall'art. 34, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972, non sono obbligati a tenere le scritture contabili ai fini del regime di cassa.

Regime del margine e agenzie di viaggio

Per i soggetti che applicano il regime del margine per la **vendita di prodotti usati, oggetti d'arte**, oggetti di **antiquariato** o da **collezione**, nonché le **agenzie di viaggio**, poiché può presentare complessità l'applicazione del regime di cassa, specie quando il corrispettivo è incassato solo parzialmente, la circolare prevede una soluzione che agevola detti contribuenti.

In pratica, questi soggetti devono optare per la tenuta della contabilità semplificata secondo le disposizioni previste dall'art. 18, comma 5, del D.P.R. n. 600/1973, in base al quale l'incasso e il pagamento si presume avvenuto all'atto della registrazione del documento nei registri Iva.

Soggetti non obbligati alla tenuta dei registri Iva

Si tratta dei **tabaccai** o **distributori** e i **rivenditori di prodotti editoriali**, per i quali si applica il regime Iva monofase, con Iva assolta a monte, per esempio, per i giornali, dall'editore. Questi soggetti sono esonerati dagli adempimenti Iva.

Questi soggetti possono continuare ad annotare gli incassi e i pagamenti con le modalità con le quali fino ad oggi hanno operato. Qualora svolgano altre attività, allora sono obbligati a tenere le scritture contabili ai fini Iva e, pertanto, devono annotare distintamente, in detti registri, anche le operazioni non soggette all'imposta.

Attività con aggi

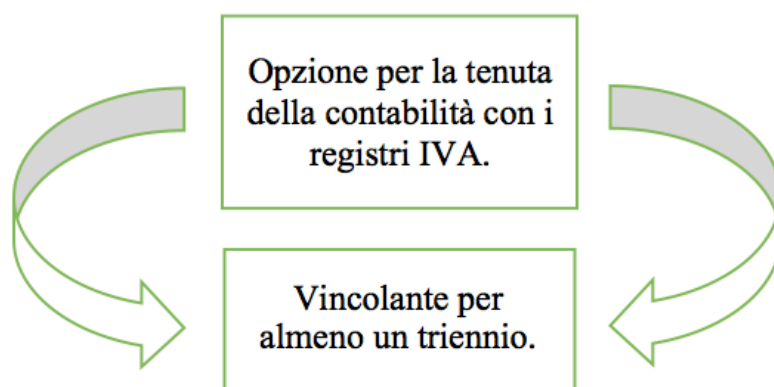
Riguardano attività di cessione di generi di monopolio, valori bollati e postali, marche assicurative e valori similari, nonché gestione del lotto, delle lotterie e di servizi di incasso delle tasse automobilistiche e delle tasse di concessione governativa o attività analoghe. Per queste attività la circolare stabilisce che continua ad applicarsi l'art. 3 del decreto dell'8 febbraio 2011, per effetto del quale gli aggi e i compensi possono essere rilevati contabilmente in un'unica registrazione riassuntiva relativa a tutte le operazioni svolte nell'anno.

La registrazione deve avvenire entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello relativo al periodo d'imposta precedente, ma i ricavi vanno dichiarati in quest'ultimo periodo.

► 2.13.12 Opzione per la tenuta della contabilità con i registri Iva

Il riformato articolo 18, più volte citato, dispone, al comma 5, che le imprese minori, esercitando l'opzione, possono tenere, in luogo dei registri degli incassi e dei pagamenti, i registri Iva, tenendo presente che, per presunzione assoluta, il ricavo si intende incassato e il pagamento effettuato alla data di registrazione del documento contabile. Resta fermo che le operazioni che esulano dall'Iva devono essere annotate entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

L'opzione è **vincolante** per **almeno un triennio**.



Possono usufruire dell'opzione anche gli **autotrasportatori**, ai quali è concessa la possibilità di annotare le fatture emesse entro il trimestre successivo.

Con riferimento ai costi, la circolare chiarisce che non rileva il fatto che, ai fini Iva, la fattura può essere registrata entro due anni dall'operazione. Con il regime di cassa i costi si considerano pagati al momento della registrazione del documento contabile non rilevando il momento in cui si verifica l'effettivo esborso finanziario.

Circa i ricavi percepiti essi si considerano incassati al momento della registrazione, anche relativamente alle fatture differite.

Nel caso di operazioni in valuta estera l'incasso o il pagamento rilevano in base al cambio del giorno in cui sono percepiti o sostenuti, ai sensi dell'art. 9, comma 2, del TUIR.

Infine, la circolare ricorda che l'opzione, vincolante per almeno un triennio, si esercita anche tramite **comportamento concludente** del contribuente o dalle **modalità di tenuta delle scritture contabili**.

In ogni caso, il contribuente è tenuto a comunicare l'opzione nella prima dichiarazione annuale Iva da presentare successivamente alla scelta operata.

► 2.13.13 Entrata e uscita dal regime

Il regime di cassa è un regime naturale, purché i soggetti interessati rientrino nei limiti dimensionali previsti dall'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973.

I soggetti che intraprendono un'attività commerciale, quindi, possono per il primo anno tenere la contabilità semplificata qualora ritengano di percepire ricavi per un ammontare, ragguagliato ad anno, non superiore ai limiti previsti dalla normativa.

Possono optare per la contabilità semplificata anche i soggetti forfetari, ma devono esprimere una specifica opzione, sia mediante comportamento concludente sia con comunicazione da effettuare nella dichiarazione Iva.

L'uscita dal regime di cassa può avvenire per **superamento** dei limiti e per **opzione** per il regime ordinario. In merito a quest'ultima opzione la circolare chiarisce che ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale la scelta è effettuata e fino a revoca. L'opzione avviene per comportamento concludente e con comunicazione da effettuare nel **quadro VO della dichiarazione Iva**. Detta comunicazione deve essere eseguita anche dai soggetti che optano per la tenuta della contabilità per il regime di cassa, utilizzando i registri Iva anziché quelli di incassi e pagamenti.

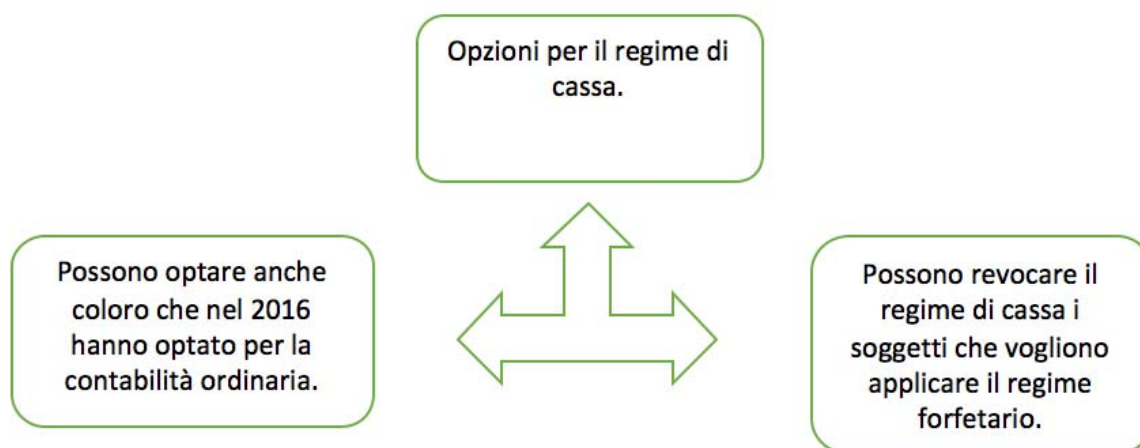
Coloro che effettuano **operazioni esenti**, essendo esonerati dalla presentazione della dichiarazione Iva, comunicano l'opzione **presentando il quadro VO unitamente alla dichiarazione dei redditi**.

► 2.13.14 Opzioni precedentemente espresse

Le novità legislative possono indurre a modificare la scelta della contabilità effettuata in precedenza. L'Agenzia chiarisce che i soggetti che nel 2016 hanno optato per la tenuta della contabilità ordinaria, possono **dal 1° gennaio 2017** revocare la scelta effettuata ed accedere al regime di cassa. Coloro che non intendono applicare il regime di cassa possono continuare a redigere la contabilità secondo il regime ordinario.

Il documento di prassi precisa, poi, che, tenuto conto dei chiarimenti sul regime di cassa intervenuti in ritardo, i soggetti che nel 2017 hanno tacitamente rinnovato l'opzione per la contabilità ordinaria possono revocarla a partire dal 2018, per applicare successivamente il regime di cassa.

Per i motivi suesposti, coloro che hanno scelto di applicare il regime di cassa, pur avendo i requisiti del regime forfetario, possono revocare la scelta e applicare il regime forfetario dal 1° gennaio 2017.



2.14 Regime di cassa anche per le imprese minori

di Mauro Nicola

L'art. 1, commi da 17 a 23, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017), ha modificato le regole di determinazione della base imponibile IRPEF e IRAP per le imprese minori in contabilità semplificata, razionalizzando, contestualmente, i relativi adempimenti contabili. L'intervento normativo è volto a introdurre un regime di contabilità semplificata improntato al criterio di cassa. A tal fine, è stato parzialmente riformulato l'art. 66 del TUIR, introdotto il nuovo comma 1-bis nell'art. 5-bis del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, nonché riscritto l'art. 18 del D.P.R. n. 600 /1973. Il nuovo regime si applica a decorrere dal periodo d'imposta 2017.

L'ambito soggettivo, le modalità di determinazione del reddito e della base imponibile IRAP, le regole per il cambio di regime e i nuovi adempimenti contabili sono al centro dell'analisi che segue.

► 2.14.1 Introduzione

Dal 1° gennaio 2017, i soggetti che operano in regime di contabilità semplificata hanno detto addio al criterio di determinazione dell'imponibile IRPEF e IRAP basato sulla competenza.

La legge di bilancio per il 2017 (art. 1, commi 17-23, della legge 11 dicembre 2016, n. 232) ha modificato la disciplina relativa alla **determinazione** del reddito **imponibile** (ai fini IRPEF e IRAP) delle **imprese in regime di contabilità semplificata**, prevedendo, a partire dal 1° gennaio 2017, il **passaggio dal criterio di competenza al criterio di cassa**.

Scopo della novella legislativa è evitare gli effetti negativi per le "imprese minori" derivanti dal ritardo dei pagamenti e dal *credit crunch*.

Inoltre, il nuovo meccanismo di determinazione del reddito mira ad avvicinare il momento dell'obbligazione tributaria alla disponibilità di mezzi finanziari, evitando che le imprese siano costrette a pagare imposte su proventi non ancora incassati.

L'intervento normativo ha radicalmente modificato la tassazione dei redditi delle cd. **imprese minori**, assoggettate alla contabilità semplificata, con sostituzione del vigente principio di competenza con il principio di cassa.

► 2.14.2 Il nuovo art. 66 del TUIR

A tale fine, il legislatore ha apportato numerose modifiche all'art. 66 del Testo Unico delle imposte sui redditi.

Precedentemente le cd. imprese minori, ammesse al regime di contabilità semplificata e che non avessero esercitato l'opzione per il regime ordinario, determinavano il loro reddito **imponibile** come differenza tra l'ammontare dei ricavi (elencati analiticamente all'art. 85 del TUIR) e degli altri proventi (utili, dividendi e interessi, di cui all'art. 89 del TUIR; redditi derivanti da immobili, ai sensi dell'art. 90 del TUIR) conseguiti nel periodo d'imposta e l'ammontare delle spese documentate sostenute nel periodo stesso.

Tale risultato subiva **aumenti e diminuzioni** secondo le esistenze e le rimanenze; e veniva aumentato delle plusvalenze realizzate nel periodo d'imposta e diminuito delle minusvalenze; analoghe operazioni di aumento o diminuzione valevano per le sopravvenienze attive e passive.

Per effetto delle **modifiche**, le imprese minori che applicano il regime di contabilità semplificata continuano a calcolare l'**imponibile** come **differenza** tra l'ammontare dei **ricavi** (sempre ai sensi dell'art. 85 del TUIR) e degli **altri proventi** (utili, dividendi e interessi, di cui all'art. 89 del TUIR) percepiti nel **periodo d'imposta**, e quello delle **spese** sostenute nel **periodo stesso** nell'esercizio dell'attività d'impresa.

Attenzione

Rispetto al passato, è stato stabilito che entrano nel computo dell'imponibile anche i ricavi, di cui all'art. 57 del Testo Unico delle imposte sui redditi, ovvero il **valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore**.

Continuano a **computarsi in aumento** i proventi immobiliari (art. 90, comma 1, del TUIR), le plusvalenze (realizzate ai sensi dell'art. 86 del TUIR) e le sopravvenienze attive; sono **calcolate in diminuzione** minusvalenze e sopravvenienze passive di cui all'art. 101 del TUIR.

L'applicazione del **principio di cassa**, già previsto per i titolari di reddito di lavoro autonomo, implicherà la **rilevanza** della **manifestazione finanziaria** dei ricavi percepiti e delle spese sostenute dalle imprese, **a prescindere dalla competenza economica**.

In base, pertanto, al nuovo comma 1 dell'art. 66 del TUIR, il **reddito d'impresa dei soggetti in regime di contabilità semplificata è costituito dalla differenza tra:**

- l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi (dividendi e interessi) percepiti nel periodo d'imposta e
- l'ammontare delle spese sostenute nello stesso periodo nell'esercizio dell'attività d'impresa.

Questa **differenza**, ottenuta sottraendo dai ricavi incassati i costi sostenuti, poi, **è aumentata:**

- del valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore (art. 57 del TUIR);
- dei proventi derivanti dagli immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa (art. 90, comma 1, del TUIR);
- delle plusvalenze (realizzate ai sensi dell'art. 86 del TUIR);
- delle sopravvenienze attive (art. 88 del TUIR),

e diminuita delle minusvalenze e sopravvenienze passive (art. 101 del TUIR).

Ai fini della determinazione del reddito imponibile, viene confermata la **possibilità di dedurre:**

- le quote di ammortamento (a condizione che sia tenuto il registro dei beni ammortizzabili);
- le perdite di beni strumentali;
- le perdite su crediti;
- gli accantonamenti di quiescenza e previdenza (a condizione che siano iscritti negli appositi registri).

Continuano, inoltre, a trovare applicazione le **deduzioni forfetarie** delle **spese non documentate a favore di soggetti che esercitano determinate attività** (intermediari e rappresentanti di commercio, esercenti attività di somministrazione di alimenti e bevande ovvero di prestazioni alberghiere, imprese autorizzate all'autotrasporto di merci per conto di terzi - art. 66, commi 4 e 5, del TUIR).

La differenza più sostanziale rispetto al passato è quella collegata alla nuova disciplina che ha per oggetto le **consistenze di magazzino**. Le nuove norme **non computano più le esistenze e le rimanenze**.

È stato altresì eliminato il riferimento ai commi 1 e 2 dell'art. 110 sulla determinazione dei **componenti negativi**.

Coerentemente alle modifiche apportate, viene eliminata la disposizione secondo cui, nella determinazione del reddito delle imprese minori, i **costi dei contratti a corrispettivi periodici**, relativi a spese di competenza di due periodi d'imposta, possono essere dedotti secondo gli ordinari criteri di competenza ovvero con riferimento alla registrazione ai fini IVA dei relativi documenti fiscali, ove l'importo del costo indicato del documento di spesa non sia superiore a 1.000 euro (ultimi due periodi dell'art. 66, comma 3, del TUIR).

La disposizione abrogativa dispone in sostanza che, per i soggetti in regime di contabilità semplificata, i costi concernenti contratti da cui derivano corrispettivi periodici (quali, per esempio, i contratti di locazione, di assistenza contabile, di somministrazione di gas, luce, ecc.), relativi a **spese di competenza di due periodi d'imposta e di importo non superiore a 1.000 euro** (con riferimento al costo indicato nel documento di spesa, al netto dell'IVA), sono **deducibili nell'esercizio in cui ricevono il documento probatorio** (solitamente la fattura), anziché alla data di maturazione dei corrispettivi, in deroga ai criteri di cui all'art. 109, comma 2, lett. b), del TUIR.

Attenzione

Inoltre, per evitare salti o duplicazioni di imposizione, nel caso di passaggio da un periodo d'imposta soggetto alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa a un periodo d'imposta soggetto a regime ordinario e viceversa, i ricavi, i compensi e le spese che hanno già concorso alla formazione del reddito, in base alle regole del regime adottato, non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi.

La computazione per cassa diventa, dunque, una regola applicabile anche a tale tipologia di provento, non costituendo più un'eccezione.

La novella normativa ha stabilito una **disposizione transitoria**, prevedendo che il reddito del periodo d'imposta in cui si applicano le nuove disposizioni deve essere ridotto dell'importo delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente, secondo il principio della competenza.

► 2.14.3 Le nuove regole IRAP

Il legislatore ha avuto modo pure di intervenire sulla disciplina della **base imponibile IRAP** delle cd. imprese minori, inserendo a tal fine un comma 1-*bis* all'art. 5-bis del D.Lgs. n. 446/1997, che si occupa della determinazione del valore della produzione netta, ossia della base imponibile IRAP delle società di persone e delle imprese individuali.

Per i contribuenti che determinano il reddito ai sensi dell'art. 66 del TUIR si prevede che i **medesimi criteri** siano utilizzati per l'individuazione della base imponibile IRAP.

Attenzione

Pertanto, anche ai fini IRAP, rileva il nuovo **criterio di cassa** introdotto per le imprese minori ai fini delle imposte sui redditi; non rilevano, ad esempio, le rimanenze finali.

Attenzione

A tali soggetti si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni in materia di **rimanenze finali** e **passaggio dal regime** semplificato al regime ordinario, e viceversa.

Pertanto, a partire dal periodo d'imposta 2017, per le società di persone e le imprese individuali in regime di contabilità semplificata, il **valore della produzione netta** è determinato applicando i medesimi criteri di imputazione temporale "improntati alla cassa" previsti ai fini dell'imposta sul reddito.

Anche con riguardo all'IRAP, il legislatore si è preoccupato di dettare disposizioni per regolare il passaggio dal regime di competenza a quello improntato alla cassa e viceversa. Infatti, per il **primo anno di adozione del nuovo regime**, la **base imponibile IRAP** deve essere **ridotta** dell'importo delle **rimanenze finali** che hanno concorso al calcolo del valore della produzione netta nell'esercizio precedente secondo il principio della competenza.

Per evitare fenomeni di doppia imposizione o di salto d'imposta, viene disciplinato il trattamento dei componenti reddituali nella **fase di transizione** tra i due regimi, ordinario e semplificato.

Attenzione

In particolare, i ricavi, i compensi e le spese che hanno concorso alla determinazione del reddito, in base alle regole del regime adottato prima del passaggio al nuovo regime, non assumono rilevanza nella determinazione della base imponibile IRAP degli esercizi successivi.

Infine, la circolare 13 aprile 2017, n. 11/E, ricorda che le **nuove disposizione non interessano gli enti non commerciali**, per i quali la base imponibile IRAP è determinata per presa diretta dal bilancio e, quindi, i relativi componenti positivi e negativi rilevanti ai fini del tributo regionale concorrono alla formazione del valore della produzione netta in base ai criteri di competenza civilistici.

► 2.14.4 Le nuove regole contabili

La normativa in esame ha però proceduto pure alla sostituzione integrale dell'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973 in tema di **contabilità semplificata delle imprese minori**.

Le disposizioni in esame, pur mantenendo **fermi i vigenti limiti per l'accesso** alla contabilità semplificata, aggiornano i riferimenti normativi al TUIR, con riguardo ai **ricavi rilevanti**; si tratta dei medesimi considerati rilevanti ai sensi del modificato art. 66 del TUIR.

Dal momento che le modifiche all'art. 66 del TUIR sostituiscono il criterio di competenza con quello di cassa, si precisa che - per l'ingresso nel regime semplificato - vengono in **considerazione i ricavi conseguiti nell'ultimo anno di applicazione dei criteri di competenza** (art. 109, comma 2, del TUIR). I soggetti interessati dalla modifica normativa sono, quindi, le imprese in regime di contabilità semplificata (imprese minori).

In base a tale regime, ai sensi dell'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973, le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice e quelle a esse equiparate, nonché le persone fisiche che esercitano imprese commerciali, che in un anno intero abbiano percepito ricavi non superiori a 400.000 euro (per le imprese di servizi) o a 700.000 euro (per le imprese aventi a oggetto altre attività), sono **esonerate**, per l'anno successivo, dalla tenuta delle **scritture contabili** prescritte dalla legge in via ordinaria.

Ai fini del **calcolo dei limiti** suddetti, per le **imprese che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi e altre attività**, si fa riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'**attività prevalente** e, in mancanza della distinta annotazione dei ricavi, si considerano **prevalenti le attività diverse dalle prestazioni di servizi**.

Quello semplificato, quindi, è il regime "naturale" per le imprese minori e, qualora non vengano superati i limiti previsti dalla legge, **si estende di anno in anno**. È fatta comunque salva la possibilità di **optare per la tenuta della contabilità in via ordinaria**.

Procedure

A partire **dal 1° gennaio 2017**, dunque, il criterio di cassa diventa "naturale" per le imprese minori in contabilità semplificata, applicandosi obbligatoriamente sia a quelle già in attività sia a quelle che inizieranno a operare nel corso del 2017.

Le modifiche ai commi secondo e terzo dell'art. 18 hanno inteso adattare anche alle scritture contabili l'applicazione del principio di cassa per l'individuazione dei ricavi imponibili.

Di conseguenza, sono dettagliate con maggiore precisione le **annotazioni e le integrazioni da effettuare nei registri esistenti**, ovvero le **nuove scritture contabili** da tenere per essere ammessi al regime.

Pertanto, i soggetti in contabilità semplificata devono **annotare cronologicamente**, in un **apposito registro**, i **ricavi** percepiti indicando, per ciascun incasso:

- il relativo importo;
- le generalità, l'indirizzo e il Comune di residenza anagrafica del soggetto che effettua il pagamento;
- gli estremi della fattura o altro documento emesso.

In un **diverso registro** vanno **annotate cronologicamente** e con riferimento alla data di pagamento,

in ossequio al criteri di cassa, le **spese** sostenute nell'esercizio.

Per ciascuna spesa devono essere fornite le generalità del soggetto che effettua il pagamento e gli estremi della fattura o di altro documento emesso.

Attenzione

I diversi componenti positivi e negativi di reddito vanno annotati nei registri obbligatori entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

È stato anche chiarito che i **registri IVA** sostituiscono i registri di annotazione di ricavi e spese, ove debitamente integrati con la separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione a fini IVA.

In ossequio al principio di cassa, al posto delle singole annotazioni relative ad incassi e pagamenti, nell'ipotesi in cui l'incasso o il pagamento non sia avvenuto nell'anno di registrazione, nei registri deve essere riportato l'**importo complessivo dei mancati incassi o pagamenti**, con indicazione delle fatture cui le operazioni si riferiscono.

In tal caso, i ricavi percepiti e i costi sostenuti devono essere **annotati separatamente** nei registri stessi, nel periodo d'imposta in cui vengono incassati o pagati, indicando il documento contabile già registrato ai fini IVA.

Con riferimento alla registrazione dei **costi**, devono essere **annotati cronologicamente** quelli **effettivamente sostenuti nell'esercizio** (indicando le informazioni di cui al secondo e terzo punto dell'elenco precedente).

Quanto ai **termini di registrazione**, infine, trattandosi di scritture cronologiche, si ritiene applicabile la regola secondo cui *"le registrazioni nelle scritture cronologiche e nelle scritture ausiliarie di magazzino devono essere eseguite non oltre 60 giorni"* dal momento in cui l'operazione assume rilevanza, ossia **dall'incasso del ricavo o dal pagamento** della spesa.

Invece, i **componenti positivi e negativi diversi** da quelli che concorrono alla determinazione del reddito con il criterio di cassa devono essere annotati negli stessi registri **entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi**.

Come per il passato, le imprese minori possono utilizzare i **registri IVA anche ai fini delle imposte sul reddito**, annotando separatamente le operazioni non soggette a registrazione ai fini IVA ed effettuando, nel contempo, le annotazioni necessarie a dare rilevanza ai mancati incassi e pagamenti nell'anno di registrazione del documento contabile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Alle imprese minori, inoltre, è consentito, esprimendo una specifica **opzione, non annotare** su tali registri gli incassi e i pagamenti. In tal caso, tuttavia, opera una **presunzione assoluta** secondo cui il ricavo si intende incassato e il costo pagato alla data di **registrazione** del documento contabile ai fini IVA.

Attenzione

In linea generale, il nuovo regime si applica anche nei confronti di coloro che adottano specifiche disposizioni e/o semplificazioni IVA.

Sul punto, la circolare si occupa, in particolare, dei **soggetti esonerati dall'emissione della fattura** (commercianti al minuto e soggetti equiparati, che certificano i corrispettivi mediante scontrino o ricevuta fiscale), chiarendo che essi, non potendo utilizzare i registri degli incassi e dei pagamenti, possono adottare il regime di cassa, applicando la disposizione secondo cui i **registri IVA sostituiscono i registri degli incassi e dei pagamenti**, qualora vi siano iscritte separate annotazioni delle operazioni non soggette a IVA, sia indicato l'importo complessivo dei mancati incassi o pagamenti, nonché i documenti contabili - fatture, ove emesse - cui gli stessi si riferiscono.

Il novellato normativo consente ai contribuenti di esercitare apposita **opzione, vincolante per almeno un triennio**, per tenere i registri IVA senza operare annotazioni relative ad incassi e pagamenti, fermo restando l'obbligo della separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione IVA.

Attenzione

L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e, in ogni caso, per il periodo stesso e per i due successivi.

In tal caso, per finalità di semplificazione, opera la **presunzione** legale secondo cui la **data di registrazione** dei documenti **coincida** con quella di **incasso o pagamento**.

La disciplina del regime di cassa consente al contribuente, che ha scelto di utilizzare i soli registri IVA, di non effettuare a fine anno le annotazioni dei **mancati incassi e pagamenti**, esercitando una specifica **opzione, vincolante per almeno un triennio**, in base alla quale il ricavo si intende incassato e il pagamento effettuato alla data di registrazione del documento contabile.

In tal caso, peraltro, rimane fermo l'obbligo di separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione ai fini IVA. La circolare chiarisce che l'**opzione**:

- può essere esercitata da tutti i soggetti IVA, a prescindere dal regime applicato (ad esempio, auto-trasportatori);
- è tuttavia **esclusa** per coloro che effettuano operazioni fuori campo IVA e che non sono tenuti agli adempimenti contabili ai fini dell'imposta (ad esempio, soggetti residenti nei Comuni di Livigno e Campione d'Italia).

L'opzione che, come detto, è vincolante per almeno un triennio, si desume dal **comportamento concludente** del contribuente o dalle **modalità di tenuta delle scritture contabili**. Il contribuente è, tuttavia, tenuto a **comunicarla nella prima dichiarazione annuale IVA** da presentare successivamente alla scelta operata.

E' stato chiarito che, per **computare i limiti di permanenza nel regime** della contabilità semplificata, si assumono come ricavi conseguiti nel periodo d'imposta le somme incassate, registrate nell'apposito registro, ovvero nel registro IVA appositamente integrato.

► 2.14.5 I chiarimenti dell'Agenzia delle entrate

L'Agenzia delle entrate, con la circolare 13 aprile 2017, n. 11/E, fornisce gli attesi chiarimenti interpretativi rispetto alle nuove disposizioni, ricostruendo al contempo l'intera disciplina.

Tra i più importanti chiarimenti forniti nel documento di prassi quelli che riguardano le **modalità di determinazione del reddito** sono di sicuro interesse.

Sul punto, peraltro, l'Agenzia espressamente precisa che il nuovo regime di determinazione del reddito non è un regime di cassa puro, bensì un **regime misto cassa/competenza**.

In altri termini, per i ricavi percepiti e le spese sostenute si deroga al criterio della competenza, ferme restando "le regole di determinazione e imputazione temporale dei componenti positivi e negativi quali le plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze, ammortamenti e accantonamenti" previste dal TUIR ed espressamente richiamate dall'art. 66.

Inoltre, per la determinazione del reddito delle imprese minori, non assumono più rilevanza le rimanenze finali e le esistenze iniziali di merci, lavori in corso su ordinazione di durata sia infrannuale sia ultrannuale e titoli (eccezion fatta per la gestione delle rimanenze nel primo periodo d'imposta di applicazione del nuovo regime).

In base alle nuove disposizioni, quindi, il reddito delle imprese minori è determinato quale differenza tra ammontare dei ricavi/proventi percepiti nel periodo d'imposta e spese sostenute nello stesso periodo.

Pertanto, ricavi/proventi e spese sostenute concorrono alla formazione del reddito d'impresa secondo il criterio di cassa, vale a dire all'atto dell'effettiva percezione.

Con riguardo alle seconde, l'Agenzia precisa che si fa riferimento alle **spese diverse da quelle per le**

quali l'art. 66 richiama la disciplina ordinaria (ad esempio, spese per acquisiti di merci destinate alla rivendita e di beni impiegati nel processo produttivo).

Inoltre, nell'ambito del nuovo regime, i **costi concernenti contratti da cui derivano corrispettivi periodici** sono **deducibili nel momento di sostenimento della spesa**.

Per l'individuazione del momento in cui i ricavi e i proventi si considerano percepiti e le spese sostenute, la circolare rinvia alle regole previste per i redditi di lavoro autonomo.

Come detto, il nuovo non è un regime di cassa puro, ma misto. Infatti, essendo lo stesso **"improntato alla cassa"**, per alcuni componenti di reddito continua ad applicarsi il criterio di competenza.

Come precisato dalla circolare in esame, concorrono alla formazione del reddito delle imprese minori secondo il **criterio di competenza** i **seguenti componenti positivi**:

- ricavi da assegnazione dei beni ai soci o destinazione degli stessi a finalità estranee all'esercizio dell'impresa;
- proventi derivanti da immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa ("immobili patrimoniali");
- plusvalenze e sopravvenienze attive;
- redditi determinati forfetariamente per le attività di allevamento di animali (oltre il limite previsto dall'art. 32, comma 2, lett. b, del TUIR).

Anche per la **deducibilità** dei seguenti **componenti negativi** continuano a trovare applicazione gli ordinari criteri previsti dal TUIR:

- minusvalenze e sopravvenienze passive;
- quote di ammortamento di beni materiali, anche a uso promiscuo, e immateriali e canoni di *leasing*;
- perdite di beni strumentali e perdite su crediti;
- accantonamenti di quiescenza e previdenza;
- spese per prestazioni di lavoro;
- oneri di utilità sociale;
- spese relative a più esercizi;
- oneri fiscali e contributivi;
- interessi di mora.

Viene ribadito che **non sono deducibili** dal reddito delle imprese minori, i seguenti **componenti negativi**:

- spese e altri componenti negativi relativi a immobili patrimoniali;
- accantonamenti, diversi da quelli di quiescenza e previdenza;
- remunerazione dovuta relativamente ai contratti di associazione in partecipazione, al contratto di cointeressenza agli utili di un'impresa senza partecipazione alle perdite e al contratto con il quale un contraente attribuisce la partecipazione agli utili e alle perdite della sua impresa, senza il corrispettivo di un determinato apporto.

Con riguardo ai componenti positivi e negativi indicati, peraltro, l'Agenzia indica le **ipotesi particolari** in cui, per gli stessi, si applica il **criterio di cassa**, in tal modo confermando la natura *"mista"* del regime in esame.

Per scongiurare anomalie in termini di doppia imposizione-deduzione ovvero nessuna tassazione-deduzione di alcuni componenti di reddito, si prevede che *"i ricavi, i compensi e le spese che hanno già concorso alla formazione del reddito, in base alle regole del regime di determinazione del reddito d'impresa adottato, non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi"*.

Con riguardo a tale regola, l'Agenzia innanzitutto chiarisce che essa è operativa sia in occasione del passaggio dal regime di competenza a quello "improntato" alla cassa, sia tutte le volte in cui le imprese transitano dal regime di contabilità semplificata al regime di contabilità ordinaria e viceversa.

Attenzione

Pertanto, ove un componente reddituale, per il quale sia mutato il criterio di imputazione temporale in occasione del cambio di regime, abbia già concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza", lo stesso non concorrerà alla formazione del reddito dei periodi d'imposta successivi, ancorché si siano verificati i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti dal regime di "destinazione".

Allo stesso modo, i componenti reddituali che non abbiano concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza", concorreranno alla formazione del reddito dei periodi d'imposta successivi, ancorché non si siano verificati i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti dal regime di "destinazione".

Per individuare la corretta imputazione temporale di tali componenti reddituali, è necessario fare riferimento alle **regole vigenti nel regime di "provenienza"**.

Inoltre, nell'ipotesi in cui siano stati corrisposti **acconti** (fiscalmente irrilevanti nel regime di provenienza), gli stessi concorrono a formare il reddito nel periodo d'imposta in cui si realizzano i **presupposti di imputazione temporale previsti dal regime di provenienza**.

Infine, in sede di passaggio dal regime di competenza a quello di cassa, è opportuno che l'impresa mantenga **evidenza extra-contabile** dei componenti reddituali che, in forza del mutamento di criterio, non concorrono alla formazione del reddito dei periodi d'imposta in regime di cassa, ancorché si siano verificati i presupposti di imponibilità-deducibilità previsti da tale regime, in quanto hanno già concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza", di competenza, e viceversa.

La questione delle rimanenze

Secondo quanto espressamente previsto dalle norme in esame, per il **primo periodo d'imposta di applicazione del nuovo regime delle imprese minori**, le rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza sono portate interamente in deduzione dal reddito del primo periodo di applicazione del regime.

L'Agenzia precisa che tale disposizione opera non solo in sede di prima applicazione del regime, ma anche nel caso di **passaggio dal regime di contabilità ordinaria a quella semplificata**.

Attenzione

Inoltre, nel novero delle rimanenze finali rientrano sia le rimanenze di merci e di lavori in corso su ordinazione di durata infrannuale sia quelle di lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale nonché le rimanenze dei titoli.

Un importante chiarimento viene, inoltre, fornito con riguardo alla correlazione tra il nuovo regime e la disciplina delle società non operative.

La circolare, infatti, sottolinea che, in ogni caso, il **componente negativo** derivante dalla deduzione integrale nel primo periodo di applicazione del regime di cassa delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza **non rileva ai fini dell'applicazione della disciplina delle società di comodo**.

La stessa regola si applica con riguardo alle **società in perdita sistematica**.

Ai fini di tali discipline, il **reddito minimo** ivi previsto deve essere **decrementato** di un importo pari al valore delle **rimanenze finali** che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza dedotto integralmente nel primo periodo di applicazione del regime di cassa.

Inoltre, con specifico riguardo all'individuazione dei presupposti della disciplina sulle società in perdita

sistematica, laddove il primo periodo d’imposta di applicazione del regime di cassa costituisce uno di quelli compresi nel “**periodo di osservazione**”, il relativo risultato fiscale deve essere considerato senza tenere conto del componente negativo derivante dalla deduzione integrale del valore delle rimanenze finali del periodo precedente.

Nel caso di **passaggio dal nuovo regime** di contabilità semplificata al regime di contabilità ordinaria, in linea generale, le **rimanenze di merci** il cui costo è stato sostenuto e, quindi, dedotto nel corso dell’applicazione delle regole del regime di cassa **non assumono rilevanza come esistenze iniziali** al momento della fuoriuscita dal regime semplificato, in deroga alle ordinarie regole di competenza previste dal TUIR.

Diversamente, qualora con riferimento alle merci in rimanenza non sia stato effettuato il relativo pagamento, le stesse rilevano come esistenze iniziali e si applicano le ordinarie regole di competenza previste dal Testo Unico.

A tale fine, è necessario redigere un **prospetto iniziale delle attività e passività** esistenti alla data del 1° gennaio dell’anno in cui si applica il regime di contabilità ordinaria, in cui, con specifico riferimento alla valorizzazione del magazzino, è necessario evidenziare l’eventuale disallineamento tra il valore delle esistenze iniziali e il costo fiscalmente riconosciuto delle stesse.

I regimi IVA speciali

Il legislatore non ha esplicitamente escluso coloro che applicano i regimi speciali IVA dal regime di determinazione del reddito in esame (agenzie di viaggio, regime del margine, ventilazione dei corrispettivi).

Per tali soggetti, l’applicazione del regime di cassa (in particolare, la determinazione dell’importo al netto dell’IVA, che costituisce ricavo d’esercizio) può presentare complessità, soprattutto quando il **corrispettivo è incassato solo parzialmente**.

In tale ipotesi, infatti, il calcolo dell’IVA eventualmente dovuta avviene sulla base delle regole che presidiano tale ultima imposta (operazioni registrate), mentre il ricavo che concorre alla determinazione del reddito segue il criterio di cassa (ammontare effettivamente incassato).

La circolare precisa che detti soggetti, laddove non siano in grado di determinare l’ammontare dei mancati incassi e pagamenti al netto dell’IVA, per potere applicare i criteri di determinazione del reddito secondo il principio di cassa devono esercitare l’**opzione** in base alla quale l’incasso o il pagamento si presume avvenuto all’atto della registrazione del documento contabile nei registri IVA.

Soggetti esentati dalla tenuta dei registri IVA

I soggetti che esercitano un’attività per la quale l’**IVA è assolta a monte da chi intraprende l’iniziativa economica** (“IVA monofase”) come, ad esempio, tabaccai o distributori e rivenditori di prodotti editoriali e che, conseguentemente, sono **esonerati dagli adempimenti formali** relativi alla fatturazione, registrazione, liquidazione, certificazione dei corrispettivi, non essendo obbligati alla tenuta dei registri IVA, devono registrare gli incassi e i pagamenti negli **appositi registri degli incassi e dei pagamenti** (art. 18, secondo comma, del D.P.R. n. 600/1973).

Tali soggetti, che in base a quanto previsto dal vecchio art. 18 erano tenuti ad annotare in un apposito registro l’ammontare globale delle entrate e delle uscite relative a tutte le operazioni effettuate nella prima e nella seconda metà di ogni mese, possono, in un’ottica di semplificazione, continuare ad annotare gli incassi e i pagamenti con le medesime modalità, senza, quindi, indicazione degli elementi contemplati dall’attuale formulazione della medesima disposizione (secondo comma).

Tuttavia, laddove svolgano altre attività soggette all’imposta sul valore aggiunto, possono **annotare distintamente** nei registri IVA anche le operazioni non soggette all’imposta.

Accesso e fuoriuscita dal regime di cassa

Il regime di cassa è quello naturale per le “imprese minori”; pertanto, la sua applicazione non è subordinata a una manifestazione di volontà del contribuente.

Coloro che intraprendono l'esercizio di un'impresa commerciale, quindi, qualora ritengano di percepire ricavi per un ammontare, ragguagliato ad anno, non superiore ai limiti stabiliti dalle disposizioni in commento, possono, per il primo anno, tenere la contabilità semplificata.

Tale possibilità non è subordinata ad alcuna comunicazione all'Amministrazione finanziaria.

Possono accedere al regime in esame anche i soggetti il cui regime naturale è quello forfetario (art. 1, commi 54-89, della legge n. 190/2014).

Tali contribuenti, tuttavia, devono a tal fine esprimere una **specifico opzione**. Ciò avviene mediante **comportamento concludente** e successiva **comunicazione nella dichiarazione annuale IVA**.

Il regime effettivamente prescelto (regime semplificato delle imprese minori o, in alternativa, il regime di contabilità ordinaria) si evince dalla sua concreta applicazione.

L'**uscita dal regime di cassa** avviene per:

- **superamento dei limiti** previsti ovvero
- a seguito di **opzione per il regime ordinario**.

L'**opzione per la contabilità ordinaria**, con vincolo triennale, ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale la scelta è effettuata fino a quando non è revocata, e si esercita per comportamento concludente, dandone comunicazione con il **quadro VO** della dichiarazione IVA.

Alla medesima comunicazione sono tenuti i soggetti che adottano il regime di contabilità semplificata ed esercitano l'opzione per tenere i registri IVA senza operare annotazioni relative a incassi e pagamenti (art. 18, quinto comma, del D.P.R. n. 600/1973).

Infine, coloro che sono **esonerati dalla presentazione della dichiarazione annuale IVA**, in quanto effettuano solo operazioni esenti, comunicano l'opzione presentando il **quadro VO unitamente alla dichiarazione dei redditi**.

Le opzioni precedentemente espresse

La circolare, infine, fornisce un importante chiarimento con riguardo ai soggetti che **nel 2016**, e quindi, prima dell'entrata in vigore della nuova disciplina, hanno **optato per il regime di contabilità ordinaria**. Costoro, infatti, dal 1° gennaio 2017, possono **revocare la scelta** effettuata e accedere al regime di cassa.

Coloro che, invece, intendono continuare ad applicare il regime di contabilità ordinaria non devono effettuare alcuna opzione, intendendosi tacitamente rinnovata per un anno.

Peraltro, tenuto conto che i chiarimenti relativi al regime semplificato sono resi in corso d'anno, coloro che per il 2017 hanno tacitamente rinnovato l'opzione per la contabilità ordinaria, possono **revocare nel 2018** la scelta operata per applicare il regime semplificato.

Infine, coloro che hanno optato per il regime semplificato, pur avendo i requisiti per applicare il regime forfetario, possono revocare la scelta effettuata e **applicare il regime forfetario** dal 1° gennaio 2017.

2.15 La tassazione dei dividendi e utili di partecipazione

di Francesco Barone

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale dell'11 luglio 2017 il D.M. 26 maggio 2017 che prevede la rideterminazione delle percentuali di concorso al reddito complessivo dei dividendi e delle plusvalenze. Appare opportuno, quindi, "provare" a ricostruire in quale percentuale devono essere tassati detti componenti positivi di reddito, tenendo conto dei soggetti che li percepiscono e delle ritenute fiscali che devono essere applicate, ponendo attenzione a ciò che dispone il decreto con riguardo alla distribuzione delle riserve di utili.

► 2.15.1 Premessa

In presenza di utili, le società possono decidere di distribuirli ovvero di allocarli a riserve del patrimonio netto, ma, in ogni caso, è necessario porre in essere una serie di adempimenti. Le società di capitali, per esempio, devono redigere un verbale di assemblea dei soci che approva la proposta degli amministratori circa la distribuzione dei dividendi.

Dal punto di vista fiscale, invece, occorre distinguere il reddito prodotto dalla partecipazione in una società di persone rispetto a quello attinente la partecipazione in una società di capitali. Nei fatti, quindi, questa distinzione comporta un diverso trattamento fiscale ed una serie di operazioni che di seguito vengono illustrate.

► 2.15.2 La partecipazione in società di persone

I redditi prodotti da società di persone e assimilate, residenti nel territorio dello Stato, ai sensi dell'articolo 5 del TUIR, costituiscono **redditi di partecipazione per i soci** e, quindi, sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.

Il reddito prodotto dai soggetti in esame è considerato di **natura commerciale** e, come tale, è soggetto alle regole previste per il **reddito d'impresa**. Ai soci è imputabile il reddito fiscale della società partecipata in relazione alla dichiarazione dei redditi presentata da quest'ultima e non, quindi, l'utile civilistico risultante dal conto economico.

L'utile o la perdita prodotti dalla società, salvo il caso delle perdite delle società in accomandita semplice eccedenti il capitale sociale, sono attribuiti ai soci rispettando le **seguenti condizioni**:

- concorrono alla determinazione del reddito del socio indipendentemente dalla effettiva percezione (c.d. principio di trasparenza);
- si imputano a coloro che risultano soci alla chiusura del periodo d'imposta, anche nel caso in cui durante l'anno vari la compagine sociale;
- si proporzionano alle quote di partecipazione.



Ai soci vengono attribuiti anche i crediti d'imposta e le ritenute di acconto, di pertinenza delle società. Inoltre, possono essere trasferite anche le agevolazioni concesse alla società sotto forma di crediti d'imposta, mediante attribuzione ai soci del credito non utilizzato direttamente dalla società stessa. Con riguardo all'**attribuzione delle perdite** nell'ambito delle società in accomandita semplice, va evidenziato che ai soci accomandanti la perdita si imputa limitatamente alla quota di capitale sottoscritto, mentre l'eccedenza è attribuita ai soci accomandatari.

Esempio

Capitale sociale pari a euro 100.000, così ripartito: 30 per cento al socio accomandante e 70 per cento al socio accomandatario.

Perdita d'esercizio pari a euro 150.000 che sarà così suddivisa:

- euro 30.000 pari alla quota del 30 per cento del capitale sottoscritto al socio accomandante;
- euro 120.000 da imputare al socio accomandatario.

Ricorda

In alternativa all'imputazione del reddito come sopra descritta, l'articolo 1, commi 547 e 548, della legge n. 232/2016, ha inserito il nuovo articolo 55-bis nel TUIR, rubricato "Imposta sul reddito d'impresa", con il quale si disciplina la nuova imposta.

I **tratti essenziali della nuova imposta IRI** sono:

- il reddito d'impresa degli imprenditori individuali e delle società di persone in contabilità ordinaria nonché delle società a ristretta base proprietaria, di cui all'articolo 116 del TUIR, è escluso dalla formazione del reddito complessivo ed è assoggettato a tassazione a titolo di IRI (tassazione separata) con l'aliquota prevista dall'articolo 77 del TUIR, attualmente fissata al 24 per cento. Dal reddito d'impresa sono ammesse in deduzione le somme prelevate, a carico dell'utile di esercizio e delle riserve di utili, nei limiti di 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;
- le **perdite** maturate nei periodi d'imposta di applicazione dell'IRI, sono **compute in diminuzione** del reddito dei periodi d'imposta successivi per l'intero importo che trova capienza in essi. Le perdite non utilizzate al momento della fuoriuscita dal regime IRI si computano in diminuzione dai redditi secondo le regole previste dall'articolo 8, comma 3, del TUIR, considerando l'ultimo anno di permanenza nel regime come anno di maturazione delle stesse. Nel caso delle **società di perso-**

ne, dette perdite sono imputate a ciascun socio in proporzione alla sua quota di partecipazione agli utili;

- gli **utili prelevati e le riserve di utili** in precedenza assoggettati a IRI, costituiscono reddito soggetto a tassazione ordinaria se prelevati dall’imprenditore individuale, dai collaboratori familiari ovvero se distribuiti dalla società di persone ai soci;

Attenzione

Sul punto, va evidenziato che, con riguardo alle società a ristretta base proprietaria, gli utili di esercizio e le riserve di utili derivanti dalle partecipazioni nelle società che optano per l’IRI, perdono la natura di redditi di capitale e concorrono, invece, alla formazione del reddito del percettore quale reddito d’impresa;

-
- gli **imprenditori individuali e le società di persone** possono optare per l’applicazione dell’IRI prescindere da qualsiasi parametro dimensionale e, quindi, il nuovo regime è fruibile anche da soggetti rientranti nei limiti della contabilità semplificata, purché sussista la scelta della redazione della contabilità ordinaria. L’opzione per l’applicazione del regime IRI ha durata pari a cinque periodi d’imposta ed è rinnovabile. L’opzione deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi;
 - per gli imprenditori individuali e per le società di persone non si applica la disposizione contenuta nell’articolo 5 del TUIR, limitatamente all’imputazione per trasparenza e alla tassazione del reddito indipendentemente dalla sua percezione;
 - le regole IRI non si applicano alle somme prelevate a carico delle **riserve formate con utili precedenti** a quelli di applicazione del nuovo regime, ciò in quanto hanno già scontato la tassazione ordinaria;
 - le **somme prelevate a carico delle riserve di utili**, formate nei periodi d’imposta di applicazione dell’IRI e nei limiti in cui le stesse sono state assoggettate a tassazione IRI, al momento dell’uscita dal regime, anche a seguito di cessazione attività, concorrono a formare il reddito complessivo dell’imprenditore, dei collaboratori e dei soci. A detti soggetti compete un credito d’imposta in misura pari al 24 per cento, ossia all’aliquota IRI applicata dalla società o dall’imprenditore individuale in costanza del regime in esame. Tale disposizione è stata introdotta dall’articolo 58 del D.L. n. 50/2017.

► 2.15.3 La partecipazione in società ed enti soggetti a IRES

I proventi derivanti dalla partecipazione in società o enti soggetti a IRES possono generare redditi di capitale e redditi d’impresa, per cui si ritiene necessario effettuare una suddivisione.

Intanto è bene precisare che si tratta di partecipazioni in società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative, società di mutua assicurazione, enti residenti aventi per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali, enti residenti non aventi per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali, le società e gli enti di ogni tipo non residenti.

Redditi di capitale

L’articolo 44, comma 1, lettera e), del D.P.R. n. 917/1986, dispone che sono redditi di capitale gli utili derivanti dalla partecipazione al capitale o al patrimonio di società ed enti soggetti all’IRES.

Le modalità di tassazione degli utili incassati dal socio di dette società ed enti dipende dalla percentuale di possesso, ma dipende anche dal fatto che la partecipazione sia qualificata o non qualificata.

Ricorda

Le partecipazioni non qualificate sono quelle che rappresentano una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria non superiore al 2 per cento o al 20 per cento ovvero partecipazione al capitale o al patrimonio non superiore al 5 per cento o al 25 per cento, secondo che si tratti di titoli negoziabili in mercati regolamentati o di altre partecipazioni. Superate dette percentuali, la partecipazione si intende qualificata.

Gli utili e le riserve di utili devono essere dichiarati nel momento dell'incasso, tenendo conto del fatto che la partecipazione sia qualificata o non qualificata.

Per le qualificate, i proventi incassati sono imponibili in misura diversa, ossia in base a quando gli utili e le riserve sono stati prodotti.

Se il beneficiario è una persona fisica, la tassazione avverrà nel modo indicato in tabella:

PARTECIPAZIONE	NATURA DELLA QUOTA	REGIME FISCALE
Società residente	Partecipazione non qualificata	Ritenuta del 26% sull'intero ammontare del provento percepito che non va dichiarato.
Società residente	Partecipazione qualificata	Dal 2008 , provento imponibile pari al 49,72% che confluisce nel reddito complessivo come redditi di capitale. Non si applica la ritenuta.
Società residente	Partecipazione qualificata	Prima del 2008 provento imponibile pari al 40% che confluisce nel reddito complessivo come redditi di capitale. Non si applica la ritenuta.
Società non residenti	Partecipazione non qualificata	Ritenuta del 26% operata dagli intermediari sul dividendo al netto di eventuali ritenute estere con esonero di presentare la dichiarazione dei redditi.
Società non residente	Partecipazione qualificata	Dal 2008 provento imponibile pari al 49,72% che confluisce nel reddito complessivo. Ritenuta a titolo di acconto del 26% sul 49,72% al netto di eventuali ritenute estere. Possibilità di recupero delle imposte estere fino a concorrenza di quelle italiane.
Società non residente	Partecipazione qualificata	Prima del 2008 provento imponibile pari al 40% che confluisce nel reddito complessivo. Ritenuta a titolo di acconto del 26% sul 40% al netto di eventuali ritenute estere. Possibilità di recupero delle imposte estere fino a concorrenza di quelle italiane.

PARTECIPAZIONE	NATURA DELLA QUOTA	REGIME FISCALE
Società residente in paesi black list	Utili da partecipazioni in società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati	Tassazione degli utili come quelli provenienti da società in regime fiscale ordinario come le ipotesi già esaminate.
Società residente in paesi black list	Partecipazioni qualificate con utili già imputati al socio per trasparenza in base alle regole delle imprese estere controllate	49,72% dell’utile con ritenuta d’acconto del 26%.
Società residente in paesi black list	Utili di partecipazione per cui si dimostra tramite interpello che dalla partecipazione non è stato conseguito sin dall’inizio del possesso l’effetto di localizzare redditi in paesi black list	49,72% dell’utile con ritenuta d’acconto del 26%
Società residente in paesi black list	Per ipotesi diverse dalle precedenti	Utile da partecipazione tassato in Italia per l’intero ammontare con ritenuta d’acconto del 26%.

Redditi d’impresa

Gli articoli 59 e 89 del TUIR trattano dei dividendi derivanti da partecipazioni in soggetti IRES.

Il primo dei menzionati articoli, dispone che gli utili relativi alla partecipazione al capitale o al patrimonio delle società e degli enti, per i quali si applica la citata imposta, concorrono alla formazione del reddito nella misura del 49,72 per cento (40 per cento fino al 31 dicembre 2007) del loro ammontare, nell’esercizio in cui sono percepiti. La disposizione, nei fatti, si applica agli utili distribuiti dai soggetti Ires nei confronti degli imprenditori individuali e delle società di persone.

L’articolo 89, invece, prevede la tassazione di dividendi distribuiti da società di capitali residenti in Italia a favore dei soggetti Ires:

- in misura corrispondente al 5 per cento del loro ammontare;
- nel periodo d’imposta del relativo incasso (principio di cassa) in deroga al principio di competenza applicabile ai soggetti che conseguono redditi d’impresa.

Le tabelle che seguono evidenziano la tassazione degli utili derivanti da partecipazioni in società di capitali, distinguendo i soggetti percettori.

SOCI: IMPRESA INDIVIDUALE E SOCIETÀ DI PERSONE		
PARTECIPAZIONE	NATURA DELLA QUOTA	REGIME FISCALE
Società residente	Partecipazione qualificata e non qualificata	Dal 2008 , provento imponibile pari al 49,72% che confluisce nel reddito d’impresa. Non si applica la ritenuta.
Società residente	Partecipazione qualificata e non qualificata	Prima del 2008 provento imponibile pari al 40% che confluisce nel reddito d’impresa. Non si applica la ritenuta.
Società non residente	Partecipazione qualificata e non qualificata	Dal 2008 , provento imponibile pari al 49,72% che confluisce nel reddito d’impresa. Non si applica la ritenuta.

SOCI: IMPRESA INDIVIDUALE E SOCIETÀ DI PERSONE		
PARTECIPAZIONE	NATURA DELLA QUOTA	REGIME FISCALE
Società non residente	Partecipazione qualificata e non qualificata	Prima del 2008 provento imponibile pari al 40% che confluisce nel reddito d'impresa. Non si applica la ritenuta.

SOCI: SOCIETÀ DI CAPITALI ED ENTI NON COMMERCIALI		
PARTECIPAZIONE	NATURA DELLA QUOTA	REGIME FISCALE
Società residente	Partecipazione qualificata e non qualificata	Provento imponibile pari al 5% che confluisce nel reddito d'impresa. Non si applica la ritenuta.
Società non residente	Partecipazione qualificata e non qualificata	Provento imponibile pari al 5% che confluisce nel reddito d'impresa. Non si applica la ritenuta.
Società residente in paesi black list	Partecipazione qualificata e non qualificata	Provento imponibile pari al 5% che confluisce nel reddito d'impresa. L'esclusione dalla tassazione del 95% è riconosciuta a condizione che venga presentata un'istanza di interpello. Diversamente la tassazione avviene al 100%.

► 2.15.4 La nuova percentuale di imponibilità

Com'è noto, l'articolo 1, comma 61, della legge n. 208/2015, ha ridotto l'aliquota IRES dal 27,5 per cento al 24 per cento, a partire dal periodo successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, cioè dal 2017.

Viene, altresì, ridotta l'aliquota della ritenuta, operata a titolo di imposta, sugli utili corrisposti alle società e agli enti soggetti ad un'imposta sul reddito delle società negli Stati membri dell'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo, che consentono un adeguato scambio di informazioni ed ivi residenti, in relazione a partecipazioni, strumenti finanziari e contratti di associazione in partecipazione, non relativi a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato. In particolare, **l'aliquota della ritenuta è abbassata dall'1,375 per cento all'1,20 per cento a decorrere dal 1° gennaio 2017.**

In conseguenza di quanto precede, l'articolo 1, comma 64, della legge n. 208/2015, ha previsto l'emanazione di un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, volto a disciplinare la riduzione delle percentuali di esenzione degli utili da partecipazione distribuiti ai soci (articolo 47, comma 1, del TUIR), delle plusvalenze (articolo 58, comma 2, del TUIR), dei dividendi (articolo 59 del TUIR), delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate (articolo 68, comma 3, del TUIR), nonché della quota non imponibile degli utili percepiti dagli enti non commerciali, di cui all'articolo 44, comma 1, lettera q), del D.Lgs. n. 344/2003.

Le percentuali di tassazione dei dividendi e degli utili da partecipazione attualmente vigenti sono già state sopra esaminate.

In estrema sintesi, si aggiunge che, le plusvalenze realizzate a partire dal 1° gennaio 2009, non concorrono alla formazione del reddito imponibile, in quanto esenti, limitatamente al 50,28 per cento del loro ammontare, analogamente alle plusvalenze di cui all'articolo 68, comma 3, del TUIR.

Per quanto riguarda la quota non imponibile degli utili degli enti non commerciali, l'articolo 1, comma 655, della legge n. 190 del 2014, ha provveduto a ridurla dal 95 per cento al 22,26 per cento.

► 2.15.5 Il D.M. 26 maggio 2017

Il D.M. 26 maggio 2017, pubblicato in Gazzetta Ufficiale in data 11 luglio 2017, dispone, appunto, la rideterminazione delle percentuali di concorso al reddito complessivo:

- di dividendi e delle plusvalenze per i soggetti non imprenditori e per gli imprenditori soggetti a IRPEF;
- degli utili percepiti dagli enti non commerciali.

Per effetto dell’articolo 1 del D.M. 26 maggio 2017, gli utili partecipano al reddito nel modo seguente:

PARTECIPAZIONE	NATURA DELLA QUOTA	REGIME FISCALE
Società residente	Partecipazione non qualificata	Ritenuta del 26% sull’intero ammontare del provento percepito che non va dichiarato.
Società residente	Partecipazione qualificata	Dal 2008 , provento imponibile pari al 49,72% che confluisce nel reddito. Non si applica la ritenuta.
Società residente	Partecipazione qualificata	Prima del 2008 provento imponibile pari al 40% che confluisce nel reddito. Non si applica la ritenuta.
Società residente	Partecipazione qualificata	Dal 1° gennaio 2017 provento imponibile pari al 58,14% con riferimento agli utili prodotti a partire dall’esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016.

I **dividendi distribuiti** si presumono **prioritariamente formati**:

- con utili prodotti dalla società partecipata fino all’esercizio in corso al 31 dicembre 2007, rilevando nella misura del 40 per cento;
- poi, con utili prodotti dalla società partecipata fino all’esercizio in corso al 31 dicembre 2016, rilevando nella misura del 49,72 per cento;
- ed infine, con utili prodotti dalla società partecipata dall’esercizio in corso al 31 dicembre 2017, rilevando nella misura del 58,14 per cento.

Il D.M. 26 maggio 2017 stabilisce che l’ammontare complessivo delle riserve formate con utili prodotti dalla società partecipata nel corso del periodo compreso dall’esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 all’esercizio in corso al 31 dicembre 2016, nonché i decrementi di tale ammontare complessivo conseguenti alle delibere di distribuzione, devono essere indicati nel “Prospetto del capitale e delle riserve” presente nel quadro RS del modello di dichiarazione dei redditi delle società di capitali.

Per completezza di argomento, va sottolineato che il decreto si occupa, come già evidenziato, degli **utili percepiti dagli enti non commerciali**, stabilendo che:

- gli utili prodotti a partire dall’esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 **concorrono** alla formazione del reddito imponibile nella misura del 100 per cento del loro ammontare;
- gli utili prodotti fino all’esercizio in corso al 31 dicembre 2016 **non concorrono** alla formazione del reddito imponibile nella misura del 22,26 per cento del loro ammontare.

Con riguardo alle **plusvalenze e minusvalenze** realizzate da soggetti non imprenditori su partecipazioni qualificate (articolo 68, comma 3, del TUIR) e dai soggetti imprenditori in pex, l’articolo 2 del D.M. 26 maggio 2017, dispone che:

- **a decorrere dal 1° gennaio 2018**, le plusvalenze non concorrono alla formazione del reddito imponibile nella misura del 41,86 per cento del loro ammontare;
- la stessa percentuale si applica per la determinazione della quota delle corrispondenti minusvalenze non deducibile dal reddito imponibile.

La rideterminazione della quota esente delle plusvalenze non trova applicazione nei confronti delle società semplici, delle società in nome collettivo e delle società in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato.

2.16 Legge sulla concorrenza: definito il contratto di leasing

di Francesco Barone

Il leasing è stato da sempre, sia dalla dottrina che dalla giurisprudenza, annoverato tra i contratti "atipici", non esistendo una disciplina organica e non essendo inserito in una normativa cui fare riferimento. Con l'articolo 1, commi da 136 a 140, della legge 4 agosto 2017, n. 124 (Legge annuale per il mercato e la concorrenza), si introduce una definizione ed una disciplina ben specifica del contratto di locazione finanziaria, consentendo, quindi, a tale tipo di contratto di assumere la natura di contratto "tipico".

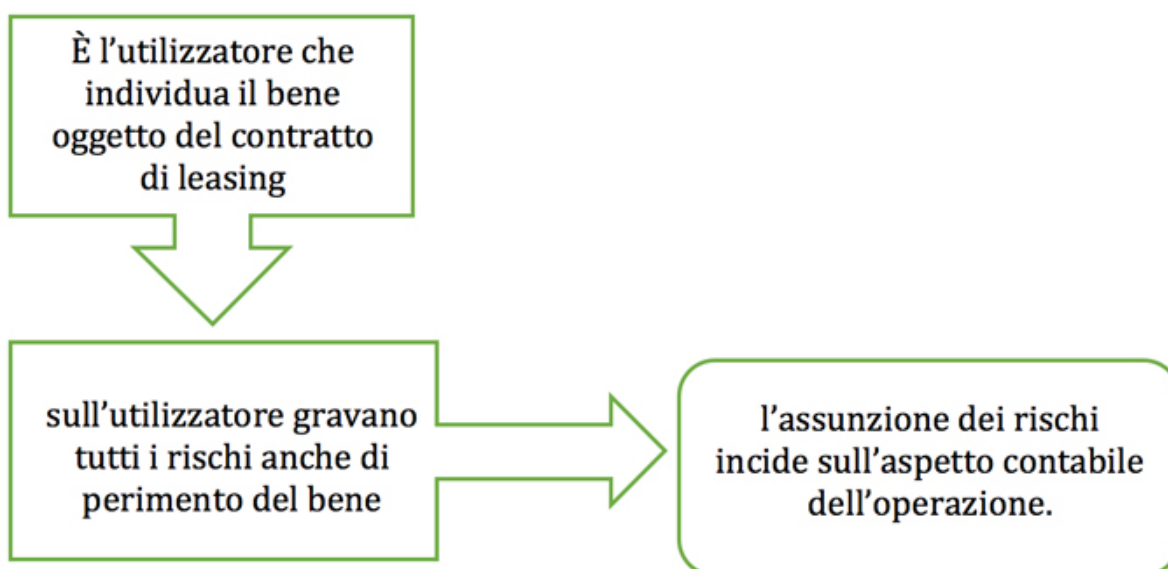
► 2.16.1 La definizione

Con l'articolo 1, commi da 136 a 140, della legge 4 agosto 2017, n. 124 (Legge annuale per il mercato e la concorrenza), si introduce una definizione ed una disciplina ben specifica del contratto di locazione finanziaria, consentendo, quindi, a tale tipo di contratto, di assumere la natura di contratto "tipico".

La locazione finanziaria è ora definita come un contratto attraverso il quale la banca o l'intermediario finanziario si obbligano ad acquistare o a far costruire un bene su scelta e secondo le indicazioni dell'utilizzatore, che ne assume tutti rischi, anche di perimento, mettendolo a disposizione per un dato tempo verso un determinato corrispettivo. Detto corrispettivo tiene conto del prezzo di acquisto o di costruzione e della durata del contratto.

La scadenza del contratto implica che l'utilizzatore ha diritto di acquistare il bene ad un prezzo prestabilito, ovvero abbia la possibilità di restituzione qualora egli non eserciti il diritto.

Dalla nozione si evince che **sull'utilizzatore gravano i rischi, anche di perimento, del bene oggetto del contratto di leasing**. Questa affermazione è interessante, poiché dovrebbe incidere sull'aspetto contabile dell'intera operazione del contratto di locazione finanziaria.



Infatti, si fa notare che, detta definizione puntualizza che è l'utilizzatore che assume tutti i rischi, anche

di perimento, del bene oggetto del contratto.

Sul punto, non bisogna trascurare il fatto che il nuovo OIC 16 stabilisce che le immobilizzazioni materiali, comprese nelle sottovoci da BII1 a BII4, si rilevano inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi al bene acquisito.

Il trasferimento dei rischi e dei benefici avviene, di solito, quando viene trasferito il titolo di proprietà. Qualora non vi sia coincidenza tra la data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici e la data in cui si trasferisce la proprietà, prevale la data in cui è avvenuto il trasferimento dei rischi e dei benefici. Tutto ciò deve essere effettuato tramite un'analisi delle clausole contrattuali.

È fuori dubbio, quindi, che le nuove disposizioni sul leasing, che impongono l'assunzione dei rischi in capo all'utilizzatore, comportano anche l'applicazione di quanto prevede l'OIC 16, in merito alla rilevazione nell'attivo dello stato patrimoniale del bene acquisito in locazione finanziaria.

Sembra opportuno che il legislatore prenda atto di quanto precede, prevedendo un unico modello di contabilizzazione dell'operazione in parola, applicando il metodo finanziario, per mezzo del quale, il soggetto utilizzatore, che beneficia dell'uso del bene, iscrive il bene acquisito in locazione finanziaria fra le proprie immobilizzazioni, assoggettandolo ad ammortamento in funzione della sua vita utile economica, rilevando il debito per la parte relativa al capitale. Inoltre, l'utilizzatore deve registrare per competenza gli oneri finanziari del canone e gli oneri accessori.

Il concedente iscrive nel proprio bilancio un credito verso l'utilizzatore per la parte relativa al capitale mentre registra, per competenza, la parte finanziaria del canone e gli oneri accessori come componenti positivi di reddito.

► 2.16.2 L'inadempimento

Il comma 137 della legge in commento, individua i motivi che provocano l'inadempimento del contratto da parte dell'utilizzatore e, quindi, le conseguenze che derivano da tale inadempimento.

Nei fatti, costituisce grave inadempimento dell'utilizzatore il mancato pagamento di:

- almeno sei canoni mensili o due canoni trimestrali anche non consecutivi o un importo equivalente per i leasing immobiliari;
- ovvero di quattro canoni mensili anche non consecutivi o di un importo equivalente, per gli altri contratti di locazione finanziaria.

La risoluzione del contratto per grave inadempimento dell'utilizzatore, comporta la restituzione del bene al concedente.

Attenzione

Il concedente, a seguito di risoluzione del contratto, deve corrispondere all'utilizzatore quanto ricavato dalla vendita o da altra collocazione del bene. Detta vendita o collocazione del bene deve essere effettuata a valori di mercato. L'importo che riceve l'utilizzatore risulta al netto dei canoni non pagati, dei canoni a scadere, solo in linea di capitale, del prezzo per l'esercizio dell'opzione finale di acquisto, nonché delle spese anticipate per il recupero del bene e per quelle anticipate per la stima e per la sua conservazione per il tempo necessario alla vendita.

Attenzione

Rimane fermo, nella misura residua, il diritto di credito del concedente nei confronti dell'utilizzatore, nei casi in cui il ricavato dalla vendita o di altra collocazione del bene sia inferiore a quanto dovuto dall'utilizzatore.

► 2.16.3 Modalità di vendita

La vendita o la ricollocazione del bene viene effettuata in base a valori risultanti da pubbliche rilevazioni di mercato, chiaramente elaborati da soggetti specializzati. Il concedente, dunque, deve prima osservare questo adempimento e, solo successivamente, procedere diversamente.

Ne consegue che, nel caso non sia possibile fare riferimento ai predetti valori, le parti sono tenute a procedere alla vendita del bene sulla base di una stima eseguita da un perito scelto dalle stesse parti, di comune accordo, nei venti giorni successivi alla risoluzione del contratto o, in caso di disaccordo nel predetto termine, da un perito indipendente scelto dal concedente tra una rosa di almeno tre operatori esperti, previamente comunicati all'utilizzatore, il quale può esprimere la sua preferenza che è vincolante ai fini della nomina, entro dieci giorni dal ricevimento della predetta comunicazione.

Ricorda

Il perito è indipendente quando non è legato al concedente da rapporti di natura personale o di lavoro tali da compromettere l'indipendenza del giudizio.

Attenzione

Il concedente, nella procedura di vendita o ricollocazione del bene deve attenersi a criteri di celerità, trasparenza e pubblicità, adottando modalità tali da consentire l'individuazione del migliore offerente possibile con obbligo di informazione dell'utilizzatore.

► 2.16.4 Fallimento dell'utilizzatore

In caso di fallimento dell'utilizzatore viene disposto che si applica la disciplina di cui all'articolo 72-quater del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267.

► 2.16.5 Il leasing e l'abitazione principale

Come spiega la scheda di lettura, il comma 140 della legge in esame, stabilisce che ove oggetto del contratto siano immobili da adibire ad abitazione principale, trova applicazione la disciplina di cui all'articolo 1, commi da 76 a 81, della legge n. 208/2015, (legge di Stabilità 2016) dove vengono disciplinati gli aspetti civilistici della locazione finanziaria di immobili da adibire ad uso abitativo.

In sintesi, si rammenta che **le citate norme "qualificano" il contratto di leasing immobiliare come una forma di finanziamento, alternativo al contratto di mutuo**, a favore delle persone fisiche, finalizzato all'acquisto o alla costruzione dell'abitazione principale.

2.17 Reverse charge: applicabili le sanzioni formali

di Stefano Setti

L'Agenzia delle Entrate con la Circolare 11 maggio 2017, n. 16/E, ha fornito dei chiarimenti in merito al nuovo impianto sanzionatorio riservato al meccanismo del c.d. reverse charge (sia interno che esterno). I chiarimenti sono arrivati a distanza di quasi due anni dall'entrata in vigore della disposizione normativa, sebbene la norma fosse già abbastanza chiara relativamente all'individuazione delle corrette sanzioni da applicare in sede di eventuale accertamento.

► 2.17.1 Premessa

In prima analisi si ricorda che il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, aveva previsto, con effetto 1° gennaio 2017, che le sanzioni sull'errata applicazione del meccanismo del c.d. reverse charge fossero più leggere (attribuendo all'errore natura meramente formale e non più sostanziale).

Sul punto si evidenzia che il comma 133 dell'art. 1 della Legge n. 208 del 28 dicembre 2015 (c.d. Legge di Stabilità 2016) aveva anticipato al 1° gennaio 2016 la decorrenza delle modifiche apportate alle disposizioni in tema di sanzioni amministrative tributarie, di cui al D.Lgs. n. 158/2015, di attuazione della legge delega fiscale. Più in particolare, con una modifica all'art. 32 del D.Lgs. n. 158/2015, **era stata anticipata dal 1° gennaio 2017 al 1° gennaio 2016** l'entrata in vigore della riforma del sistema sanzionatorio amministrativo tributario, disposta in attuazione della legge delega fiscale.

Attenzione

Per le violazioni commesse precedentemente al 1° gennaio 2016 si applica il *favor rei* (sempre che gli atti già notificati ai contribuenti non siano divenuti definitivi) stante quanto previsto dall'art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997.

► 2.17.2 Le sanzioni in tema di reverse charge dal 1° gennaio 2016

Procediamo ad analizzare in forma tabellare le casistiche di errata applicazione del reverse charge e il relativo regime sanzionatorio.

Casistica di errata applicazione del reverse charge	Sanzione
Emissione da parte del cedente/prestatore di fattura corretta senza applicazione dell'IVA (in quanto soggetta a reverse charge) e cessionario/committente non procede agli adempimenti connessi al meccanismo del reverse charge (comma 9-bis dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997)	Se la fattura risulta dalla contabilità ai fini delle imposte dirette (ancorché non transitata dai registri IVA) torna applicabile una sanzione fissa tra 500 e 20.000 Euro . Si fa presente, comunque, che la sanzione fissa si applica solo quando l'IVA non assolta sarebbe stata detraibile, non essendovi, in quest'ipotesi, alcun danno per l'erario.

Casistica di errata applicazione del reverse charge	Sanzione
	<p>In caso contrario, resta ferma la sanzione proporzionale commisurata all'imposta che il destinatario della fattura non avrebbe potuto detrarre (da cumulare con quella per l'infedele dichiarazione ex art. 5, comma 4 del D.Lgs. n. 471/1997); invece, se la fattura non risulta neppure dalle scritture contabili tornerà applicabile una sanzione proporzionale, dal 5 al 10% dell'imponibile, con un minimo di Euro 1.000.</p>
<p>Ipotesi in cui il cedente/prestatore non proceda ad emettere la fattura entro 4 mesi dall'operazione e il cessionario/committente non provveda ad emettere apposita autofattura denuncia, entro 30 giorni dall'omissione (comma 9-bis dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997)</p>	<p>In tal caso tornano applicabili le medesime sanzioni di cui al punto precedente, tenendo presente che tale disposizione si applica anche nei casi in cui il cedente/prestatore abbia emesso fattura irregolare.</p>
<p>Irregolare assolvimento dell'imposta. L'imposta è stata applicata ordinariamente e versata dal cedente/prestatore in luogo dell'applicazione del reverse charge da parte del cessionario/committente (comma 9-bis1 dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997)</p>	<p>Applicazione di una sanzione in misura fissa (da 250 a 10.000 Euro) nel caso in cui l'IVA sia stata applicata ordinariamente e versata dal cedente/prestatore in luogo dell'applicazione del reverse charge. In tal caso la sanzione sarà irrogata al cessionario/committente, che è il vero debitore dell'imposta, con solidarietà del cedente/prestatore.</p> <p>È comunque fatto salvo il diritto alla detrazione ed è evitato l'obbligo di regolarizzazione dell'operazione in capo al cessionario/committente; tornerà, invece, applicabile al cessionario/committente una sanzione più grave (dal 90 al 180% dell'imposta) quando l'applicazione dell'imposta in regime ordinario in luogo del reverse charge è determinata da intenti fraudolenti.</p>
<p>Operazioni che ricadono in regime ordinario, ma per le quali è stato erroneamente applicato il reverse charge con assolvimento del tributo da parte del cessionario/committente, il quale mantiene il diritto di detrazione IVA (comma 9-bis2 dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997)</p>	<p>Sanzione fissa da 250 a 10.000 Euro in capo al cedente/prestatore (con la solidarietà del cessionario/committente). Se le violazioni dipendono da intenti evasivi o frodatori di cui sia provata la consapevolezza della controparte, scattano le sanzioni proporzionali dal 90 al 180% dell'imposta.</p>

Casistica di errata applicazione del reverse charge	Sanzione
<p>Ipotesi in cui il cessionario/committente abbia erroneamente assolto l'imposta in reverse charge per operazioni che sono invece esenti, non imponibili o non soggette a IVA (comma 9-bis3 dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997)</p>	<p>In sede d'accertamento, gli uffici dovranno provvedere a eliminare il credito e il debito erroneamente confluiti nelle liquidazioni eseguite dal cessionario/committente, neutralizzando in tal modo gli effetti dell'errore. In tali ipotesi non tornano applicabili sanzioni di alcun tipo. Inoltre, il cessionario/committente potrà recuperare l'IVA assolta in inversione e non detratta per ragioni d'indetraibilità oggettiva o soggettiva (si pensi ad esempio al pro-rata). Il recupero dell'IVA avverrà mediante nota di variazione in diminuzione di cui all'art. 26, comma 3 del D.P.R. n. 633/1972 (entro un anno) ovvero attraverso apposita istanza di rimborso ai sensi dell'art. 21, comma 2 del D.Lgs. n. 546/1992 (nel termine di due anni).</p> <p>La medesima disposizione, con neutralizzazione del debito/credito IVA, torna applicabile anche qualora l'operazione per cui è stato applicato il regime dell'inversione contabile è inesistente; tuttavia, in tal caso la sanzione è dovuta e la sua misura varia in misura proporzionale dal 5 al 10% dell'imponibile con un minimo di 1.000 Euro.</p>

► 2.17.3 I chiarimenti ministeriali

A distanza di quasi due anni dall'entrata in vigore del "nuovo" sistema sanzionatorio, l'Agenzia delle Entrate con la Circolare 11 maggio 2017, n. 16/E è intervenuta fornendo delle precisazioni. Si evidenzia che tali chiarimenti di fatto ripercorrono la disposizione normativa.

Principali chiarimenti contenuti nella Circolare n. 16/E/2017	
<p>Mancata applicazione del reverse charge da parte del cessionario/committente e mancata registrazione della fattura</p>	<p>In linea generale in caso di mancata applicazione del reverse charge da parte del cessionario/committente si applica una sanzione fissa tra 500 e 20.000 Euro. Sul punto la Circolare in esame ha precisato che nel caso in cui la fattura non sia stata neppure registrata tra le fatture ricevute da parte del cessionario e/o committente nei registri contabili di cui all'art. 13 del D.P.R. n. 600/1973 tornerà applicabile una sanzione maggiore compresa tra il 5% e il 10% dell'imponibile non contabilizzato. Sempre l'Agenzia ha chiarito che la sanzione del 5% o 10% deve essere commisurata all'importo complessivo dell'imponibile relativo alle operazioni soggette all'inversione contabile riconducibili a ciascuna liquidazione e con riguardo a ciascun fornitore. Nel caso in cui l'irregolarità si realizzi in più liquidazioni, si configureranno tante violazioni autonome da sanzionare per quante sono le liquidazioni interessate. Sempre l'Agenzia delle Entrate ha chiarito</p>

Principali chiarimenti contenuti nella Circolare n. 16/E/2017	
	<p>che qualora il cessionario/committente abbia un pro-rata di detrazione IVA inferiore al 100%, lo stesso sarà tenuto a corrispondere anche l’IVA indebitamente detratta, applicando le sanzioni previste:</p> <ul style="list-style-type: none"> - per infedele dichiarazione (90% - 180% dell’imposta) ovvero - per indebita detrazione (90% della detrazione compiuta).
Applicazione errata dell’IVA nei modi ordinari anziché l’applicazione del reverse charge	<p>La Circolare in commento ha precisato che nel caso in cui l’IVA relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi sia stata erroneamente applicata dal cedente/prestatore, il cessionario/committente, pur non essendo tenuto all’assolvimento dell’imposta, è punito con la sanzione amministrativa compresa tra 250 e 10.000 Euro (nella versione precedente della norma si applicava una sanzione pari al 3% dell’IVA con un minimo di 258 Euro).</p> <p>Al pagamento della sanzione è solidalmente responsabile il cedente/prestatore.</p> <p>Si evidenzia che sempre la Circolare ha precisato, diversamente da quanto previsto dalla Corte di Giustizia della UE, che in tali ipotesi il cessionario/committente potrà procedere alla detrazione dell’IVA ancorché erroneamente applicata da parte del cedente/prestatore.</p> <p>È opportuno sottolineare da ultimo che si applica, invece, la sanzione proporzionale compresa tra 90% e il 180% nel caso in cui l’applicazione dell’IVA nei modi ordinari anziché mediante il meccanismo del reverse charge sia stata determinata da un intento di evasione o di frode, del quale venga provato che il cessionario/committente era consapevole.</p>

Principali chiarimenti contenuti nella Circolare n. 16/E/2017	
<p>Errata applicazione del reverse charge anziché applicazione dell'IVA nei modi ordinari</p>	<p>In tale ipotesi l'Agenzia ha chiarito che il cedente/prestatore è soggetto ad una sanzione amministrativa tra 250 e 10.000 Euro, al cui pagamento risponde in solido anche il cessionario/committente (fermo restando il diritto alla detrazione dell'IVA da parte di quest'ultimo).</p> <p>L'Agenzia ha precisato che rientra nell'ambito di applicazione di tale sanzione anche la fattispecie della c.d. "stabile organizzazione occulta", per meglio dire il caso di un soggetto residente che abbia assolto l'IVA con il reverse charge relativamente a beni e servizi acquistati presso un soggetto dichiaratosi non residente e di cui successivamente si è accertata la stabile organizzazione in Italia. Medesime considerazioni valgono anche, ad esempio, nel caso dell'impiantista che realizza in appalto un impianto idraulico in giardino e non di pertinenza di un edificio e assolve l'IVA con reverse charge.</p> <p>Si applicherà invece la sanzione maggiore compresa tra il 90% e il 180% qualora l'applicazione dell'IVA mediante reverse charge anziché nel modo ordinario sia stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cedente/prestatore ne era consapevole.</p>
<p>Assolvimento erroneo dell'imposta in reverse charge da parte del cessionario/committente per operazioni che sono invece esenti, non imponibili o non soggette a IVA</p>	<p>La Circolare sul punto ha precisato che in tali ipotesi in sede di accertamento verrà eliminato sia il debito IVA computato dal cessionario/committente in sede di liquidazione IVA sia il credito, sempre che il cessionario/committente abbia diritto alla detrazione dell'IVA.</p> <p>In presenza di operazioni inesistenti si applica, invece, una sanzione amministrativa compresa tra il 5% e il 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 Euro.</p>

Il Caso

Domanda: Ci siamo dimenticati di procedere a reverse charge su una fattura ricevuta circa 5 mesi fa. Quali sanzioni si applicano?

Risposta: Nel caso in esame si applica una sanzione di Euro 500, tenendo presente che sarà comunque possibile sanare tale adempimento procedendo a ravvedimento operoso. Si evidenzia, inoltre, che qualora l'omessa applicazione del reverse charge dipenda da un'**operazione intracomunitaria** per la quale vi era l'obbligo di presentazione degli elenchi Intrastat si dovrà applicare anche la sanzione di Euro 500 per l'omessa presentazione di tali elenchi. Anche in questo caso sarà possibile procedere con ravvedimento operoso al fine di mitigare l'impatto sanzionatorio.

Il Caso

Domanda: Ci siamo dimenticati di procedere a reverse charge c.d. interno per una fattura di Euro 200.000. In tal caso si deve applicare la sanzione di Euro 20.000?

Risposta: Come noto in caso di mancata applicazione del reverse charge da parte del cessionario/committente si applica una sanzione fissa tra 500 e 20.000 Euro. Ad oggi l’Amministrazione finanziaria non ha spiegato come saranno “tarate” tali sanzioni.

Si ritiene comunque che indipendentemente dall’importo e sempre che non vi siano intenti fraudolenti dovrebbe applicarsi la sanzione base di Euro 500. Conseguentemente nel caso in esame sembra ragionevole ritenere che torni applicabile la sanzione di Euro 500 con possibilità di procedere a ravvedimento operoso su tale importo.

2.18 La derivazione è rafforzata solo per la medio-grande impresa

di Mascia Traini

Il D.M. 3 agosto 2017 chiarisce finalmente il rapporto fra nuovi principi contabili, reddito d'impresa e base imponibile IRAP. Valgono i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai principi contabili nazionali - come già accade per gli IFRS adopter - ma solo per la medio-grande impresa; i soggetti IRES che, a prescindere dalla forma di bilancio adottata, rientrano nella categoria della micro-impresa continueranno ad applicare invece, pur soggetti anch'essi ai nuovi principi contabili nazionali, le vecchie previsioni del TUIR (con probabile aumento delle variazioni in dichiarazione).

► 2.18.1 Introduzione

Con il D.M. 3 agosto 2017 vengono finalmente **coordinate le nuove regole contabili**, dettate dal D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139, e **integrate dai riscritti principi contabili nazionali**, con le **modifiche tributarie** introdotte dal cosiddetto "milleproroghe" (D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19) in tema di **determinazione delle basi imponibili IRES ed IRAP**. Intervento dovuto, quest'ultimo, per evitare che le imprese si trovassero ad affrontare - vista la sopravvenuta incompatibilità fra la vigente disciplina del bilancio e alcune previsioni sull'imposizione diretta - una gestione, se possibile, ancora più complessa del doppio binario fra valori civili e fiscali: il legislatore ha infatti deciso, rinunciando ad una complessa manutenzione del TUIR e del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, che per le **imprese di medio-grandi dimensioni soggette ai nuovi OIC valgono - anche ai fini tributari - i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione dei principi contabili adottati per la redazione del bilancio d'esercizio**.

E per le imprese di minori dimensioni, ossia per le **micro-imprese**? Per queste si è ritenuto invece di mantenere la **vecchia disciplina fiscale**: un errore significativo, a nostro avviso, poiché la normativa fiscale non consente certo a questi soggetti di disapplicare i corretti principi contabili, imponendo dunque - ove la qualificazione, imputazione temporale e classificazione confligga con quella tributaria - una potenziale ed onerosa moltiplicazione delle variazioni in dichiarazione.

Cosa sono le micro-imprese?

È utile ricordare che le imprese che possono definirsi micro sono, secondo quanto dettato dall'art. 2435-ter c.c., quelle che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

1. totale dell'attivo dello stato patrimoniale di 175.000 euro;
2. ricavi delle vendite e delle prestazioni di 350.000 euro;
3. cinque dipendenti occupati in media durante l'esercizio.

Le principali agevolazioni di cui godono, in termini bilancistici, sono quelle della forma abbreviata (in particolare la semplificazione degli schemi di bilancio e la deroga al costo ammortizzato) a cui si aggiungono l'esonero dal rendiconto finanziario, la possibilità di omettere - a patto di rispettare certe condizioni - la nota integrativa e la relazione sulla gestione, la non applicazione sia della previsione sui casi eccezionali di cui al quinto comma dell'art. 2423 c.c. che delle regole valutative sugli strumenti finanziari derivati dettate dal n. 11-bis) dell'art. 2426 c.c.

► 2.18.2 Il corto circuito fra TUIR e principi contabili

L'art. 83 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 dispone che il **reddito complessivo** - da assoggettare, per quanto qui di interesse, ad **IRES** - sia determinato apportando all'utile o alla perdita del conto economico le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle sue successive disposizioni. Si tratta del cosiddetto "**principio di derivazione**": per **determinare la base imponibile** si parte dal reddito dell'esercizio per poi apportare, attraverso il quadro RF della dichiarazione dei redditi, tutte le **variazioni** necessarie per **allineare**, in estrema sintesi, i **costi e i ricavi** che lo hanno determinato con le **disposizioni fiscali** (di norma penalizzanti) del TUIR. Il principio in parola ha una doppia valenza, inoltre, per la deducibilità dei costi: il comma 4 dell'art. 109 del D.P.R. n. 917/1986 richiede, salvo casi particolari, la **previa imputazione a conto economico dei componenti negativi affinché possano essere dedotti**.

Fra le disposizioni del TUIR a cui è necessario essere allineati, a pena di variazioni in dichiarazione, è importante qui ricordare quelle previste dall'art. 109, ossia le norme generali sui componenti del reddito d'impresa: queste impongono **criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione ispirati a logiche giuridiche e ad un modello contabile tradizionale**. L'utilizzo di principi contabili che danno prevalenza alla sostanza economica e che prevedono criteri particolari e sofisticati come, limitandoci a due esempi, il costo ammortizzato/attualizzazione e il *fair value*, ha ancor più allontanato - visto il principio di derivazione - il reddito civile da quello fiscale con una potenziale **moltiplicazione delle rettifiche nel quadro RF**. Un vero e proprio corto circuito a cui il legislatore fiscale ha cercato di rimediare attraverso il **rafforzamento del principio di derivazione**: come già successo, non senza criticità e "pause di riflessione", per l'adozione degli IFRS, anche nel caso dei nuovi OIC il legislatore ha scelto di abbandonare la visione giuridico/tradizionale accettando quanto derivante dalla **corretta applicazione dei principi contabili**.

► 2.18.3 La soluzione della derivazione rafforzata

Si è cercato di porre rimedio al disallineamento fra nuove regole contabili e disposizioni tributarie grazie all'art. 13-bis del D.L. n. 244/2016 (norma aggiunta in sede di sua conversione): questo ha modificato l'art. 83 del TUIR nel senso di **rafforzare il principio di derivazione** - come era già accaduto per i principi contabili internazionali - pure **per gli OIC adopter di medio-grandi dimensioni**. Nel comma 1 dell'articolo citato ora si precisa che per i soggetti, diversi dalle micro-impresе di cui all'art. 2435-ter c.c., che redigono il bilancio d'esercizio in conformità alle disposizioni del codice civile, **valgono**, anche in deroga alle successive disposizioni del D.P.R. n. 917/1986, i **criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi impiegati**.

Attenzione

Come a dire che il meccanismo di determinazione della base imponibile IRES si piega alle disposizioni introdotte dal D.Lgs. n. 139/2015, come interpretate nei documenti prodotti dall'Organismo italiano di contabilità.

La complessità della questione non poteva essere risolta attraverso la sola modifica del TUIR; lo stesso "milleproroghe" delegava infatti il Ministero dell'economia e delle finanze ad emanare uno o più decreti capaci di declinare, nel dettaglio, la scelta compiuta. Ciò si è verificato con il D.M. 3 agosto 2017, pubblicato nella *G.U.* n. 187 dell'11 agosto 2017, che ha previsto un **dettagliato rinvio ai cosiddetti "decreti IAS"**, ossia al D.M. 1° aprile 2009, n. 48, e al D.M. 8 giugno 2011, **avvicinando** quindi, per quanto possibile, la **disciplina fiscale degli IAS adopter a quella degli OIC adopter** (non micro-impresе).

Vengono richiamati, in particolare, i commi da 1 a 3 dell'art. 2 del D.M. 1° aprile 2009, n. 48: si tratta quindi dell'estensione, anche agli obbligati alla redazione del bilancio ordinario o abbreviato, del principio di derivazione rafforzata già previsto per i soggetti IAS/IFRS. Sono dunque **riconosciute**

anche fiscalmente, come ricorda la relazione che accompagna il D.M. 3 agosto 2017, le **qualificazioni di bilancio ispirate dal comma 1-bis dell'art. 2423-bis c.c., così come declinato dall'OIC**, in deroga proprio a qualsiasi norma tributaria - *in primis* i primi due commi dell'art. 109 del TUIR - che faccia riferimento a regole di rappresentazione non conformi alla sostanza dell'operazione o del contratto.

Il che non significa, si badi bene, l'abbandono dell'intero impianto del TUIR. Ad essere riconosciuti sono, infatti, i **criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione** (per la cui analisi si rinvia *infra*) **dei principi contabili nazionali** che, peraltro, devono essere correttamente applicati. Viceversa, come chiarito ancora dalla relazione che accompagna il D.M. 3 agosto 2017, restano **ferme le previsioni che limitano la rilevanza degli ammortamenti, delle valutazioni e degli accantonamenti**. Il riferimento va, ad esempio, alle norme che prevedono la tassazione/deduzione di costi o ricavi per cassa anziché per competenza (come per i compensi agli amministratori ed i dividendi), che limitano la deduzione di costi per questioni di inerenza, che consentono di frazionare nel tempo alcuni componenti positivi (come per le plusvalenze rateizzabili) o che dispongono l'esenzione o esclusione di componenti positivi.

Cosa si intende con criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione?

Sul tema è intervenuta la circolare dell'Agenzia delle entrate 28 febbraio 2011, n. 7/E. Per **qualificazione** deve intendersi, si veda il suo p. 3.2.1, *«l'esatta individuazione dell'operazione aziendale posta in essere e, conseguentemente, dei relativi effetti che da essa derivano tanto sul piano economico-patrimoniale quanto sul piano strettamente giuridico. La "qualificazione" delle operazioni aziendali discende, pertanto, dall'interpretazione dei fatti, degli atti e dei negozi giuridici da cui esse derivano; più in particolare, essa consente di individuare il "modello" giuridico-negoziale cui ricondurre ciascuna operazione aziendale, in relazione alla specifica funzione economica ed agli effetti sostanziali che essa determina (in tal senso, un'operazione si qualifica, ad esempio, come vendita piuttosto che come locazione ovvero come finanziamento piuttosto che come conferimento di capitale, e via discorrendo)»*.

L'**imputazione temporale** attiene invece, ne tratta il p. 3.2.3 della circolare, *«alla corretta individuazione del periodo d'imposta in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti devono concorrere a formare la base imponibile. Giova segnalare che gli IAS/IFRS, sempre nel rispetto del principio della prevalenza della sostanza sulla forma, danno rilievo ad un criterio di competenza basato sulla "maturazione economica" dei componenti reddituali (generalmente individuabile nel momento in cui si ritiene probabile che i benefici economici futuri saranno goduti dall'impresa ed in cui sarà possibile valutarne l'entità in modo attendibile, nonché quando anche i relativi costi sono attendibilmente determinabili) e non più sulla "maturazione giuridica" degli stessi, alla quale era invece improntata, anche per i soggetti IAS adopter, la previgente impostazione del TUIR»*.

Con riferimento alla **classificazione**, infine, il p. 3.2.2 del documento di prassi sostiene che *«una volta individuato il "modello" giuridico-negoziale di riferimento - e una volta chiarito se l'operazione presenti unicamente profili patrimoniali o si manifesti, in tutto o in parte, come fenomeno reddituale - occorre definirne gli specifici effetti che la stessa eventualmente produce sul reddito (e, contestualmente, individuare la specifica appostazione in bilancio dei relativi elementi reddituali e/o patrimoniali). Sotto il profilo reddituale, si tratta in sintesi di individuare la specifica tipologia (o "classe") di provento o di onere di ciascuna operazione così come qualificata nella rappresentazione IAS compliant. [...] Sotto il profilo strettamente patrimoniale, il "fenomeno classificatorio" riguarda [...] anche le poste iscritte nell'attivo e nel passivo (o "classi" di attività o passività) del bilancio (le quali comunque generano - in fase di valutazione e/o realizzo - componenti di reddito)»*.

► 2.18.4 Alcuni esempi

Alcuni esempi possono chiarire la portata innovativa della nuova previsione.

Esempio

I casi di maggiore divergenza fra nuovi principi contabili e vecchie regole fiscali possono essere ricondotti all'operare del **principio della sostanza economica** e del **criterio di valutazione del costo ammortizzato**.

Come dettato dal comma 1-bis dell'art. 2423-bis c.c., in sede di rilevazione iniziale, il redattore del bilancio d'esercizio deve abbandonare il concetto giuridico-formale del fenomeno aziendale osservato per andare alla ricerca del senso economico dello stesso. Il caso più rappresentativo del principio in parola è quello dell'**OIC 13 - Rimanenze**. Infatti, lo *standard setter* contabile afferma, al par. 16, che i beni rientranti nelle rimanenze di magazzino devono essere rilevati inizialmente alla data in cui si verifica il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi all'acquisto del bene, che non sempre coincide però con quello di trasferimento del titolo di proprietà, nel qual caso prevarrà sempre il momento del trasferimento dei rischi e dei benefici su quello del passaggio di proprietà. Gli operatori dovranno quindi valutare attentamente i fatti aziendali cercando di capire quando avviene tale trasferimento, soprattutto se si è a cavallo di due esercizi amministrativi, perché inserire dei beni come rimanenza finale piuttosto che rilevarli come ricavo di vendita - quindi con un valore, di norma, ben più alto - porta a risultati del reddito d'esercizio, in caso di partite significative, ben diversi.

Esempio

Altro caso interessante è quello del **costo ammortizzato** o, meglio, dell'**attualizzazione**: si possono verificare risultati economico-aziendali e, stante il principio di derivazione rafforzata, pure tributari a dir poco sorprendenti. Immaginiamo che il 1° gennaio 2018 si prestino servizi per euro 100.000, per semplicità non imponibili IVA, a favore di un proprio cliente; viene pattuito l'integrale pagamento di tale somma, senza corresponsione di interessi, al 31 dicembre 2019. In sede di rilevazione iniziale, secondo quanto dettato dal n. 8) dell'art. 2426 c.c., si dovrà applicare il costo ammortizzato tenendo conto del fattore temporale e quindi - la dilazione concessa non è, di certo, in linea con le normali condizioni di mercato - attualizzare i flussi finanziari futuri derivanti dal credito. Ipotizzando un tasso di mercato al 5 per cento, il credito iscritto in contabilità ad inizio anno - così come il corrispondente ricavo di vendita - non sarà pari ad euro 100.000, bensì al suo valore attuale di euro 90.703; i restanti euro 9.297 sono interessi attivi, seppure impliciti, che saranno accreditati a conto economico, secondo le regole della matematica finanziaria, nel corso degli esercizi 2018 (euro 4.535) e 2019 (euro 4.762).

Figura n. 1 – Le scritture contabili dell'attualizzazione

	Dare	Avere
01/01/2018		
Ricavi da servizi		90.703,00
Crediti v/clienti	90.703,00	
31/12/2018		
Interessi attivi		4.535,00

	Dare	Avere
Crediti v/clienti	4.535,00	
31/12/2019		
Interessi attivi		4.762,00
Crediti v/clienti	4.762,00	
31/12/2019		
Crediti v/clienti		100.000,00
Banca c/c	100.000,00	

Ai fini IRES significa distribuire il risultato complessivo di euro 100.000 su più periodi d'imposta: nel 2018 saranno imputati euro 95.238, di cui euro 90.703 a titolo ricavi di vendita ed euro 4.535 quali interessi attivi; nel 2019 avremo invece solo interessi attivi per euro 4.762. L'operazione avrà effetti anche ai fini della deducibilità degli interessi passivi (tanto in termini di diverso ROL, quanto di valore degli interessi attivi da scomputare) e dell'ACE (diverso reddito dell'esercizio quindi diverso patrimonio netto) mutando, nel complesso, l'imposta di competenza. Conseguenze importanti anche ai fini IRAP: la base imponibile perde infatti l'intera componente finanziaria di euro 9.297.

► 2.18.5 Conclusioni

Grazie al D.L. n. 244/2016 e al D.M. 3 agosto 2017, il TUIR prevede ora - per i soggetti tenuti a redigere i conti annuali secondo le regole civilistiche *post* D.Lgs. n. 139/2015- la piena valenza tributaria dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati, sulla base della corretta applicazione degli *standard* nazionali, nel bilancio d'esercizio. Un passo importante (e non scontato) nell'ottica della semplificazione e razionalizzazione del complicato rapporto fra reddito economico-aziendale e fiscale. Ciò non vale, purtroppo, per le micro-impresе. Pur costrette ad applicare buona parte delle nuove regole contabili e, in ogni caso, il principio dettato dal comma 1-bis dell'art. 2423-bis c.c, dovranno continuare a vagliare la compatibilità dei loro conti annuali con le tradizionali previsioni di cui ai primi due commi dell'art. 109 del TUIR.

Attenzione

La maggior parte delle società di capitali italiane vede complicarsi, quindi, la compilazione del quadro RF della dichiarazione dei redditi e la gestione della fiscalità differita.

Del tutto condivisibile è quindi la richiesta del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di «modificare la norma fiscale per permettere alle micro-impresе che intendono redigere il bilancio abbreviato (od ordinario), comprensivo quindi - ovviamente - della nota integrativa, di applicare, dal punto di vista fiscale, il principio di derivazione rafforzata senza essere costrette ad adottare un complicato e costoso doppio binario» (si veda il par. 3.3 del documento di ricerca su «La fiscalità delle imprese OIC adopter» del 7 agosto 2017).

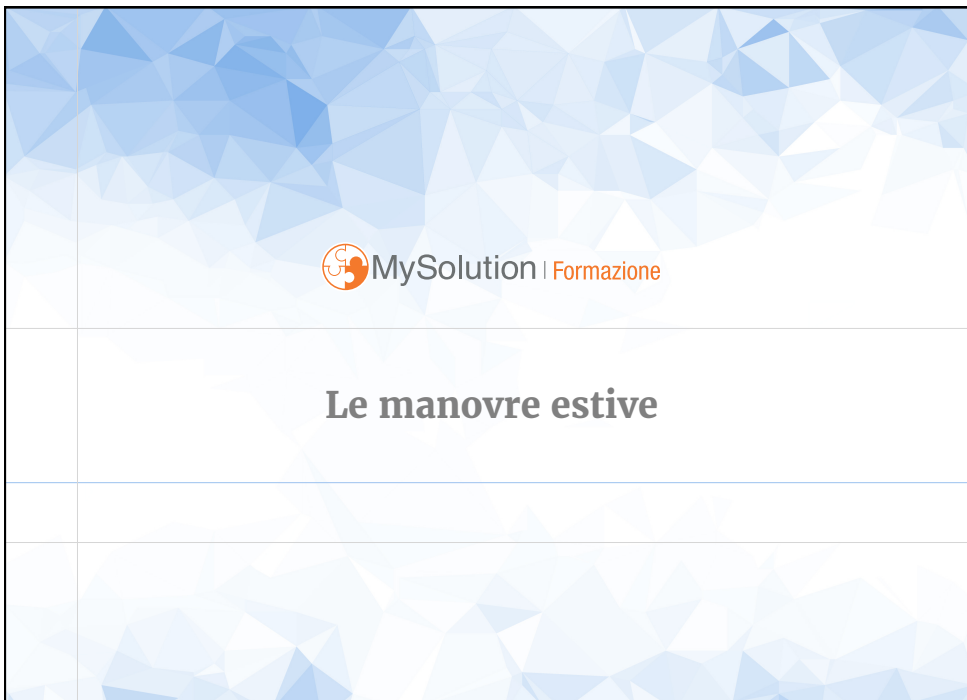
3. Slides della giornata



 MySolution | Formazione

**NOVITÀ FISCALI ESTIVE
E I PRINCIPALI CHIARIMENTI
DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Master MySolution 2017/18
Prima giornata




 MySolution | Formazione

Le manovre estive



The slide has a blue geometric pattern background. At the top right, the logo for 'MySolution | Formazione' is visible. Below the logo, the title 'Crediti in compensazione e visto di conformità' is centered in a bold, dark grey font. The main content area contains two paragraphs of text. The first paragraph states: 'Con l'art. 3, D.L. n. 50/2017, il Legislatore ha apportato rilevanti modifiche alle modalità di utilizzo dei crediti d'imposta in compensazione.' The second paragraph states: 'In particolare, **a decorrere dal 24 aprile 2017**, "al fine di contrastare gli indebiti utilizzi in compensazione dei crediti d'imposta" è prevista:'. To the right of the second paragraph, there is a white arrow pointing to the right. At the bottom right corner of the slide, the number '4' is displayed.




Crediti in compensazione e visto di conformità

➤ la **riduzione da € 15.000 a € 5.000** del limite annuo di utilizzo dei crediti tributari (IVA, IRES/IRPEF, IRAP, ecc.) in compensazione oltre il quale è necessario il visto di conformità.

In caso di utilizzo del credito:

- in violazione dell'obbligo di visto di conformità/sottoscrizione dell'organo di controllo;
- con visto di conformità/sottoscrizione da parte di soggetti non abilitati;
- l'Ufficio provvede al recupero del credito utilizzato, maggiorato degli interessi, nonché all'irrogazione della relativa sanzione;

5



Crediti in compensazione e visto di conformità

➤ la **soppressione del limite annuo di € 5.000** oltre il quale per i soggetti IVA scatta(va) l'obbligo di utilizzo dei servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (Entratel/Fisconline) per la compensazione del credito nel mod. F24.

Conseguentemente l'utilizzo in compensazione nel mod. F24 va obbligatoriamente effettuato tramite i servizi telematici dell'Agenzia indipendentemente dal relativo importo. Ciò riguarda la generalità delle imposte, ossia il credito IVA (annuale/trimestrale), IRES/IRPEF/ addizionali, ritenute alla fonte, imposte sostitutive, IRAP e i crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi;

6

MySolution | Formazione

Crediti in compensazione e visto di conformità

➤ il **divieto** di utilizzare la compensazione in caso di iscrizione a ruolo a seguito di mancato pagamento, in tutto o in parte, delle somme dovute a causa dell'utilizzo indebito di crediti da parte del contribuente.

7

MySolution | Formazione

Crediti in compensazione e visto di conformità

I crediti oggetto di monitoraggio sono quelli che scaturiscono dalle dichiarazioni fiscali, quali, ad esempio, il credito:

- **IRPEF/IRES** derivante dalle dichiarazioni dei redditi
- **addizionale regionale/comunale** derivante dal mod. REDDITI PF
- **imposte sostitutive** (ad esempio, cedolare secca, IVIE e IVAFE)
- **IRAP** derivante dalla relativa dichiarazione
- **ritenute alla fonte** risultante dal mod. 770

8

MySolution | Formazione

Crediti in compensazione e visto di conformità

L'utilizzo annuo in compensazione dei predetti crediti:

- è **"libero" fino a € 5.000** (anziché € 15.000);
- necessita del visto di conformità/sottoscrizione dell'organo di **controllo per importi superiori a € 5.000** (anziché € 15.000).

9

MySolution | Formazione


Crediti in compensazione e visto di conformità

Modalità di utilizzo del credito

Altra modifica di rilievo riguarda le **modalità con le quali va effettuata la compensazione.**

In particolare, il comma 3 dell'art. 3 in esame modifica l'art. 37, comma 49-bis, D.L. n. 223/2006.

10




Crediti in compensazione e visto di conformità

Modalità di utilizzo del credito

Per i **titolari di partita IVA** che intendono effettuare compensazioni nel mod. F24, l'obbligo di utilizzare esclusivamente i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (Entratel/Fisconline) trova applicazione:

- a prescindere dall'importo del credito utilizzato;
- per la generalità delle imposte. La nuova norma, infatti, prevede detto obbligo, oltre che per l'IVA anche con riferimento ai crediti relativi a:
 - IRPEF e relative addizionali, IRES, IRAP;
 - imposte sostitutive delle imposte sul reddito;
 - ritenute alla fonte;
 - crediti d'imposta da indicare nel quadro RU del mod. REDDITI.

11




Crediti in compensazione e visto di conformità

Decorrenza nuove disposizioni

Le novità del D.L. n. 50/2017 illustrate entrano in vigore **dal 24 aprile 2017** (giorno di pubblicazione sulla G.U.).

Tale decorrenza ha fatto sorgere la questione in merito a come debbano/possano essere utilizzati i crediti risultanti dalle dichiarazioni già presentate (Mod. IVA 2017) e con riferimento a quali crediti vadano applicate le nuove disposizioni.

12

 MySolution Formazione

Crediti in compensazione e visto di conformità


Decorrenza nuove disposizioni

Risoluzione 4 maggio 2017, n. 57/E
l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che:

*“per le **dichiarazioni già presentate entro il 23 aprile** prive del visto di conformità ...restano applicabili i precedenti vincoli.*

*In altri termini, non possono essere scartate le deleghe di pagamento che, pur **presentate successivamente al 24 aprile**, utilizzano in compensazione crediti emergenti da dichiarazioni già trasmesse per importi inferiori a euro 15.000”.*

13

 MySolution Formazione

Crediti in compensazione e visto di conformità

Dichiarazioni già presentate

Le nuove regole si applicano anche per le **dichiarazioni integrative** da presentare ai sensi degli artt. 2 e 8 del D.P.R. n. 322/1998, oppure nel caso di dichiarazioni inoltrate con ritardo non superiore a 90 giorni (tardive), il cui invio all'Agenzia sia avvenuto, od avvenga dopo il 24 di aprile scorso.

14



Crediti in compensazione e visto di conformità

Dichiarazioni già presentate

Alla luce dei chiarimenti della risoluzione n. 57/E va evidenziato che sono da considerarsi conformi alla legge tutti i comportamenti dei contribuenti che hanno **validamente presentato la dichiarazione** annuale Iva 2017 nei mesi scorsi (generalmente entro il 28 febbraio 2017), **priva del visto** di conformità ed utilizzato in compensazione, anche dopo l'entrata in vigore del decreto legge n. 50/2017, crediti Iva per importi superiori a 5mila euro senza oltrepassare la soglia dei 15mila euro.

15



Il nuovo modello F24

MySolution | Formazione

Il nuovo Modello F24

Il canale per l'F24

Le nuove regole introdotte dal D.L. n. 50/2017, si applicano fin da subito anche con riferimento alle modalità di presentazione degli F24.

Per i titolari di partita IVA

Tutte le compensazioni andranno ora gestite esclusivamente per il tramite dei servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (F24 web, F24 online, F24 cumulativo, F24 addebito unico).

17

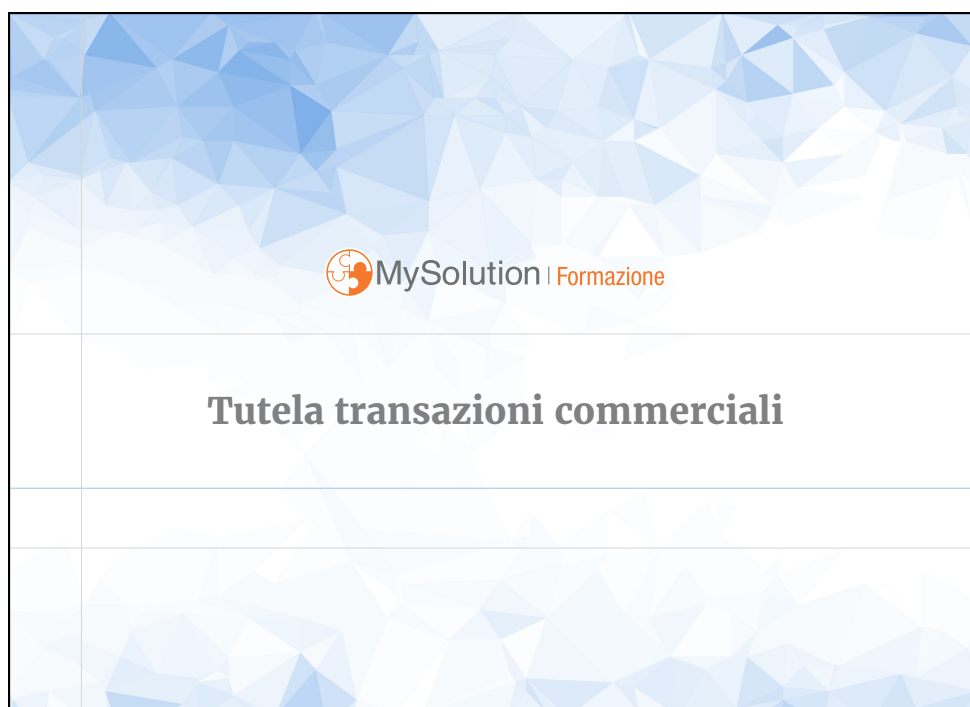
MySolution | Formazione

Il nuovo Modello F24

Il canale per l'F24

Tipologia versamento	Contribuente	Modalità utilizzabile
Mod. F24 "a debito" senza compensazione	Privato	Modello cartaceo, servizi telematici delle Entrate (Entratel / Fisconline) o bancari (remote / home banking)
	Titolare partita IVA	Servizi telematici delle Entrate (Entratel / Fisconline) o bancari (remote / home banking)
Mod. F24 con saldo " a zero "	Privato Titolare di partita IVA	Servizi telematici delle Entrate (Entratel / Fisconline)
Mod. F24 "a debito" con compensazione	Privato	Servizi telematici delle Entrate (Entratel / Fisconline) o bancari (remote / home banking)
Mod. F24 "a debito" con compensazione di crediti IRPEF, IVA, IRES, IRAP, addizionali, imposte sostitutive, crediti da quadro RU, ritenute	Titolare partita IVA	Servizi telematici delle Entrate (Entratel o Fisconline)
Mod. F24 "a debito" con compensazione di " altri " crediti (ad esempio, contributi previdenziali)		Servizi telematici delle Entrate (Entratel / Fisconline) o bancari (remote / home banking)

18



MySolution | Formazione

Tutela transazioni commerciali

Le disposizioni in materia di ritardi nei pagamenti delle transazioni commerciali sono state introdotte dal D.Lgs. 9 ottobre 2002, n. 231.

Tali disposizioni, si applicano ad ogni pagamento effettuato a titolo di corrispettivo nelle transazioni commerciali, intendendosi tali i contratti, comunque denominati, tra:

- **imprese**, ovvero
- tra **imprese e pubbliche amministrazioni**, che comportano, in via esclusiva o prevalente, la consegna di merci o la prestazione di servizi contro il pagamento di un prezzo.

20

MySolution | Formazione

Tutela transazioni commerciali

The diagram consists of two large, stylized arrows pointing towards each other. The left arrow is dark grey and points to the right, containing the word 'Imprenditore'. The right arrow is light grey and points to the left, containing the word 'Professionista'. The two arrows meet at their tips in the center, symbolizing a transaction or interaction between the two parties.

21

MySolution | Formazione

Tutela transazioni commerciali

Gli **interessi di mora** sono proventi che maturano:

- in caso di inadempimento da parte del debitore di un'obbligazione pecuniaria a suo carico, così come previsto dall'art. 1224 c.c.;
- in misura legale o in misura convenzionale pattuita dalle parti;
- a decorrere dalla data di costituzione in mora, quando la costituzione in mora è richiesta, come previsto dall'art. 1219 c.c.;
- a decorrere dalla data in cui si verifica il mancato pagamento o un altro evento previsto da apposita clausola contrattuale che determina l'insorgenza della situazione moratoria.

22

MySolution | Formazione

Tutela transazioni commerciali

L'**Amministrazione finanziaria**, con la circolare 20 novembre 1979, n. 43, oltre a dare la definizione di interessi di mora, ha sottolineato la piena validità delle clausole contrattuali che prevedono l'insorgenza *ipso iure* della situazione moratoria, nel senso di collegare automaticamente l'inizio di produzione degli interessi di mora al verificarsi di un determinato evento.

23

MySolution | Formazione

Tutela transazioni commerciali

Termine di decorrenza

Gli interessi moratori decorrono automaticamente dal giorno successivo alla scadenza del termine previsto per il pagamento della transazione commerciale, salvo che il debitore dimostri che il ritardo del pagamento del corrispettivo è stato determinato dall'impossibilità della prestazione derivante da **causa a lui non imputabile**.

24

Tutela transazioni commerciali	
TRANSAZIONI COMMERCIALI	TERMINI DI PAGAMENTO
TRANSAZIONI COMMERCIALI TRA IMPRESE E/O PROFESSIONISTI	<ul style="list-style-type: none"> • 30 giorni dalla data di ricevimento della fattura o della richiesta di pagamento di contenuto equivalente; • 30 giorni dalla data di ricevimento delle merci o dalla prestazione di servizi, quando non sia certa la data di ricevimento della fattura; • 30 giorni dalla data di ricevimento delle merci o dalla prestazione di servizi, quando la data in cui il debitore riceve la fattura è anteriore alla consegna delle merci o alla prestazione di servizi; • 30 giorni dalla data di accettazione o dalla verifica eventualmente previste dalla legge o dal contratto ai fini dell'accertamento della conformità della merce o dei servizi alle previsioni contrattuali, qualora il debitore riceva la fattura in epoca non successiva a tale data.

25

Tutela transazioni commerciali	
TRANSAZIONI COMMERCIALI	TERMINI DI PAGAMENTO
TRANSAZIONI CON SPECIFICHE CLAUSOLE CONTRATTUALI	<p>I termini di pagamento possono essere superiori a 30 giorni. Tuttavia i termini superiori a 60 giorni:</p> <ul style="list-style-type: none"> • devono essere pattuiti espressamente; • non possono essere gravemente iniqui per il creditore.

26

MySolution | Formazione

Tutela transazioni commerciali

TRANSAZIONI COMMERCIALI	TERMINI DI PAGAMENTO
CONTRATTI CON LE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI	<ul style="list-style-type: none"> • Il termine di pagamento è di regola 30 giorni; • le parti possono espressamente pattuire un diverso termine di pagamento che in ogni caso non può essere superiore a 60 giorni, quando ciò sia oggettivamente giustificato dalla natura particolare del contratto o da talune sue caratteristiche; • il termine ordinario di 30 giorni diviene automaticamente di 60 giorni quando l'ente pubblico sia: <ul style="list-style-type: none"> ○ un'impresa pubblica avente relazioni finanziarie con poteri pubblici; ○ un ente che fornisce assistenza sanitaria e che sia stato riconosciuto a tal fine.

27

MySolution | Formazione

Tutela transazioni commerciali

Mancato pagamento:

Nelle transazioni commerciali tra imprese e/o tra professionisti, in caso di mancato pagamento entro i termini stabiliti, **il debitore è tenuto a corrispondere gli interessi legali di mora**, ossia:

- per il primo semestre dell'anno cui si riferisce il ritardo, ad un tasso pari a quello in vigore il **1° gennaio** di quell'anno;
- per il secondo semestre dell'anno cui si riferisce il ritardo, ad un tasso pari a quello in vigore il **1° luglio** di quell'anno;
- ad un tasso di interesse diverso, purché ciò non sia gravemente iniquo per il creditore.

28

MySolution | Formazione

Tutela transazioni commerciali

Regime contabile di cassa

- Nello specifico, con riferimento agli interessi di mora, l'art. 109, comma 7, del TUIR, prevede espressamente che, **per tali interessi, si applichi il principio di cassa**, in deroga al principio di competenza. In sostanza, il creditore imputa al proprio reddito fiscale gli interessi di mora nell'esercizio in cui li percepisce, mentre, il debitore li porta in deduzione nell'esercizio di corresponsione, secondo, appunto, il principio di cassa.
- Nei fatti, la circolare n. 11/E/2017, annovera gli interessi di mora tra i **componenti negativi** che devono essere assunti con il criterio di competenza, tuttavia, per espressa regola contenuta nell'art. 109, comma 7, del TUIR, detti componenti saranno deducibili (o tassabili per il percettore) secondo il principio di cassa, anche in sede di applicazione della contabilità semplificata.

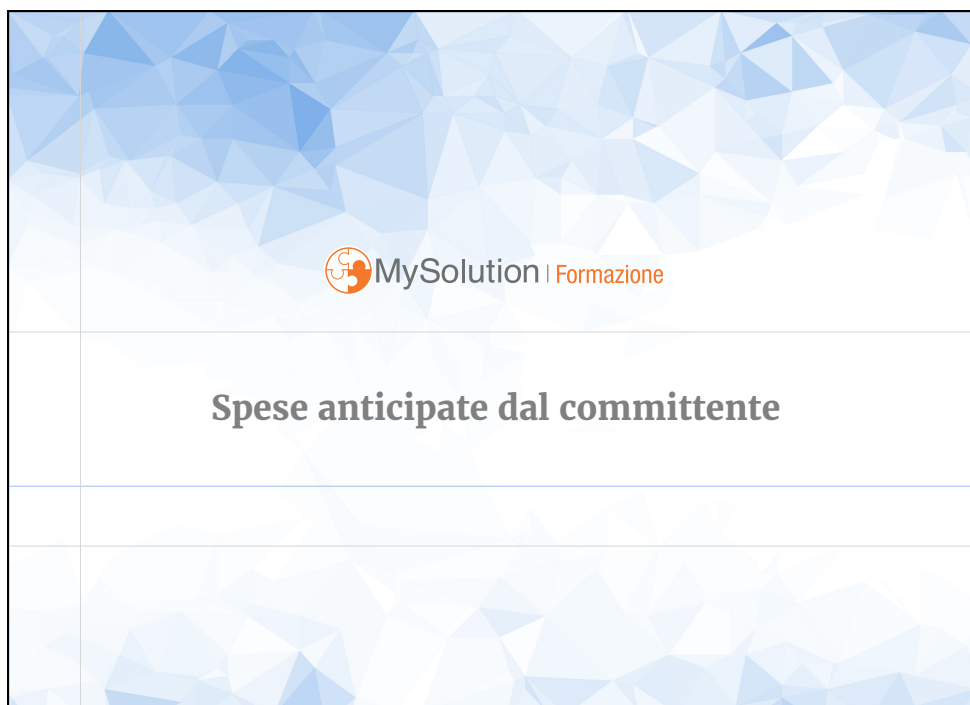
29

MySolution | Formazione

Tutela transazioni commerciali

NOVITA' ▶	Integralmente deducibili le spese sostenute per l'iscrizione a master e a corsi di formazione o aggiornamento professionale (includere spese di iscrizione a convegni e congressi) comprese le spese sostenute per il viaggio e per il soggiorno, entro un limite di 10.000 euro annui
RIFERIMENTI ▶	Legge 22 maggio 2017, n. 81, art. 9
SOGGETTI INTERESSATI ▶	Lavoratori autonomi
SOGGETTI ESCLUSI ▶	Lavoratori autonomi non titolari di partita IVA
PROCEDURE ▶	Ordinarie rispetto ai consueti vincoli di inerenza e documentabilità delle spese sostenute.
LIMITAZIONI ▶	Limite di importo di deducibilità di € 10.000 l'anno relativamente ai corsi di formazione. Limite di importo di deducibilità di € 5.000 l'anno, delle spese sostenute per i servizi personalizzati di certificazione delle competenze, orientamento, ricerca e sostegno all'auto-imprenditorialità mirate a sbocchi occupazionali effettivamente esistenti e appropriati alle condizioni del mercato di lavoro, erogati dagli organismi accreditati ai sensi della disciplina vigente.

30



MySolution | Formazione

Spese anticipate dal committente

SITUAZIONE DAL 2017	
SPESE	LIMITI DI DEDUCIBILITÀ
Spese di vitto e alloggio	Deducibili nel limite del 75% e, in ogni caso, per un importo complessivamente non superiore al 2 per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.
Spese di vitto e alloggio sostenute dall'esercente arte o professione	Deducibili integralmente se sostenute per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente
Tutte le spese per un incarico conferito e sostenute dal committente	Non costituiscono compensi in natura per il professionista

32

MySolution | Formazione

Spese anticipate dal committente

SITUAZIONE DAL 2017	
SPESE	LIMITI DI DEDUCIBILITÀ
Spese di viaggio e trasporto sostenute dal professionista	Deducibili integralmente se sostenute per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente
Spese di viaggio e trasporto sostenute dal committente	Deducibili per il committente secondo le regole del TUIR. Non si considerano compensi in natura per il professionista

33

MySolution | Formazione

Spese anticipate dal committente

Dal 1° gennaio 2017, quindi, gli adempimenti contabili su dette spese, possono essere sintetizzati come di seguito.

a) Il committente:

- riceve da colui che presta il viaggio o trasporto il documento fiscale a lui intestato con il riferimento al professionista che ha fruito del servizio;
- il costo del viaggio o del trasporto è deducibile per il committente secondo le ordinarie regole previste dal TUIR;
- riceve la parcella del professionista non comprendendo le spese sostenute dal committente per l'acquisto di prestazioni relative ai viaggi e trasporti, deducendo il costo secondo le ordinarie regole previste dal TUIR.

b) Il professionista:

- emette la parcella non comprendendo le spese sostenute dal committente per l'acquisto di prestazioni attinenti viaggi e trasporti;
- considera le spese sostenute dal committente come non deducibili dal reddito professionale;
- non considera compensi in natura le spese sostenute dal committente per l'acquisto di prestazioni inerenti viaggi e trasporti.

34

MySolution | Formazione

Spese anticipate dal committente

L'esclusione delle **spese di viaggio e trasporto** dai compensi in natura comporta che **non si considerano compensi percepiti** e non devono essere considerate nell'ammontare dei compensi che costituiscono la base di commisurazione:

- del **limite del 2%** di deducibilità delle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande;
- **del limite dell'1%** di deducibilità delle spese di rappresentanza.

Rimane ferma, in ogni caso, la dimostrazione per il committente dell'inerenza della spesa, dell'effettività della stessa e che, dalla documentazione fiscale, risultino gli estremi del professionista o dei professionisti che hanno fruito delle prestazioni.

35

MySolution | Formazione

Spese per corsi di formazione

SITUAZIONE FINO AL 2016	
SPESE	LIMITI DI DEDUCIBILITÀ
Partecipazione a convegni, congressi e simili, corsi di aggiornamento professionale	<p>50% dell'ammontare, incluse le spese di viaggio e soggiorno.</p> <p>La limitazione si applica anche alle spese sostenute per la partecipazione alla formazione continua obbligatoria degli iscritti in albi professionali (Agenzia delle Entrate Circolare del 20 settembre 2012, n. 35/E).</p>

36

MySolution | Formazione

Spese per corsi di formazione

SITUAZIONE DAL 2017

SPESE	LIMITI DI DEDUCIBILITÀ
<p>Spese sostenute per l'iscrizione a master e a corsi di formazione o di aggiornamento professionale nonché le spese di iscrizione a convegni e congressi, comprese quelle di viaggio e soggiorno.</p>	<p>Deducibili integralmente entro il limite annuo di 10.000,00 euro</p>

37


MySolution | Formazione

Spese per corsi di formazione

Sono, altresì, **integralmente deducibili, nel limite massimo annuo di 5.000 euro**, le spese sostenute per i servizi personalizzati di certificazione delle competenze, orientamento, ricerca e sostegno all'auto-imprenditorialità, mirate a sbocchi occupazionali effettivamente esistenti e appropriati in relazione alle condizioni del mercato del lavoro, erogati dalle agenzie del lavoro.

Si tratta, in pratica, di spese consistenti nell'assistenza prestata al lavoratore autonomo per il suo inserimento o reinserimento nel mercato del lavoro.


38



Spese di assicurazione

- Vengono resi **integralmente deducibili gli oneri sostenuti per la garanzia** contro il mancato pagamento delle prestazioni di lavoro autonomo fornite da forme assicurative o di solidarietà.
- Si tratta delle spese per il pagamento per **polizze assicurative** facoltative contro il rischio del mancato pagamento delle prestazioni di lavoro autonomo.

39



Riflessioni a margine delle spese di formazione

- È opportuno che il legislatore chiarisca se i limiti di spesa annui (10.000 euro o 5.000 euro) debbano intendersi riferiti ad ogni singolo professionista o, per i casi di esercizio in forma collettiva, all'ente come soggetto prestatore di lavoro autonomo.
- Da ultimo, queste disposizioni **non si applicano agli esercenti arti e professioni in regime forfetario**, dato che non rileva, ai fini della determinazione del reddito, la deduzione analitica dei costi sostenuti. Infatti, in questo regime, gli unici costi deducibili sono rappresentati dai contributi previdenziali.

40



Regime fiscale locazioni brevi	
Regime fiscale delle locazioni brevi	Art. 4, D.L. 24 aprile 2017, n. 50
Regola	Redditi derivanti dai contratti di locazione breve stipulati dal 1° giugno 2017 -> applicabilità norme cedolare secca -> aliquota 21% in caso di opzione.
Quali contratti riguarda	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Contratti di locazione; ▪ contratti di sub-locazione; ▪ contratti a titolo oneroso conclusi dal comodatario aventi a oggetto il godimento dell'immobile a favore di terzi.
Individuazione locazioni brevi	<p>Contratti di locazione ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni. Sono anche compresi quelli che prevedono la prestazione dei servizi:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ di fornitura di biancheria; ▪ di pulizia dei locali.

Regime fiscale locazioni brevi	
Regime fiscale delle locazioni brevi	Art. 4, D.L. 24 aprile 2017, n. 50
Canone	Libero.
Modalità di stipulazione dei contratti	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Contratti di locazione; ▪ contratti di sub-locazione; ▪ contratti a titolo oneroso conclusi dal comodatario aventi a oggetto il godimento dell'immobile a favore di terzi.
Individuazione locazioni brevi	<p>Contratti di locazione ad uso abitativo stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio:</p> <ul style="list-style-type: none"> • di attività d'impresa; • di arte e professione; <p>direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, anche attraverso la gestione di portali online.</p>

43

Regime fiscale locazioni brevi	
Regime fiscale delle locazioni brevi	Art. 4, D.L. 24 aprile 2017, n. 50
Regime fiscale applicabile <i>(prossimo provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate)</i>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Cedolare secca al 21% -> per le locazioni pure di qualsiasi durata (regola già operativa dal 2011) -> opzione da effettuare, di regola, in sede di dichiarazione dei redditi; <p><i>oppure, in alternativa:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Irpef -> secondo lo scaglione di reddito del contribuente interessato
Avvertenza per cedolare secca	<p>-> necessaria la preventiva comunicazione Nell'ipotesi in cui viene esercitata l'opzione per la cedolare secca ne al conduttore con lettera raccomandata.</p> <p>Per i contratti di durata complessiva nell'anno inferiore a 30 giorni -> per l'Agenzia delle entrate la predetta comunicazione non si rende necessaria.</p>

44

Regime fiscale locazioni brevi	
Regime fiscale delle locazioni brevi	Art. 4, D.L. 24 aprile 2017, n. 50
Soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare (anche con portali online)	<p>Se mettono in contatto persone in ricerca di un immobile con quelle che dispongono di unità immobiliari da locare -> obbligo di trasmettere all'Agenzia delle entrate i dati relativi ai contratti conclusi tramite loro.</p> <p>Sanzione -> da € 250 a € 2.000 se omessa o infedele (ridotta a metà se effettuata entro i 15 giorni successivi alla scadenza o se eseguita corretta dei dati).</p>
	<p>Se procedono a riscuotere i canoni o i corrispettivi relativi alle locazioni -> quali sostituti d'imposta:</p> <ul style="list-style-type: none"> • operano una ritenuta del 21% sull'ammontare dei canoni e corrispettivi all'atto dell'accredito; • provvedono al versamento e alla certificazione. <p>Se non risulta esercitata l'opzione per la cedolare secca, la ritenuta è operata a titolo di acconto.</p>
45	




La nuova detrazione IVA

MySolution | Formazione

Nuova detrazione IVA

Nuova tempistica di detrazione IVA



Relativamente all'IVA detraibile sugli acquisti è modificato il termine di detrazione (art. 19, D.P.R. n. 633/1972)

Come era fino al 2016 → il diritto alla detrazione è possibile per acquisti effettuati fino al 2016 (data fattura) entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto medesimo è sorto.


Come è dal 2017 → il diritto alla detrazione è possibile per acquisti effettuati dal 2017 (data fattura) fino al termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA riferita all'anno in cui si è verificata l'esigibilità dell'imposta.

47

MySolution | Formazione

Nuova detrazione IVA

Nuova tempistica di detrazione IVA Esempi



Come era fino al 2016 → **ESEMPIO 1** → Acquisto datato **28.12.2015** diritto alla detrazione possibile fino al **30.04.2018** (termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA 2017, cioè secondo anno successivo al quale è sorto il diritto alla detrazione).

Come era fino al 2016 → **ESEMPIO 2** → Acquisto datato **28.10.2016** diritto alla detrazione possibile fino al **30.04.2019** (termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA 2018, cioè secondo anno successivo al quale è sorto il diritto alla detrazione) → fermo rimanendo il termine ultimo del 30.04.

Come è dal 2017 → **ESEMPIO** → Acquisto datato 28.10.2017 diritto alla detrazione possibile fino al 30.04.2018 (termine, ad oggi di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno 2017).

48

MySolution | Formazione

Nuova detrazione IVA

Nuova tempistica di detrazione IVA - informazioni importanti

↓

L'esercizio del diritto alla detrazione è comunque subordinato:

- **al possesso di un documento idoneo** (fattura ordinaria relativamente ad acquisti interni o fattura integrata per acquisti intracomunitari, bolletta doganale per le importazioni, autofattura per acquisti da soggetti non residenti, ecc.;
- **alla registrazione delle fatture** e degli altri documenti idonei da cui risulta l'IVA che si intende portare in detrazione nella liquidazione del periodo.

49

MySolution | Formazione

Nuova detrazione IVA

Nuova tempistica di detrazione IVA - caso particolare - fatture differite

↓

Si ritiene che la detrazione IVA di due anni (precedente tempistica) può essere effettuata anche per le **fatture di differite** ricevute per le cessioni di beni di dicembre 2016 ovvero per i servizi pagati a dicembre 2016, **per i quali l'esigibilità della relativa IVA rimane a dicembre 2016**, non solo ai fini dell'obbligo di inserimento del relativo debito nella liquidazione IVA di dicembre 2016 da parte del cedente, ma anche ai fini della detrazione da parte del cessionario.

Nella pratica → colui che ha ricevuto nel 2017 la fattura differita, registrando il costo come fatture da ricevere al 31 dicembre 2016, può detrarre la relativa IVA al più tardi nella dichiarazione annuale relativa all'anno 2018 (30 aprile 2019).

50



This slide has a blue geometric pattern background. At the top right, there is a small logo for 'MySolution | Formazione'. Below the logo, the title 'Libretto di famiglia e Nuove prestazioni occasionali' is centered in a bold, black, sans-serif font. In the center of the slide, there is a blue rectangular box containing the text 'Art. 54-bis, D.L. n. 50/2017'. A large blue arrow points downwards from this box to a bulleted list of three items. The list items are: 'Ha eliminato definitivamente i **voucher**', 'Ha disciplinato compiutamente le prestazioni di lavoro occasionali', and 'Importante → entrata in vigore della nuova disciplina: **24 giugno 2017**'. In the bottom right corner of the slide, the number '52' is displayed.

MySolution | Formazione

Libretto di famiglia e nuove prestazioni occasionali

Contenuto della novità

↓

- La nuova disposizione, entrata in vigore il 24 giugno scorso, consente agli utilizzatori **di acquisire prestazioni occasionali** – intendendosi per tali le attività lavorative che si svolgono entro determinati limiti economici – con 2 distinte modalità:
- il **Libretto Famiglia**,
- il **Contratto di prestazione occasionale**.

53

MySolution | Formazione

Libretto di famiglia e nuove prestazioni occasionali

Contenuto della novità

↓

Ciascun utilizzatore persona fisica, non nell'esercizio dell'attività professionale o di impresa, può fare ricorso a prestazioni di lavoro occasionali mediante un libretto nominativo prefinanziato, "Libretto Famiglia", rispettando i seguenti limiti economici, riferiti all'anno civile (1° gennaio e il 31 dicembre):


- compensi di importo complessivamente **non superiore a 5.000 euro**, per **ciascun prestatore** con riferimento alla totalità degli utilizzatori;
- compensi di importo complessivamente **non superiore a 5.000 euro**, per **ciascun utilizzatore** con riferimento alla totalità dei prestatori;
- compensi di importo **non superiore a 2.500 euro**, per le prestazioni complessivamente rese **da ogni prestatore a favore del medesimo utilizzatore**.

54

MySolution | Formazione

Libretto di famiglia e nuove prestazioni occasionali

Contenuto della novità - nuovo divieto




Ai sensi dell'art. 54-bis, comma 5 , del D.L. n. 50/2017, **non possono** essere acquisite prestazioni di lavoro occasionali dai soggetti con i quali l'utilizzatore abbia in corso o abbia cessato da **meno di 6 mesi** un rapporto di lavoro subordinato o di collaborazione coordinata e continuativa.

55

MySolution | Formazione

Libretto di famiglia e nuove prestazioni occasionali

Contenuto della novità - soggetti interessati e computo dei compensi



Ai fini del rispetto del limite di 5.000 euro per ogni utilizzatore con riferimento alla totalità dei prestatori, la misura del compenso è calcolata sulla base del 75% del suo effettivo importo - e dunque non sull'importo complessivo, che, nella generalità dei casi, è appunto pari a 5.000 euro nell'anno civile - per le seguenti categorie di soggetti:


- titolari di pensione di vecchiaia o di invalidità;
- giovani con meno di 25 anni di età, se regolarmente iscritti a un ciclo di studi presso un istituto scolastico di qualsiasi ordine e grado o presso l'università;
- Disoccupati (art.19, D.Lgs. n. 150/2015): soggetti privi di impiego che dichiarano la propria immediata disponibilità a svolgere attività lavorativa e a partecipare alle misure di politica attiva del lavoro concordate con il centro per l'impiego;
- percettori di prestazioni integrative del salario, di reddito di inclusione (REI) o di altre prestazioni di sostegno del reddito.

56

MySolution | Formazione

Libretto di famiglia e nuove prestazioni occasionali

Riferimenti normativi



- INPS, circolare 5 luglio 2017, n. 107.
- INPS, messaggio 12 luglio 2017, n. 2887.
- INPS, messaggio 31 luglio 2017, n. 3177.
- INL, circolare 9 agosto 2017, n. 5.

57

MySolution | Formazione

Split Payment

MySolution | Formazione

Split payment – art. 17-ter, D.P.R. n. 633/1972

Nuovi destinatari e nuovi elenchi PA

- **Dal 1° luglio 2017** emettono fatture soggette a split payment anche i professionisti (erano esclusi nella precedente formulazione del 2015).
- **Sempre dal 1° luglio 2017** viene estesa la platea dei destinatari della PA. L'elenco, in continua modificazione, è consultabile al link www.indicepa.gov.it.

59

MySolution | Formazione

Split payment – art. 17-ter, D.P.R. n. 633/1972

Nuovi destinatari e nuovi elenchi PA

- I **cedenti/prestatori** non dovranno più ricorrere all'istituto dell'interpello per accertare la natura pubblica o meno degli enti pubblici acquirenti, ma **potranno avvalersi dell'ausilio dell'Indice delle pubbliche amministrazioni** (Ipa) per individuare i destinatari della disciplina dello split payment.
- www.indicepa.gov.it.

60

MySolution | Formazione

Split payment – art. 17-ter, D.P.R. n. 633/1972

Come funziona lo split payment

Funzionamento dello split payment → Il cedente/prestatore emette regolare fattura con IVA

→ **Cedente/prestatore**

- non incassa l'IVA dal cessionario/committente;
- non versa l'IVA all'Erario.

→ **Cessionario/committente**

- versa unicamente l'imponibile al cedente/prestatore;
- procede al versamento dell'IVA all'Erario.

61

MySolution | Formazione


Split payment – art. 17-ter, D.P.R. n. 633/1972

Caso particolare: note di variazione

Emissione di eventuali **note di variazione**, soprattutto per gestire **documenti emessi** prima dell'applicazione dello split payment **e rettificati successivamente al 1° luglio 2017**.


Al riguardo si ritiene che valgano le regole che erano state dettate in passato dalla Circolare n. 15/E/2015 in tema di split payment nella P.A. (si auspica tuttavia una conferma da parte dell'Amministrazione Finanziaria).

62



Split payment – art. 17-ter, D.P.R. n. 633/1972


Caso particolare: note di variazione



Circolare n. 15/E/2015:

1. Note di variazione in aumento emesse dopo il 1° luglio 2017 → soggette a split payment, anche se l'originaria fattura no vi era soggetta;
2. Note di variazione in diminuzione emesse dopo il 1° luglio 2017→
 - 2.a. **Nota di variazione in diminuzione relativa a fattura soggetta a split payment** → la nota seguirà le regole dello split payment e la relativa IVA NON potrà essere portata in detrazione.
 - 2.b. **Nota di variazione in diminuzione relativa a fattura NON soggetta a split payment** → la nota NON seguirà le regole dello split payment MA le regole ordinarie (assoggettamento ad IVA) e la relativa IVA potrà essere portata in detrazione.

63




Cessione bonus energia

MySolution | Formazione

Cessione bonus energia

Detrazioni risparmio energetico



Ai sensi dell'art. 1, comma 74 della legge n. 208 del 2015: i **soggetti c.d. "no tax area"** possono cedere ai fornitori che hanno eseguito gli interventi di risparmio energetico, un credito d'imposta pari alla detrazione teoricamente spettante.

65

MySolution | Formazione

Cessione bonus energia

Tale possibilità è riconosciuta esclusivamente con riferimento agli **interventi di riqualificazione energetica riguardanti parti condominiali**, per le spese sostenute nel 2016 e nel 2017.

(Circolare 18 maggio 2016, n. 20, paragrafo 6).

66

MySolution | Formazione

Cessione bonus energia

La **cessione del credito** deve essere effettuata secondo le modalità stabilite con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 22 marzo 2016.


67

MySolution | Formazione

Cessione bonus energia

La legge n. 232 del 2016 ha esteso la possibilità di **cedere la detrazione sotto forma di credito d'imposta** a soggetti terzi, anche diversi dai fornitori, per specifiche tipologie di interventi di risparmio energetico, per il periodo 2017.

68




Cessione bonus energia

Il credito d'imposta **può essere ceduto da tutti i condomini beneficiari della detrazione d'imposta** prevista per gli interventi che rientrano nell'agevolazione fiscale, compresi quindi gli eventuali "incapienti".

Il **condomino** può cedere l'intera detrazione calcolata sulla base della spesa approvata dalla delibera assembleare per l'esecuzione dei lavori, per la quota a lui imputabile.

69



Cessione bonus energia

Per effettuare la cessione del credito, i condomini devono **comunicare all'amministratore di condominio, entro il 31 dicembre del periodo d'imposta di riferimento**, l'avvenuta cessione del credito indicando, oltre ai propri dati, anche denominazione e codice fiscale del cessionario che ha accettato.

70

MySolution | Formazione

Cessione bonus energia

L'amministratore del condominio, a sua volta:

- 1. comunica** annualmente all'Agenzia delle Entrate, entro il 28 febbraio, i dati identificativi e l'accettazione del cessionario nonché l'ammontare del credito d'imposta ceduto sulla base delle spese sostenute dal condominio entro il 31 dicembre dell'anno precedente;
- 2. consegna** al condomino la certificazione delle spese a lui imputabili, indicando il protocollo telematico con il quale ha effettuato la comunicazione all'Agenzia delle Entrate (il cui mancato invio rende inefficace la cessione del credito).

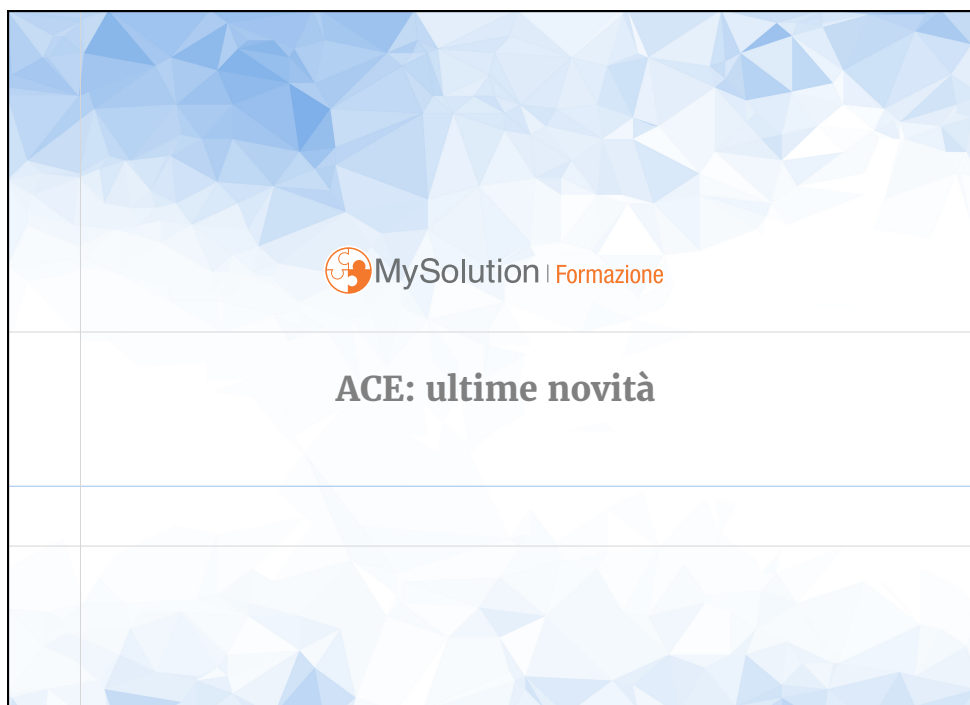
71

MySolution | Formazione

Manovra correttiva

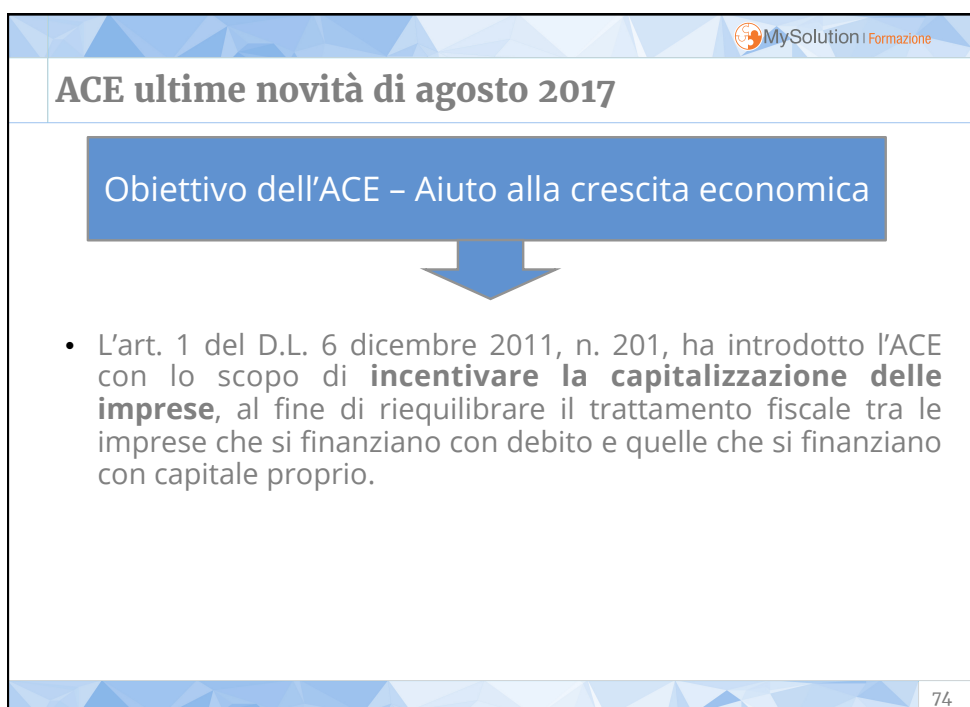
NOVITA' ►	D.L. 24 aprile 2017, n. 50, convertito dalla Legge 21 giugno 2017, n. 96: nuove misure per imprese e persone fisiche
REGOLE	- Nuove regole di trasmissione e gestione del Modello F24
PROCEDURALI ►	- Nuovi limiti per il visto di conformità - Regole operative della contabilità delle imprese minori

72



MySolution | Formazione

ACE: ultime novità



MySolution | Formazione

ACE ultime novità di agosto 2017

Obiettivo dell'ACE - Aiuto alla crescita economica

- L'art. 1 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, ha introdotto l'ACE con lo scopo di **incentivare la capitalizzazione delle imprese**, al fine di riequilibrare il trattamento fiscale tra le imprese che si finanziano con debito e quelle che si finanziano con capitale proprio.

74

MySolution | Formazione

ACE ultime novità di agosto 2017

Le novità del D.M. 3 agosto 2017



- Con l'emanazione del **D.M. 3 agosto 2017**, si è concluso l'*iter* riguardante la **revisione delle disposizioni in materia di ACE**, iniziato con l'art. 13-*bis* del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, il quale aveva previsto l'emanazione di un decreto di natura non regolamentare, avente lo scopo di adeguare la disciplina fiscale, anche in materia di ACE, a quella civilistica, prevista dal D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139, attinente alla composizione e struttura del bilancio dei soggetti diversi da coloro che applicano i principi contabili internazionali.

IN PRECEDENZA:


- Con la **legge di bilancio 2017**, è stato **rivisto il meccanismo applicativo dell'agevolazione ACE** per gli imprenditori individuali e le società di persone esercenti imprese in regime di contabilità ordinaria. Il presente lavoro evidenzia le principali novità contenute nel decreto.

75

MySolution | Formazione

ACE ultime novità di agosto 2017

L'agevolazione ACE ad oggi



SOGGETTI BENEFICIARI → L'art. 2 del D.M. 3 agosto 2017 **non ha modificato i soggetti beneficiari** ma ha ripreso in egual misura il contenuto disposto nell'art. 2 del D.M. 14 marzo 2012, per cui l'ambito di applicazione dell'ACE include le società e gli enti residenti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) e b), del TUIR.

Possono fruire dell'ACE, quindi:

1. le **società per azioni** e **in accomandita per azioni**, le società a **responsabilità limitata**, le società **cooperative** e le società **di mutua assicurazione**, nonché le società europee di cui al Reg. (CE) n. 2157/2001 (reg. 2001100802157) e le società cooperative europee di cui al Reg. (CE) n. 1435/2003 (reg. 2003072201435), residenti nel territorio dello Stato;
2. **gli enti pubblici e privati diversi dalle società**, nonché i *trust*, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

76

MySolution | Formazione

ACE ultime novità di agosto 2017

L'agevolazione ACE ad oggi

↓

RENDIMENTO NOZIONALE →

- Eliminato il riferimento al decreto del Ministro Dell'economia e delle finanze che avrebbe dovuto annualmente individuare, in base alla previgente normativa, il coefficiente di remunerazione (3; 4,5; 4,75 per cento, ecc.), da applicare alla base ACE. Per effetto della modifica, **l'aliquota è fissata direttamente dalla legge.**
- Rimane la possibilità riguardante il caso in cui l'importo del rendimento nozionale che supera il reddito complessivo netto dichiarato potrà essere computato in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo netto dei periodi d'imposta successivi.
- È previsto anche che **l'eccedenza**, anziché "trasferita" nei periodi d'imposta successivi, **può essere trasformata in credito d'imposta** da utilizzare in compensazione con l'IRAP. Il credito va ripartito in cinque quote annuali di pari importo fino a concorrenza dell'IRAP del periodo.

77

MySolution | Formazione

ACE ultime novità di agosto 2017

L'agevolazione ACE ad oggi

↓

MECCANISMO DEL BENEFICIO ACE →

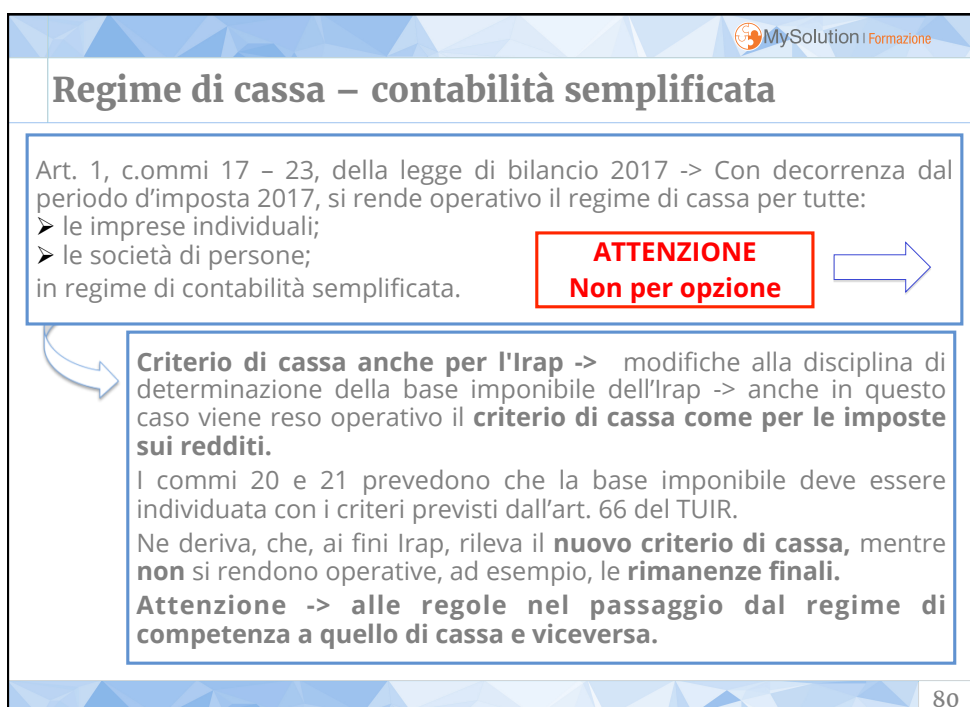
- Il beneficio ACE **opera mediante una deduzione dal reddito** complessivo netto dichiarato dell'importo corrispondente al rendimento nozionale della variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.
Il nuovo decreto conferma che *"Il capitale proprio esistente alla data di chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010 è costituito dal patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, senza tener conto dell'utile del medesimo esercizio"*. Va evidenziato che questa regola vale per i soggetti IRES, in quanto, come si vedrà, per i soggetti IRPEF, l'utile d'esercizio va computato nel periodo di maturazione.

78



MySolution | Formazione

Regime di cassa per i contribuenti in contabilità semplificata



MySolution | Formazione

Regime di cassa – contabilità semplificata

Art. 1, c. ommi 17 - 23, della legge di bilancio 2017 -> Con decorrenza dal periodo d'imposta 2017, si rende operativo il regime di cassa per tutte:

- le imprese individuali;
- le società di persone;

in regime di contabilità semplificata.

ATTENZIONE
Non per opzione ➡

➡ **Criterio di cassa anche per l'Irap ->** modifiche alla disciplina di determinazione della base imponibile dell'Irap -> anche in questo caso viene reso operativo il **criterio di cassa come per le imposte sui redditi.**

I commi 20 e 21 prevedono che la base imponibile deve essere individuata con i criteri previsti dall'art. 66 del TUIR.

Ne deriva, che, ai fini Irap, rileva il **nuovo criterio di cassa**, mentre **non** si rendono operative, ad esempio, le **rimanenze finali.**

Attenzione -> alle regole nel passaggio dal regime di competenza a quello di cassa e viceversa.

80

MySolution | Formazione

Regime di cassa – contabilità semplificata

Ambito soggettivo Artt. 18 e 20, D.P.R. n. 600/1973

- **Imprese individuali, Snc, Sas** e soggetti equiparati ai sensi dell'art. 5, TUIR.
- **Enti non commerciali** (residenti e non) esercenti un'attività commerciale in via non prevalente.

Che hanno conseguito, nel periodo d'imposta precedente, ricavi non superiori a:

- **euro 400.000,00**, per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi;
- **euro 700.000,00**, per le imprese aventi per oggetto altre attività.

81

MySolution | Formazione

Contabilità semplificata

Modifiche all'art. 18, D.P.R. n. 600/1973

- Il comma 1 del nuovo art. 18, fa riferimento ai ricavi ***“percepiti in un anno intero, ovvero conseguiti nell'ultimo anno di applicazione dei criteri previsti dall'art. 109, comma 2, TUIR”***;

↓

- i **ricavi 2016** vanno individuati in base al principio di competenza;

- in caso di **inizio attività nel 2016**, è necessario ragguagliare ad anno i ricavi conseguiti in tale periodo.

82

MySolution | Formazione

Contabilità semplificata

Soglia ricavi: artt. 57 e 85 TUIR

- I corrispettivi delle cessioni di beni/servizi alla cui produzione/scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- i corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione;
- **le assegnazioni dei predetti beni ai soci / autoconsumo del titolare;**
- la destinazione dei predetti beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa;
- i contributi in c/esercizio a norma di legge.

83

MySolution | Formazione

Contabilità semplificata

Attività miste

Art. 18, comma 1, D.P.R. n. 600/1973

Occorre fare riferimento **all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente**, intesa come attività dalla quale derivano i maggiori ricavi.

84

MySolution | Formazione

Contabilità semplificata

Attività miste

Art. 18, comma 1, D.P.R. n. 600/1973

ESEMPIO 1

Un'impresa ha conseguito ricavi per euro **670.000**, di cui **230.000** per l'attività di **prestazione di servizi** ed euro **440.000** per **altre attività**.

SÌ
REGIME SEMPLIFICATO

85

MySolution | Formazione

Contabilità semplificata

Attività miste

Art. 18, comma 1, D.P.R. n. 600/1973

ESEMPIO 2

Un'impresa ha conseguito ricavi per euro **550.000**, di cui **450.000** per l'attività di **prestazione di servizi** ed euro **100.000** per **altre attività**.

NO
REGIME SEMPLIFICATO

86

MySolution | Formazione

Contabilità semplificata

Attività miste

Art. 18, comma 1, D.P.R. n. 600/1973

ESEMPIO 3

Un'impresa ha conseguito ricavi per euro **770.000**, di cui **370.000** per l'attività di **prestazione di servizi** e ed euro **400.000** per **altre attività**.

NO
REGIME SEMPLIFICATO

87

MySolution | Formazione

Contabilità semplificata

Attività miste

Art. 18, comma 1, D.P.R. n. 600/1973

R.M. n. 293/E del 18 ottobre 2007

"occorre, inoltre, verificare se l'ammontare complessivo dei ricavi realizzati tramite tutte le attività svolte supera il limite massimo fissato dalla norma in euro 700.000."

88

MySolution | Formazione

Contabilità semplificata

Deroghe limiti ricavi

- **Le società di capitali** (srl, spa, ecc.) sono obbligate a tenere la contabilità ordinaria a prescindere dall'ammontare dei ricavi dell'anno precedente
- **I lavoratori autonomi** possono tenere la contabilità semplificata a prescindere dall'ammontare dei compensi dell'anno precedente.

89

MySolution | Formazione

Regime di cassa – contabilità semplificata

Riscrittura comma 1 dell'art. 66 del Tuir -> lettera a) -> il reddito di impresa è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi e proventi percepiti e le spese sostenute nel periodo di imposta nell'esercizio dell'attività di impresa.

Tale differenza deve essere:

- **augmentata:**
 - del valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore;
 - dei proventi derivanti dagli immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa;
 - delle plusvalenze e delle sopravvenienze;
- **diminuita:**
 - delle minusvalenze;
 - delle sopravvenienze passive;
 - degli ammortamenti;
 - degli accantonamenti.

90

MySolution | Formazione

Regime di cassa – contabilità semplificata

Riscrittura comma 1 dell'art. 66 del TUIR -> lettera b) -> viene variato, in più parti, a fini di coordinamento con la nuova disciplina:

- **il comma 3 dello stesso art. 66** del TUIR prevedendo per i contribuenti che adotteranno il regime di cassa le ordinarie regole valevoli per la determinazione del costo e del valore normale dei beni.

A sua volta:

- **il comma 18 dispone che** -> dal reddito del periodo d'imposta in cui si applicano le nuove disposizioni deve essere sottratto l'importo delle rimanenze finali imputate al reddito dell'esercizio precedente;
- **il comma 19**, per evitare salti e/o duplicazioni di imposizione, prevede che -> nell'ipotesi di passaggio da un periodo d'imposta soggetto alla determinazione del reddito delle imprese minori, ad uno soggetto a regime ordinario, e viceversa:
 - i ricavi, i compensi e le spese che hanno già concorso alla formazione del reddito (*secondo la disciplina adottata*) non devono assumere rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi.

91

MySolution | Formazione

La nuova contabilità semplificata per cassa

Modifica art. 66 TUIR

- Ai sensi del comma 1 del nuovo art. 66, TUIR, il reddito d'impresa dei soggetti semplificati è pari alla differenza tra l'ammontare dei ricavi (art. 85) e degli altri proventi percepiti (art 89) e quello delle spese sostenute.

↪

- **Aggiunti** l'autoconsumo personale / familiare dell'imprenditore (Art. 57), i redditi degli immobili "patrimonio" (art. 90), le plusvalenze (art. 86) e le sopravvenienze attive (art. 88);

- **Sottratte** le minusvalenze / sopravvenienze passive (art 101)

92

MySolution | Formazione

La nuova contabilità semplificata per cassa

Modifica art. 66 TUIR

In sede di determinazione del reddito considerata la conferma di quanto previsto dai commi 2, 4 e 5 del vigente art. 66:

↓

- **E' possibile dedurre**, ai sensi del citato comma 2, le quote di ammortamento dei beni materiali / immateriali, le perdite di beni strumentali / su crediti, l'accantonamento TFR;
- **Sono riconosciute**, ai sensi dei citati commi 4 e 5, **le deduzioni forfetarie** per gli intermediari / rappresentanti di commercio, gli esercenti attività di ristorazione e attività alberghiera nonché per gli autotrasportatori.

93

MySolution | Formazione

La nuova contabilità semplificata per cassa

Rimanenze finali

il reddito del periodo d'imposta in cui si applicano le disposizioni dell'articolo 66 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dal comma 17 del presente articolo, è ridotto dell'importo delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza.

↓

- **non assumono rilevanza** ai fini della determinazione del reddito né le rimanenze finali né tantomeno quelle iniziali.
- per **il primo periodo d'imposta di applicazione del regime di cassa** il reddito è determinato mediante una decurtazione dello stesso per un importo pari alle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente in base al principio di competenza.

94

MySolution | Formazione

La nuova contabilità semplificata per cassa

Passaggio di regime

- Al fine di evitare salti / duplicazioni di tassazione in caso di passaggio dal principio di cassa al regime ordinario (contabilità ordinaria), e viceversa,

↓

- I ricavi, i compensi e le spese che hanno già concorso alla formazione del reddito ... non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi.

95

MySolution | Formazione

Regime di cassa

Gli obblighi contabili

MySolution | Formazione

Regime di cassa – Semplificati obblighi contabili

Art. 1, comma 22, della legge di bilancio 2017 -> stabilisce che i **soggetti** che applicano il regime di cassa **devono annotare**:

- analiticamente;
- e:
- cronologicamente;

in apposito registro:

- i ricavi percepiti ed incassati;
- i costi sostenuti e pagati;

nonché, **con apposita annotazione**, le componenti positive e negative non iscritte in detti registri.

N.B.: i registri tenuti a fini Iva possono sostituire questo registro a patto che:

- risultino iscritte separate annotazioni delle operazioni non soggette a registrazione Iva;
- venga riportato l'importo complessivo delle operazioni che non hanno generato incassi o pagamenti con indicazione delle fatture cui le operazioni stesse si riferiscono.

97

MySolution | Formazione

Regime di cassa – Semplificati obblighi contabili

Opzione per regime ordinario	➔	<p>Attenzione -> sussiste la possibilità di optare per il regime ordinario di tenuta delle scritture contabili.</p> <p>Il Ministro dell'economia può procedere a emanare disposizioni attuative delle nuove norme entro 30 giorni dall'entrata in vigore della legge di stabilità.</p>
Deroga	➔	<p>Con l'esercizio dell'opzione - di durata triennale - il contribuente ha anche la possibilità di derogare parzialmente al regime di cassa, facendo coincidere la data di registrazione dei documenti ai fini Iva con quella in cui è intervenuto il relativo incasso o pagamento.</p> <p>N.B.: sussiste, come detto, la possibilità di optare per il regime contabile ordinario con efficacia almeno triennale.</p>

98

MySolution | Formazione

Regime di cassa – Semplificati obblighi contabili

1	➤ Tenuta di due registri distinti (incassi e pagamenti).
2	<ul style="list-style-type: none">➤ Tenuta dei registri Iva con annotazione separata;➤ Operazioni no Iva e indicazione dell'importo complessivo;➤ Rilevazione mancati incassi / pagamenti al 31.12.
3	<ul style="list-style-type: none">➤ Tenuta dei registri Iva con annotazione separata;➤ Operazioni no Iva senza annotazione dell'ammontare incassati / pagato per effetto della coincidenza tra la data di registrazione con quella di incasso / pagamento del documento.

99

MySolution | Formazione

La nuova contabilità semplificata per cassa

Registri contabili

Al fine di allineare gli obblighi contabili alle novità del citato art. 66, TUIR, sono state apportate rilevanti modifiche all'art. 18, D.P.R. n. 600/1973.

Per i soggetti che adottano la contabilità semplificata sono state **previste 3 possibili alternative.**

100

MySolution | Formazione

La nuova contabilità semplificata per cassa

1 Registri contabili

Tenuta di 2 registri distinti (incassi /pagamenti):

↓

Secondo il comma 2 del citato art. 18, i soggetti in esame devono annotare cronologicamente in 2 distinti registri i ricavi percepiti / spese sostenute indicando per ciascun incasso / spesa:

- Il relativo importo;
- Le generalità / indirizzo / Comune di residenza del soggetto che effettua il pagamento;
- Gli estremi della fattura / altro documento emesso.

101

MySolution | Formazione

La nuova contabilità semplificata per cassa

2 Registri contabili

Tenuta dei soli registri iva e indicazione mancati incassi / pagamenti.

↓

- Il comma 4 del citato art. 18 prevede che i registri IVA sostituiscono i predetti registri (Incassi / Pagamenti), qualora siano annotate separatamente le operazioni non soggette a registrazione ai fini IVA.
- In luogo delle singole annotazioni relative agli incassi / pagamenti, nel caso in cui l'incasso / pagamento non sia avvenuto nell'anno di annotazione, nei registri IVA va riportato l'importo complessivo dei mancati incassi / pagamenti con l'indicazione delle fatture cui le operazioni si riferiscono.

102

MySolution | Formazione

La nuova contabilità semplificata per cassa

2 Registri contabili

Tenuta dei soli registri iva e indicazione mancati incassi / pagamenti.

↓

- In tal caso, i ricavi percepiti / costi sostenuti vanno annotati separatamente nel periodo d'imposta di incasso / pagamento, indicando il documento già registrato ai fini IVA.

103

MySolution | Formazione

La nuova contabilità semplificata per cassa

3 Registri contabili

Tenuta dei soli registri iva e presunzione di incasso / pagamento

↓

- In base al comma 5 del citato art. 18, il contribuente può tenere i registri IVA senza effettuare le annotazioni relative agli incassi / pagamenti, fermo restando l'obbligo della separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione ai fini IVA.
- In tal caso, opera la presunzione in base alla quale la **data di registrazione dei documenti coincide con quella di incasso / pagamento**. Così, ad esempio, tutte le fatture / documenti che tano annotati entro il 31.12.2017, **sono considerati incassati / pagati nel 2017**.

104

MySolution | Formazione

La nuova contabilità semplificata per cassa

**Opzione regime ordinario
comma 3, art. 18**

- Al contribuente è comunque concessa la possibilità di optare per il regime ordinario (contabilità ordinaria).

↓

Vincolo annuale o triennale?

105

MySolution | Formazione

La nuova contabilità semplificata per cassa

IRAP

- Con l'aggiunta all'art. 5-*bis*, D.Lgs. n. 446/1997 del nuovo comma 1-*bis* per le società di persone / ditte individuali in contabilità semplificata,

↓

- Anche la base imponibile IRAP è determinata sulla base del principio di cassa applicato ai fini reddituali.

106

MySolution | Formazione

Regime di cassa – anche per l'Irap

La legge di bilancio 2017 è intervenuta anche sulle modalità di determinazione della base imponibile IRAP delle imprese minori, inserendo il comma 1-bis all'interno dell'art. 5-bis del D.Lgs. n. 446/1997, disponendo, in particolare, che, per le società e gli imprenditori individuali ammessi al regime di contabilità semplificata, **la base imponibile IRAP deve essere determinata a norma dell'art. 66 del TUIR.**

Ne deriva, di conseguenza, che - dal periodo d'imposta 2017 (con effetti dalla dichiarazione IRAP 2018) - il **valore della produzione netta** delle **imprese in contabilità semplificata deve essere individuato in relazione al principio di cassa**, secondo quanto previsto in materia di reddito d'impresa.

N.B.: non può essere esercitata l'opzione per il calcolo dell'IRAP in base alle risultanze del bilancio e, quindi, per l'individuazione dei componenti reddituali rilevanti continuerà ad avvenire ai sensi dell'art. 5-bis, comma 1 del D.Lgs. n. 446/1997, in quanto non cambiano i proventi e gli oneri concorrenti alla formazione del valore della produzione netta (che restano i consueti), ma soltanto il criterio di imputazione temporale.

107

MySolution | Formazione

Regime di cassa – anche per l'Irap

Ai fini Irap, per i soggetti in argomento:

- le **plusvalenze** e le **minusvalenze** sono non imponibili o indeducibili;
- i **costi del personale**, se deducibili (es.: dipendenti a tempo indeterminato, addetti alla ricerca e sviluppo), lo saranno in relazione al principio di cassa, salve le eccezioni espressamente previste anche ai fini del reddito d'impresa (come, ad esempio, gli accantonamenti al Tfr).

N.B.: Ris. AE n. 265/2009 -> **i contributi previdenziali inerenti ai dipendenti a tempo indeterminato** si devono ritenere deducibili, ai fini IRAP, in base al criterio di imputazione temporale proprio del soggetto che se ne avvale.

Locuzione "in quanto compatibili" -> si ritiene che il riferimento sia relativo ai proventi e agli oneri che, in ogni caso, non concorrono alla formazione della base imponibile IRAP.

Es.: le plusvalenze e le minusvalenze conseguite nel 2016 si devono considerare irrilevanti ai fini del calcolo dell'IRAP, in quanto un componente reddituale, se ha già concorso alla formazione del reddito secondo le regole ordinarie (*principio di competenza*), non deve essere computato nella determinazione del reddito secondo le regole del nuovo regime.

108



MySolution | Formazione

IRI: il punto della situazione



MySolution | Formazione

IRI: il punto della situazione

Soggetti ammessi

- Imprenditori individuali in contabilità ordinaria
- Società di persone in contabilità ordinaria
- Le SRL a ristretta base proprietaria

110

MySolution | Formazione

IRI: il punto della situazione

Il reddito d'impresa **è escluso** dalla formazione del reddito complessivo

E si assoggetta a tassazione separata (IRI) con l'aliquota prevista dall'art. 77 del TUIR attualmente al 24%

111

MySolution | Formazione

IRI: il punto della situazione

Dal reddito d'impresa **si deducono** le somme prelevate a carico dell'utile d'esercizio e delle riserve di utili

Nei limiti del reddito del periodo d'imposta e dei periodi d'imposta precedenti assoggettati a IRI


Al netto delle perdite residue computabili in diminuzione dei redditi dei periodi d'imposta successivi a favore dell'imprenditore dei collaboratori familiari e dei soci

112


MySolution | Formazione

IRI: il punto della situazione

Le perdite maturate in sede di applicazione IRI



Diminuiscono il reddito dei periodi d'imposta successivi per l'intero importo che trova capienza in essi




In caso di fuoriuscita dal regime le perdite non utilizzate **sono computabili dai redditi** considerando l'ultimo anno di permanenza nel regime come anno di maturazione delle stesse

113

MySolution | Formazione

IRI: il punto della situazione

Gli utili prodotti e assoggettati a IRI




Se prelevati dall'imprenditore e dai collaboratori familiari o distribuiti ai soci saranno assoggettati a **tassazione ordinaria** in capo a detti soggetti

114

MySolution | Formazione

IRI: il punto della situazione

Gli imprenditori e le società di persone che optano per il regime IRI




Devono osservare le regole IRI **per 5 periodi d'imposta**.
L'opzione è rinnovabile e deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi

115

MySolution | Formazione

IRI: il punto della situazione

Le regole IRI **non si applicano**



Alle somme prelevate a carico delle riserve formate con utili precedenti a quelli di applicazione dell'IRI

116

MySolution | Formazione

IRI: il punto della situazione

```
graph TD; A[Le SRL a ristretta base proprietaria che optano per il regime IRI] --> B[Gli utili e le riserve derivanti dalle partecipazioni]; B --> C[Per il percettore sono considerati redditi d'impresa e non redditi di capitale];
```

117

MySolution | Formazione

IRI: il punto della situazione

```
graph TD; A[I contributi INPS] --> B[Si determinano senza tenere conto delle nuove disposizioni IRI];
```

118

MySolution | Formazione

Esempio n. 1

Reddito d'impresa prodotto nell'anno (n) 100 con prelevamento di 40
 Reddito d'impresa nell'anno (n+1) 100 con prelevamenti per 60
 Reddito d'impresa nell'anno (n+2) 20 con prelevamenti per 50
 Reddito d'impresa nell'anno (n+3) 170 con prelevamenti per 40

ANNO	REDDITO PRODOTTO	SOMME TASSATE IRPEF	REDDITO TASSATO IRI	PERDITE IRI RIPORTABILI
n	100	40	60	
n+1	100	60	40	
n+2	20	50		30
n+3	170	40	100	0
TOTALE	390	190	200	0

119

MySolution | Formazione


Esempio n. 2

SOMME PRELEVATE ECCEDENTI IL REDDITO

Reddito d'impresa prodotto nell'anno (n) 100 con prelevamento di 40
 Reddito d'impresa nell'anno (n+1) 100 con prelevamenti per 60
 Reddito d'impresa nell'anno (n+2) 20 con prelevamenti per 50
 Reddito d'impresa nell'anno (n+3) 170 con prelevamenti per 40

ANNO	REDDITO PRODOTTO	SOMME PRELEVATE	REDDITO TASSATO IRI	PERDITE RIPORTABILI	REDDITO COMPLESSIVO	SOMME PRELEVATE	PLAFOND IRI
n	100	40	60		100	40	60
n+1	100	60	40		200	100	100
n+2	20	50		30	220	150	70 (100-30)
n+3	170	40	100		360	190	170
TOTALE	390	190	200				

120



Esempio n. 3

- PRESENZA DI PERDITE DI GESTIONE
- Reddito d'impresa prodotto nell'anno (n) 100 con prelevamento di 40
- Reddito d'impresa nell'anno (n+1) 100 con prelevamenti per 60
- Perdita nell'anno (n+2) 20 con prelevamenti per 50
- Reddito d'impresa nell'anno (n+3) 30 con prelevamenti per 40

ANNO	REDDITO PRODOTTO	SOMME PRELEVATE	REDDITO TASSATO IRI	PERDITE RIPORTABILI	REDDITO COMPLESSIVO	SOMME PRELEVATE	PLAFOND IRI
n	100	40	60		100	40	60
n+1	100	60	40		200	100	100
n+2	-20	50		70	180	150	30 (100-70)
n+3	30	40			210	190	20 (30-10)
TOTALE	210	190	100				

121




Novità per i contratti di leasing

MySolution | Formazione

Novità per i contratti di leasing

Concezione del contratto di leasing nell'ordinamento giuridico preesistente



Il leasing è **stato da sempre**, sia dalla dottrina che dalla giurisprudenza, **annoverato tra i contratti "atipici"**, in quanto:


- non esiste una disciplina organica
- non è inserito in una normativa cui fare riferimento

123

MySolution | Formazione

Novità per i contratti di leasing

Le novità della Legge n. 124/2017



Con l'art. 1, commi da 136 a 140, della legge 4 agosto 2017, n. 124 (Legge annuale per il mercato e la concorrenza), si introduce una definizione ed una disciplina ben specifica del contratto di locazione finanziaria, consentendo, quindi, a tale tipo di contratto di assumere la natura di contratto "tipico", come ogni altra forma disciplinata dalla normativa italiana.

124

MySolution | Formazione

Novità per i contratti di leasing

Le novità della Legge n. 124/2017

↓

- **DEFINIZIONE DI LOCAZIONE FINANZIARIA** → è ora definita come un **contratto attraverso il quale la banca o l'intermediario finanziario si obbligano ad acquistare o a far costruire un bene su scelta e secondo le indicazioni dell'utilizzatore, che ne assume tutti rischi, anche di perimento, mettendolo a disposizione per un dato tempo verso un determinato corrispettivo.**
- Detto corrispettivo tiene conto del prezzo di acquisto o di costruzione e della durata del contratto.

125

MySolution | Formazione

Novità per i contratti di leasing

Le novità della Legge n. 124/2017

↓

- **EFFETTI** → Sull'utilizzatore gravano i rischi, anche di perimento, del bene oggetto. del contratto di leasing

È l'utilizzatore che individua il bene oggetto del contratto di leasing

↓

sull'utilizzatore gravano tutti i rischi anche di perimento del bene

→

l'assunzione dei rischi incide sull'aspetto contabile dell'operazione.

126

MySolution | Formazione

Novità per i contratti di leasing

Le novità della Legge n. 124/2017

↓

- **EFFETTI** → Sull'utilizzatore gravano i rischi, anche di perimento del bene oggetto del contratto di leasing

È l'utilizzatore che individua il bene oggetto del contratto di leasing

sull'utilizzatore gravano tutti i rischi anche di perimento del bene

→

l'assunzione dei rischi incide sull'aspetto contabile dell'operazione.

127

MySolution | Formazione

Novità per i contratti di leasing

Le novità della Legge n. 124/2017

↓

INFATTI:


- Il nuovo OIC 16 stabilisce che le immobilizzazioni materiali, comprese nelle sottovoci da BII1 a BII4, **si rilevano inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici** connessi al bene acquisito.
- Il trasferimento dei rischi e dei benefici avviene, di solito, quando viene trasferito il titolo di proprietà.
- Qualora non vi sia coincidenza tra la data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici e la data in cui si trasferisce la proprietà, prevale la data in cui è avvenuto il trasferimento dei rischi e dei benefici. → **analisi delle clausole contrattuali**
- **È fuori dubbio, quindi, che le nuove disposizioni sul leasing, che impongono l'assunzione dei rischi in capo all'utilizzatore, comportano anche l'applicazione di quanto prevede l'OIC 16, in merito alla rilevazione nell'attivo dello stato patrimoniale del bene acquisito in locazione finanziaria.**

128

MySolution | Formazione

Novità per i contratti di leasing

Le novità della Legge n. 124/2017



L'INADEMPIENZA→

- costituisce grave inadempimento dell'utilizzatore il mancato pagamento di
- **almeno sei canoni mensili o due canoni trimestrali** anche non consecutivi o un importo equivalente per i leasing immobiliari;
- ovvero di **quattro canoni mensili anche non consecutivi** o di un importo equivalente, per gli altri contratti di locazione finanziaria.


La risoluzione del contratto per grave inadempimento dell'utilizzatore, comporta la restituzione del bene al concedente.

129

MySolution | Formazione

Novità per i contratti di leasing

Le novità della Legge n. 124/2017



L'INADEMPIENZA→ EFFETTI SUCCESSIVI

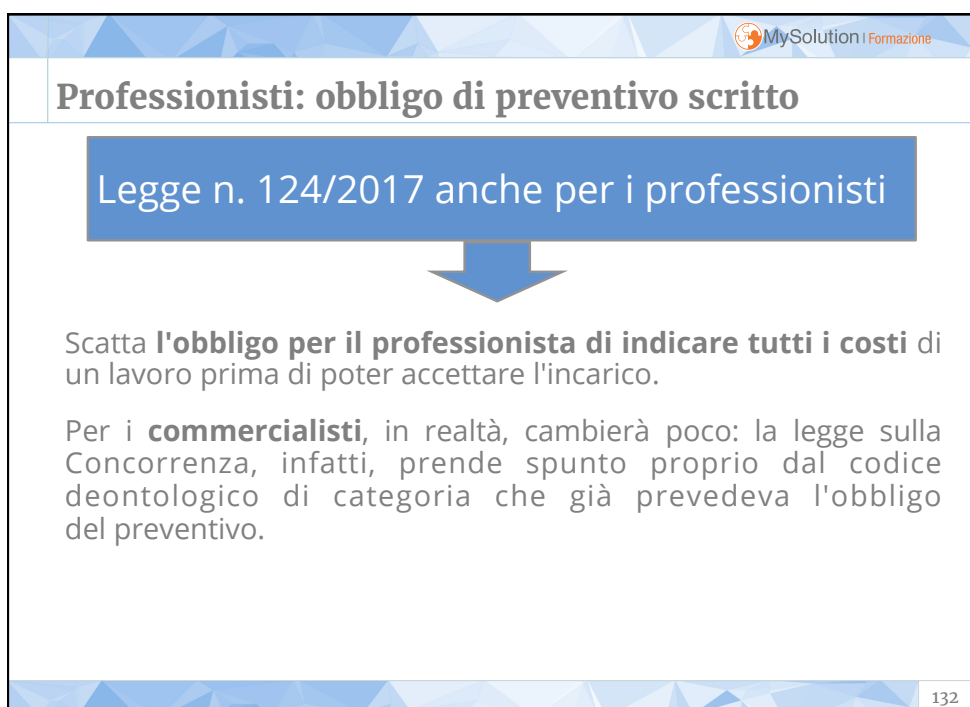
- Il concedente, a seguito di risoluzione del contratto, **deve corrispondere** all'utilizzatore quanto ricavato dalla vendita o da altra collocazione del bene.
- La **vendita o collocazione** del bene deve essere effettuata a valori di mercato.
- **L'importo che riceve l'utilizzatore risulta al netto** dei canoni non pagati, dei canoni a scadere, solo in linea di capitale, del prezzo per l'esercizio dell'opzione finale di acquisto, nonché delle spese anticipate per il recupero del bene e per quelle anticipate per la stima e per la sua conservazione per il tempo necessario alla vendita.


130



 MySolution | Formazione


La legge sulla concorrenza ed i professionisti



 MySolution | Formazione

Professionisti: obbligo di preventivo scritto


Legge n. 124/2017 anche per i professionisti



Scatta l'**obbligo per il professionista di indicare tutti i costi** di un lavoro prima di poter accettare l'incarico.


Per i **commercialisti**, in realtà, cambierà poco: la legge sulla Concorrenza, infatti, prende spunto proprio dal codice deontologico di categoria che già prevedeva l'obbligo del preventivo.

132



Professionisti: obbligo di preventivo scritto

Legge n. 124/2017 anche per i professionisti



Diventa **obbligatorio** per ogni professionista presentare un canovaccio di parcella già al momento delle presentazioni. "L'inottemperanza di quanto disposto nel presente comma **costituisce illecito disciplinare** del professionista", si legge nel testo del 2012 e il commercialista o avvocato che sia deve subito rendere noto al cliente:

- il grado di **complessità** dell'incarico;
- gli **oneri** ipotizzabili dal momento del conferimento fino alla conclusione del lavoro;
- i **dati della polizza assicurativa** per i danni provocati nell'esercizio dell'attività professionale.

133



Novità in materia di bilancio

MySolution | Formazione

Novità per il bilancio

Le novità del D.M. 3 agosto 2017

Con il D.M. 3 agosto 2017 vengono coordinate:

- le **nuove regole contabili**, (D.Lgs. n. 139/2015) e integrate dai riscritti principi contabili nazionali, con le modifiche tributarie introdotte dal c.d. "milleproroghe" (D.L. n. 244/2016 convertito in Legge n. 19/2017).

OGGETTO → determinazione delle basi imponibili IRES ed IRAP.

135

MySolution | Formazione

Novità per il bilancio

Le novità del D.M. 3 agosto 2017

Il Legislatore **ha rinunciato, con il D.M. 3 agosto 2017 alla «manutenzione» del TUIR e del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446**, stabilendo che per le imprese di **medio-grandi dimensioni soggette ai nuovi OIC** valgono - anche ai fini tributari - i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione dei principi contabili adottati per la redazione del bilancio d'esercizio (PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA).

136

MySolution | Formazione

Novità per il bilancio

Le novità del D.M. 3 agosto 2017



Il punto nodale → Le micro-impresе? Per queste il Legislatore ha ritenuto **invece** di mantenere la vecchia disciplina fiscale. La normativa fiscale, **TUTTAVIA**, non consente a questi soggetti di disapplicare i corretti principi contabili, imponendo dunque - ove la qualificazione, imputazione temporale e classificazione sia in conflitto con quella tributaria - una potenziale ed onerosa moltiplicazione delle variazioni in dichiarazione.

137

MySolution | Formazione

Novità per il bilancio

Le novità del D.M. 3 agosto 2017



Micro-Imprese → possono definirsi tali secondo l'art. 2435-ter c.c., quelle che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

- 1. **totale dell'attivo** dello stato patrimoniale di 175.000 euro;
- 2. **ricavi delle vendite** e delle prestazioni di 350.000 euro;
- 3. **cinque dipendenti occupati** in media durante l'esercizio.

138

MySolution | Formazione

Novità per il bilancio

Le novità del D.M. 3 agosto 2017




- Il D.M. 3 agosto 2017 prevede il c.d. **PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA** →
- **PRINCIPIO DI DERIVAZIONE «SEMPLICE»** → Art. 83 TUIR: dispone che il reddito complessivo - da assoggettare, ad esempio ad IRES - sia determinato **apportando all'utile o alla perdita del conto economico le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle disposizioni** successive all'art. 83.

139

MySolution | Formazione

Novità per il bilancio

Le novità del D.M. 3 agosto 2017



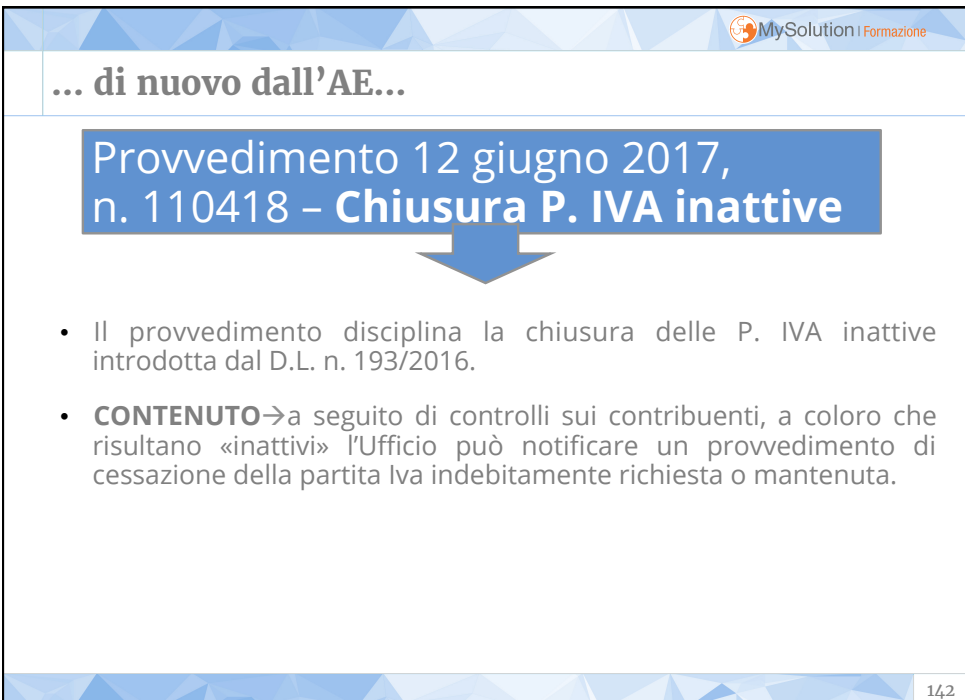
Con l'introduzione di numerose norme che hanno allontanato il binario fiscale da quello civilistico, imponendo numerose variazioni in dichiarazione, **il D.M. 3 agosto 2017 ha «risolto» il problema attraverso la soluzione del c.d. principio di derivazione rafforzata.**

140



MySolution | Formazione


... di nuovo dall' Agenzia delle Entrate...



MySolution | Formazione

... di nuovo dall'AE...

**Provvedimento 12 giugno 2017,
n. 110418 - Chiusura P. IVA inattive**




- Il provvedimento disciplina la chiusura delle P. IVA inattive introdotta dal D.L. n. 193/2016.
- **CONTENUTO** → a seguito di controlli sui contribuenti, a coloro che risultano «inattivi» l'Ufficio può notificare un provvedimento di cessazione della partita Iva indebitamente richiesta o mantenuta.

142

MySolution | Formazione

... di nuovo dall'AE...

Provvedimento 12 giugno 2017,
n. 110418 – **Chiusura P. IVA inattive**




- **EFFETTI** → AVVERSO I QUALI È AMMISSIBILE IL RICORSO
- La cessazione della partita Iva ha effetto dalla data di registrazione in Anagrafe Tributaria della notifica del provvedimento,
- Diretta conseguenza è l'eliminazione, eventuale, dal VIES.

143

MySolution | Formazione

... di nuovo dall'AE...

Provvedimento 12 giugno 2017,
n. 110418 – **Chiusura P. IVA inattive**



- Il provvedimento disciplina anche la **sola esclusione dal VIES** → A FRONTE DEL QUALE E' AMMISSIBILE IL RICORSO
- Se consapevolmente il contribuente ha effettuato operazioni intracomunitarie in un contesto di frode Iva, l'Ufficio, valutata la gravità del comportamento, può notificare un provvedimento di esclusione dal VIES
- L'esclusione dell'operatore dalla banca dati dei soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie ha effetto dalla data di registrazione in Anagrafe Tributaria della notifica del provvedimento.

144

MySolution | Formazione

... di nuovo dall'AE...

**Provvedimento 4 luglio 2017,
n. 124040 - Modello TR**



- **NUOVO MODELLO TR** → la modifica si è resa necessaria la fine di recepire le novità normative in materia di visto di conformità e di compensazione previste dal D.L. n. 50/2017.
- **DIFFERENZE**

145

MySolution | Formazione

... di nuovo dall'AE...

**Provvedimento 4 luglio 2017,
n. 124040 - Modello TR**



NUOVO MODELLO TR → la modifica si è resa necessaria al fine di recepire le novità normative in materia di visto di conformità e di compensazione previste dal D.L. n. 50/2017.

DIFFERENZE: NESSUNA!

**SONO STATE ADEGUATE LE ISTRUZIONI CON LE DELUCIDAZIONI
NORMATIVE PREVISTE DAL D.L. n. 50/2017→**

VISTO DI CONFORMITÀ

COMPENSAZIONE SOPRA LA SOGLIA DI EURO 5.000

146

MySolution | Formazione

... di nuovo dall'AE...

**Provvedimento 4 luglio 2017,
n. 124040 - Modello TR**



- Il "nuovo" modello deve essere utilizzato *"a partire dalle richieste di rimborso o di utilizzo in compensazione del credito Iva relativo al secondo trimestre"* 2017 (aprile/giugno) e, quindi, a decorrere dal 31 luglio 2017 e successive scadenze.

147

MySolution | Formazione

... di nuovo dall'AE...

**Ris. 28 luglio 2017, n. 103/E -
Modello TR**



Vengono forniti chiarimenti in merito:


- alle compensazioni dei crediti infrannuali risultanti dalle istanze IVA TR
- ai soggetti abilitati ad apporre il visto di conformità per le compensazioni superiori al limite di 5.000 euro annui.

148

MySolution | Formazione


... di nuovo dall'AE...

**Ris. 28 luglio 2017, n. 103/E -
Modello TR**



Vengono posti **3 quesiti**:

1. il **visto di conformità** deve essere apposto sul modello IVA TR solo al momento dell'effettivo utilizzo in compensazione del credito per un importo superiore a 5.000 euro?
2. il **limite di 5.000 euro** per l'apposizione del visto di conformità deve essere calcolato tenendo conto dei precedenti crediti trimestrali indicati con utilizzo in compensazione sull'istanza IVA TR, ovvero effettivamente utilizzati?
3. l'**importo indicato sull'istanza** relativa al 1° trimestre 2017, ovvero effettivamente utilizzato, debba concorrere al limite annuale dei 5.000 euro ?


Risposte fornite nella Risoluzione n. 103/E 

149

MySolution | Formazione

... di nuovo dall'AE...

**Ris. 28 luglio 2017, n. 103/E -
Modello TR**



1. Il **visto di conformità è obbligatorio** se l'istanza con cui viene chiesto di poter compensare il credito IVA infrannuale è di importo superiore a 5.000 euro annui, anche quando alla richiesta non faccia seguito alcun effettivo utilizzo in compensazione il limite di 5.000 euro per l'apposizione del visto di conformità deve essere calcolato tenendo conto dei precedenti crediti trimestrali indicati con utilizzo in compensazione sull'istanza IVA TR, ovvero effettivamente utilizzati
2. **per l'apposizione del visto** di conformità va calcolato tenendo conto dei crediti trimestrali chiesti in compensazione nei trimestri precedenti
3. l'**importo indicato sull'istanza** relativa al 1° trimestre 2017 concorre al limite dei 5.000 euro annui, anche se non utilizzato in compensazione.

150

MySolution | Formazione

... di nuovo dall'AE...

**Ris. n. 53/2017 e Ris. n. 86/2017
Agevolazioni «prima casa»**



- **Ris. n. 53/E del 27 aprile 2017** → L'agevolazione prima casa resta valida anche quando l'acquirente non rispetta il requisito dichiarato di svolgere l'attività lavorativa nel comune di ubicazione dell'immobile, ma ha tempo per trasferire la residenza nello stesso comune, a patto che si impegni per iscritto a farlo entro 18 mesi dall'acquisto.
- **Ris. n. 86/E del 4 luglio 2017** → Per l'appartamento ricevuto a titolo gratuito, è possibile reiterare le agevolazioni prima casa esclusivamente se si aliena **entro un anno** quello già acquistato con gli stessi "sconti".

151

MySolution | Formazione

... di nuovo dall'AE...

**Le comunicazioni trimestrali –
Ris. n. 87/E, n.104/E e n. 105/E**



Ris. n. 87/E del 5 luglio 2017 → Prime Faq AdE in merito al «nuovo spesometro 2017»

Ris. n. 104/E del 28 luglio 2017 → delucidazione in materia di ravvedimento operoso per le Liquidazioni periodiche IVA telematiche e del «nuovo spesometro 2017»

- **Liquidazioni periodiche IVA:** fermo il versamento della sanzione di cui all'art. 11, comma 2-ter, del D.Lgs. n. 471 del 1997, eventualmente ridotta per effetto del ravvedimento, qualora la regolarizzazione intervenga prima della presentazione della dichiarazione annuale IVA, è necessario comunque inviare la comunicazione inizialmente omessa/incompleta/errata.
- **Nuovo spesometro 2017:** ravvedibili secondo le disposizioni applicando alla sanzione di cui all'art. 11, comma 2-bis, del D.Lgs. n. 471 del 1997 le riduzioni previste dall'art. 13, comma 1, lett. a-bis) e ss., del D.Lgs. n. 472 del 1997, a seconda del momento in cui interviene il versamento.

152

MySolution | Formazione

... di nuovo dall'AE...

**Le comunicazioni trimestrali -
Risoluzioni n. 87/E, n.104/E e n. 105/E**



Ris. n. 105/E del 28 luglio 2017 → Esonero dalle liquidazioni IVA per gli imprenditori agricoli

Gli **agricoltori** con terreni ubicati per più del 50% in zone montane e con volume d'affari fino a 7000 €, non sono obbligati alla spedizione on line delle fatture → fa fede l'ubicazione dei terreni.

153

MySolution | Formazione

... grazie per l'attenzione ...