

# DICHIARAZIONE REDDITI 2019



# SCADENZA

## 3.1 TERMINI DI PRESENTAZIONE

Il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi dei soggetti IRES (**modello REDDITI SC e REDDITI ENC**) scade l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta (art. 2 del DPR 22.7.98, n. 322 e successive modificazioni).

Il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi delle società o associazioni di cui all'art. 6 del DPR 29.9.73 n. 600 (**modello REDDITI SP**) scade il 30 settembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.

Restano, comunque, fermi i termini previsti dagli artt. 5 e 5-*bis* del DPR 322/98 e successive modificazioni nei casi di **operazioni straordinarie** (liquidazione, trasformazione, fusione o scissione totale).

Da presentare sempre  
in forma autonoma



# SCADENZA

## 5. Termini e modalità di presentazione della dichiarazione

Sulla base delle disposizioni del DPR 322/98, e successive modifiche, il **Modello REDDITI Persone Fisiche 2019** deve essere presentato entro i termini seguenti:

- ✓ **dal 2.5.2019 al 1.7.2019** se la presentazione viene effettuata in forma cartacea **per il tramite di un ufficio postale**;
- ✓ **entro il 30.9.2019** se la presentazione viene effettuata **per via telematica**, direttamente dal contribuente ovvero se viene trasmessa da un intermediario abilitato alla trasmissione dei dati.

Da presentare sempre  
in forma autonoma



# OBBLIGO PRESENTAZIONE

Le dichiarazioni presentate **entro novanta giorni** dalla scadenza del termine sono considerate valide, salva l'applicazione delle sanzioni previste dalla legge (artt. 2 e 8 del DPR 22.7.98 n. 322 e successive modificazioni).

Quelle presentate, invece, con **ritardo superiore a novanta giorni** si considerano omesse, ma costituiscono titolo per la riscossione dell'imposta che ne risulti dovuta.



# COMPENSAZIONE CREDITI ERARIALI

## **Art. 1 co. 574 della L. 27.12.2013 n. 147**

Per l'utilizzo in compensazione orizzontale – ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 9.7.97 n. 241 – dei crediti relativi alle **imposte sui redditi** e alle relative addizionali, alle **ritenute alla fonte**, alle imposte sostitutive dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP, per **importi superiori ad 5.000,00 euro annui**, il contribuente ha l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'art. 35 co. 1 lett. a) del DLgs. 241/97, relativamente alla singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito.

L'utilizzo di tali crediti è ammesso dal **1° giorno del relativo periodo di imposta**, considerando i crediti compensabili generati per effetto della variazione di periodo di imposta, e prescindendo dalla preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi.



# COMPENSAZIONE CREDITI ERARIALI

In alternativa al rilascio del visto è possibile **la sottoscrizione della dichiarazione** – oltre che dai soggetti di cui all'art. 1 co. 4 del DPR 22.7.98 n. 322 – da parte dell'organo **incaricato della revisione legale dei conti** (art. 2409-*bis* c.c.), attestante l'esecuzione dei controlli previsti dall'art. 2 co. 2 del DM 31.5.99 n. 164 (circ. Agenzia delle Entrate 28/2014).



# COMPENSAZIONE CREDITI ERARIALI

## INDEBITA/IRREGOLARE COMPENSAZIONE

L'Agenzia delle Entrate procede al **recupero dell'ammontare dei crediti utilizzati** in violazione delle predette modalità e dei relativi interessi, nonché all'irrogazione delle sanzioni, con l'atto di cui all'art. 1 co. 421 della L. 311/2004, **per il cui pagamento non è possibile avvalersi della compensazione prevista dall'art. 17 del DLgs. 241/97 (art. 3 co. 4 del DL 50/2017).**



# COMPENSAZIONE CREDITI ERARIALI

## **RIS. AGENZIA DELLE ENTRATE 57/2017**

Dal 1.6.2017, al fine di adeguare le procedure informatiche, è operativo il **controllo in merito all'utilizzo obbligatorio dei servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate**, in presenza di F24 presentati da **titolari di partita IVA che intendono effettuare la compensazione orizzontale di crediti** (art. 17 del DLgs. 241/97).

Se il modello F24 viene “respinto” perché il credito è inesistente oppure non è utilizzabile (ad esempio, non è ancora maturato), si ritiene che la ripetizione del pagamento, se successiva alla scadenza prevista, debba essere sanzionata, se non accompagnata dal ravvedimento.





# VISTO DI CONFORMITÀ NON VALIDO

## ATTENZIONE

**Il visto di conformità non si considera validamente rilasciato nei seguenti casi:**

- 1) il professionista che lo rilascia non risulta iscritto nell'elenco informatizzato dei professionisti abilitati tenuto dalle competenti Direzioni regionali;
- 2) il professionista che lo rilascia è iscritto nell'elenco di cui al punto 1) ma non coincide con il soggetto persona fisica che ha trasmesso la dichiarazione in via telematica (firmatario della sezione "IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA");
- 3) il professionista che lo rilascia è iscritto nell'elenco di cui al punto 1) ma non risulta "collegato" con l'associazione professionale o con la società di servizi o con la società tra professionisti che ha trasmesso la dichiarazione in via telematica;
- 4) .....



# VISTO DI CONFORMITÀ NON VALIDO

## ATTENZIONE

In merito al punto 3) , il professionista che rilascia il visto di conformità risulta “**collegato**” con il soggetto incaricato che trasmette la dichiarazione in via telematica quando quest’ultimo soggetto coincide con:

- 1) l’associazione o la società semplice costituita fra persone fisiche per l’esercizio in forma associata di arti e professioni in cui almeno la metà degli associati o dei soci è costituita da soggetti indicati all’art. 3 co. 3 lett. a) e b), del DPR 322/98 (art. 1 co. 1 lett. a), del decreto 18.2.99);
- 2) la società commerciale di servizi contabili le cui azioni o quote sono possedute per più della metà del capitale sociale da soggetti indicati all’art. 3 co. 3 lett. a) e b) del DPR 322/98 (art. 1 co.1 lett. b), del decreto 18.2.99);
- 3) la società tra professionisti (s.t.p.) disciplinata dall’art. 10 della L. 12.11.2011 n. 183, di cui il professionista che appone il visto di conformità è uno dei soci.



# VISTO DI CONFORMITÀ

Accesso area sito Agenzia delle Entrate per consultazione

<https://www1.agenziaentrate.gov.it/servizi/abilitati730/result.htm>

Ministero dell'Economia e delle Finanze

agenzia entrate

ITA ENG DEU

Richiedi il PIM Contatti e assistenza Trova l'ufficio

Seguici su: f t y r

Cerca...

Cittadini Imprese Professionisti Intermediari Enti e PA L'Agenzia Area riservata

Ti trovi in: [Home](#) / [Servizi](#) / Ricerca professionisti abilitati all'apposizione del visto di conformità

### Ricerca professionisti abilitati all'apposizione del visto di conformità

Risultati della ricerca

Cognome	Nome	Indirizzo	Comune	Abilitato al modello 730	Studio Associato	Società Servizi	Data Aggiornamento
SALA	SERGIO	VIA FILIPPO CORRIDONI 26/A	BERGAMO (BG)	NO		NO	16-FEB-19

1

[Modifica i dati](#) o [Esegui una nuova ricerca](#)

Riepilogo dati inseriti

- Provincia di ricerca: **BERGAMO**
- Comune: **BERGAMO**
- Cognome: **SALA**
- Nome: **SERGIO**

agenzia entrate



# DICHIARAZIONI INTEGRATIVE

Il DL 193/2016 ha modificato i co. 8 e 8-*bis* dell'art. 2 del DPR 322/98 equiparando l'utilizzabilità delle integrative a favore con quelle a sfavore **entro il termine per l'accertamento del periodo d'imposta oggetto di integrazione.**

L'unico limite imposto per le integrative a favore trasmesse oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (integrative "ultrannuali") riguarda il **momento di utilizzabilità del credito emergente.** Il co. 8-*bis*, infatti, prevede che il relativo credito possa essere usato in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97 (compensazione orizzontale in F24), "per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa".

Viceversa, per le integrative "entro l'anno" il relativo credito risulta immediatamente utilizzabile.

Ciò detto, il limite temporale all'utilizzo in compensazione dei maggiori crediti emergenti dalle dichiarazioni "ultrannuali", **non può essere superato attraverso l'integrazione "a catena" di tutte le dichiarazioni**, a partire da quella in cui è stato commesso l'errore fino all'ultima dichiarazione utile, non essendo tale procedimento conforme alle nuove regole di integrazione disposte dalle norme di riferimento sopra richiamate.

# PERDITE FISCALI - REGIME IRES E IRPEF

## NOVITÀ LEGGE DI BILANCIO 2019



# PERDITE FISCALI - REGIME IRES



# PERDITE FISCALI: REGIME IRES

Le perdite di periodi di imposta precedenti sono computabili in diminuzione del reddito dell'esercizio in **misura non superiore all'80%** del suddetto reddito (art. 84 co. 1 del TUIR) ovvero in misura piena (art. 84 co. 2 del TUIR), quando tale perdite facciano riferimento ai primi tre esercizi di imposta del soggetto dichiarante.

L'ammontare delle perdite utilizzate a riduzione del reddito dell'esercizio non può eccedere la somma algebrica del reddito stesso e dei crediti di imposta imputati ad incremento.



# PERDITE FISCALI: REGIME IRES

RN1/2-Reddito/(Perdita)	100.000	
RN6-Reddito minimo	0	
RN3-Crediti di imposta	0	
Totale		100.000
RN4-Perdite pregresse riportabili in misura piena	10.000	
RN4-Perdite pregresse riportabili in misura limitata	200.000	
RN4-Perdite compensabili		90.000
RN6-Imponibile IRES		10.000
Residuo perdite riportabili (in misura limitata)		120.000





# PERDITE FISCALI: REGIME IRES SOCIETÀ DI COMODO

Ai sensi dell'art. 30 co. 3 della L. 23.12.94 n. 724, le perdite possono essere computate soltanto in diminuzione della **parte di reddito eccedente quello minimo proprio** o derivante dalla partecipazione in società non operative di cui al comma citato.

Ne consegue che, in caso di dichiarazione del reddito minimo il limite di compensazione delle perdite pregresse è dato dall'importo di tale reddito, rispetto a quello dichiarato; inoltre in caso di perdita dell'esercizio la perdita stessa non è riportabile, dovendosi ricondurre il risultato dell'esercizio al reddito minimo, determinato nel prospetto di cui al quadro RS del modello REDDITI SC.



# PERDITE FISCALI: REGIME IRES SOCIETÀ DI COMODO

RN1/2-Reddito/(Perdita)	50.000	
RN6-Reddito minimo	30.000	
RN3-Crediti di imposta	10.000	
Totale		60.000
RN4-Perdite pregresse riportabili in misura piena	0	
RN4-Perdite pregresse riportabili in misura limitata	20.000	
RN4-Perdite compensabili		20.000
RN6-Imponibile IRES		40.000
Residuo perdite riportabili		0



# PERDITE FISCALI: REGIME IRES SOCIETÀ DI COMODO

RN1/2-Reddito/(Perdita)	50.000	
RN6-Reddito minimo	30.000	
RN3-Crediti di imposta	0	
Totale		50.000
RN4-Perdite pregresse riportabili in misura piena	0	
RN4-Perdite pregresse riportabili in misura limitata	100.000	
RN4-Perdite compensabili		20.000
RN6-Imponibile IRES		30.000
Residuo perdite riportabili (in misura limitata)		80.000



# PERDITE FISCALI - REGIME IRPEF



# LE PERDITE: REGOLE ORIGINARIE

Le perdite derivanti dall'esercizio di imprese in **contabilità semplificata** (in forma individuale o associata), come le perdite derivanti dall'esercizio di arti e professioni, potevano essere portate a riduzione del reddito complessivo fino a concorrenza del suo ammontare; in caso di eccedenza, essa non poteva essere riportata ai periodi di imposta successivi, e l'utilizzo veniva di conseguenza perso.

Le perdite derivanti dall'esercizio di imprese in **contabilità ordinaria** (in forma individuale o associata) potevano esclusivamente essere portate in compensazione dei redditi d'impresa (comunque prodotti, sia in contabilità ordinaria che semplificata); in caso di eccedenza la stessa poteva essere riportata agli esercizi successivi, ma non oltre il quinto.



# LE PERDITE: REGOLE ORIGINARIE CRITICITÀ SEMPLIFICATI PER CASSA

Le perdite sono utilizzabili **in diminuzione del reddito complessivo**.

**Ove risultasse un'eccedenza** quest'ultima **non potrebbe essere riportata** nei periodi d'imposta successivi.

Esempio:

- ✓ le rimanenze di magazzino derivanti dal 2016 **sono un costo deducibile nel 2017**;
- ✓ le perdite generate dai semplificati **rimangono utilizzabili nel solo anno di loro formazione**.



# LE PERDITE: LE NOVITÀ

Le modifiche introdotte all'art. 8 del TUIR dalla legge di bilancio 2019 riguardano:

- ✓ l'**equiparazione** del trattamento fiscale delle perdite d'impresa in contabilità semplificata a quello delle perdite d'impresa in contabilità ordinaria, con la conseguente previsione di scomputo delle perdite dal solo reddito d'impresa;
- ✓ la **modifica al calcolo del riporto**, introducendo il principio per cui le eccedenze sono portate a riduzione dei redditi dei periodi d'imposta successivi limitatamente all'80% di questi ultimi, per l'intero importo che trova capienza in essi, senza limitazioni temporali (come previsto per i soggetti IRES dall'art. 84 co. 1 del TUIR).



# DISCIPLINA RIPORTO DELLE PERDITE - LE NOVITÀ

Regime contabile	Regime in vigore sino al 2017	Regime in vigore dal 2018
Imprese in contabilità semplificata	<p>Scomputo dal reddito complessivo</p> <p>Impossibilità di riporto delle eccedenze ai periodi d'imposta successivi</p>	<p>Scomputo dagli altri redditi d'impresa</p> <p>Riporto delle eccedenze senza limitazioni temporali (compensazione nel limite dell'80% del reddito di ciascuno dei periodi successivi)</p> <p>Disciplina transitoria per le imprese in contabilità semplificata</p>
Imprese in contabilità ordinaria	<p>Scomputo dagli altri redditi d'impresa</p> <p>Riporto delle eccedenze entro il quinto periodo successivo (compensazione integrale)</p>	





# DISCIPLINA RIPORTO DELLE PERDITE - NORME MODIFICATE

articolo	contenuto
Art. 8 co. 1	Dal reddito complessivo dei soggetti IRPEF si scomputano le sole perdite derivanti dall'esercizio di arti e professioni, e non più quelle derivanti dall'esercizio di imprese in contabilità semplificata di cui all'art. 66 del TUIR.
Art. 8 co. 3	Si equipara il trattamento delle perdite delle imprese in contabilità semplificata a quello delle perdite delle imprese in contabilità ordinaria. Le perdite di entrambi i soggetti sono scomputate dal reddito d'impresa e, per l'eccedenza, dal reddito d'impresa dei periodi successivi, nel limite dell'80% di quest'ultimo, senza limitazioni temporali.
Art. 56 co. 2	Modifica di coordinamento al fine di stabilire che, nella determinazione del reddito d'impresa, le perdite sono computate in diminuzione dei relativi redditi e non più dal reddito complessivo.



# DISCIPLINA RIPORTO DELLE PERDITE - NORME MODIFICATE

articolo	contenuto
Art. 101 co. 6	Utilizzo, da parte delle spa e delle srl che partecipano snc e sas, delle perdite da queste ultime prodotte esclusivamente a riduzione dei redditi successivamente imputati dalle medesime società (come in precedenza), ma (novità) senza il previgente limite temporale di 5 anni.
Art. 116 co. 2	Le perdite imputate dalle srl che hanno esercitato l'opzione per la trasparenza fiscale delle società a ristretta base societaria sono computate in diminuzione del reddito d'impresa del medesimo periodo e, per l'eccedenza, dal reddito d'impresa dei periodi successivi, nel limite dell'80% di quest'ultimo, senza limitazioni temporali.
Art. 116 co. 2-bis	Modifica di coordinamento per precisare che le perdite prodotte dalle srl che optano per la trasparenza fiscale: <ul style="list-style-type: none"><li>✓ non sono riportabili in caso di trasferimento della maggioranza delle partecipazioni e modifica dell'attività principale esercitata nell'anno e nei due precedenti o anteriori (art. 84 co. 3 del TUIR);</li><li>✓ se riferite a un soggetto che fruisce di un regime di esenzione dell'utile (es. cooperativa), sono riportabili per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti (art. 84 co. 1 secondo periodo del TUIR).</li></ul>



# DISCIPLINA RIPORTO DELLE PERDITE - NORME INVARIATE

articolo	contenuto
Art. 8 co. 1	Regime delle perdite derivanti dall'esercizio di arti e professioni (reddito di lavoro autonomo), che sono utilizzabili nell'esercizio a diretta riduzione del reddito complessivo.
Art. 8 co. 2	Le perdite derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice si imputano ai soci in base alla quota di partecipazione agli utili.
Art. 84 co. 2	Riporto illimitato, sotto i profili quantitativo e temporale, delle perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta, a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva.
Art. 84 co. 3	Per le società di persone (snc e sas), divieto di riporto delle perdite nel caso in cui la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite sia trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo e, inoltre, venga modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate.



# LE PERDITE: LE PERDITE PRODOTTE NELL'ESERCIZIO

Poiché le modifiche circa l'utilizzo delle perdite non hanno riguardato la prima parte della disposizione, relativa al riporto delle eccedenze, dal 2018 le perdite dell'esercizio possono essere compensate con eventuali ulteriori redditi d'impresa conseguiti dal soggetto IRPEF nel medesimo periodo (derivanti dall'esercizio di attività d'impresa in forma individuale, dalla partecipazione a società di persone o, dalla partecipazione a srl che abbiano optato per il regime della trasparenza fiscale ex art. 116 del TUIR), **senza applicazione del limite dell'80%.**



# LE PERDITE PRODOTTE NELL'ESERCIZIO

Reddito impresa ditta Individuale	Perdita imputata trasparenza da snc	Reddito di impresa che concorre al reddito complessivo
30.000	-10.000	20.000

Reddito impresa ditta Individuale	Perdita imputata trasparenza da snc	Reddito di impresa che concorre al reddito complessivo	Perdita di impresa riportabile
6.000	-10.000	0	4.000



# RIPORTO PERDITE

Contribuente che nel 2019 realizza un reddito di impresa quale titolare di ditta individuale di 3.000,00 euro e quale reddito attribuito pro-quota dalla società di persone partecipata di 6.000,00 euro (totale reddito di impresa 9.000,00 euro): la perdita potrà essere interamente scomputata dal reddito di impresa dell'esercizio in quanto inferiore all'80% della somma dei redditi di impresa conseguenti nell'esercizio.

Redditi di impresa	Limite 80%	Perdite riportate scomputabili	Perdite residue riportabili
9.000	7.200	4.000	0



# RIPORTO PERDITE

Contribuente che nel 2019 realizza un reddito di impresa quale titolare di ditta individuale di 1.000,00 euro e quale reddito attribuito pro-quota dalla società di persone partecipata di 3.000,00 euro (totale reddito di impresa 4.000,00 euro): la perdita potrà essere scomputata dal reddito di impresa dell'esercizio in ragione dell'80% dello stesso.

Redditi di impresa	Limite 80%	Perdite riportate scomputabili	Perdite residue riportabili
4.000	3.200	3.200	800



# RIPORTO PERDITE

Contribuente che nel 2019 realizza un reddito di impresa quale titolare di ditta individuale di 10.000,00 euro e quale perdita attribuita pro-quota dalla società di persone partecipata di (–) 8.000,00 euro (totale reddito di impresa 2.000,00 euro): la perdita potrà essere scomputata dal reddito di impresa dell'esercizio in ragione dell'80% dello stesso.

Redditi di impresa	Limite 80%	Perdite riportate scomputabili	Perdite residue riportabili
2.000	1.600	1.600	2.400





# RIPORTO PERDITE: DISPOSIZIONE TRANSITORIE PER PERDITE SEMPLIFICATI PER CASSA

La legge di bilancio 2019 prevede la possibilità di riportare a nuovo le perdite prodotte in regime di contabilità semplificata:

## **Regole a regime**

possibile il riporto a nuovo delle perdite di impresa IRPEF utilizzabili in misura non superiore all' 80% dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi.



# RIPORTO PERDITE: DISPOSIZIONE TRANSITORIE PER PERDITE SEMPLIFICATI PER CASSA

Vale la regola che disinnesci il riporto “nel caso in cui la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo e, inoltre, venga modificata l’attività principale in fatto esercitata nei periodi d’imposta in cui le perdite sono state realizzate. La modifica dell’attività assume rilevanza se interviene nel periodo d’imposta in corso al momento del trasferimento od acquisizione ovvero nei due successivi od anteriori”.



# RIPORTO PERDITE: DISPOSIZIONE TRANSITORIE PER PERDITE SEMPLIFICATI PER CASSA

Regola transitoria relativa alle **perdite del periodo d'imposta 2017**.

Le perdite possono essere utilizzate:

- ✓ nel 2018 e 2019, in misura non superiore al 40% dei medesimi redditi, per l'intero importo che trova capienza in essi;
- ✓ nel 2020, in misura non superiore al 60% dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi.



# RIPORTO PERDITE: DISPOSIZIONE TRANSITORIE PER PERDITE SEMPLIFICATI PER CASSA

Regola transitoria relativa alle **perdite del periodo d'imposta 2018**.

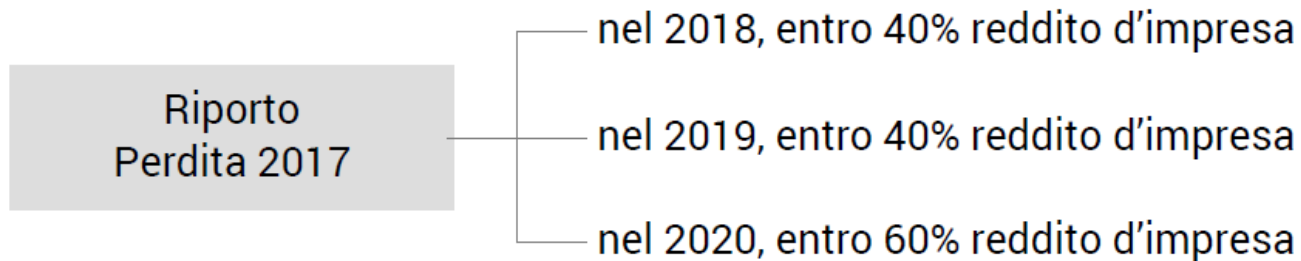
Le perdite possono essere utilizzate:

- ✓ nel 2018 e 2019, in misura non superiore al 40% ed al 60% dei medesimi redditi, per l'intero importo che trova capienza in essi.

Regola transitoria relativa alle **perdite del periodo d'imposta 2019**.

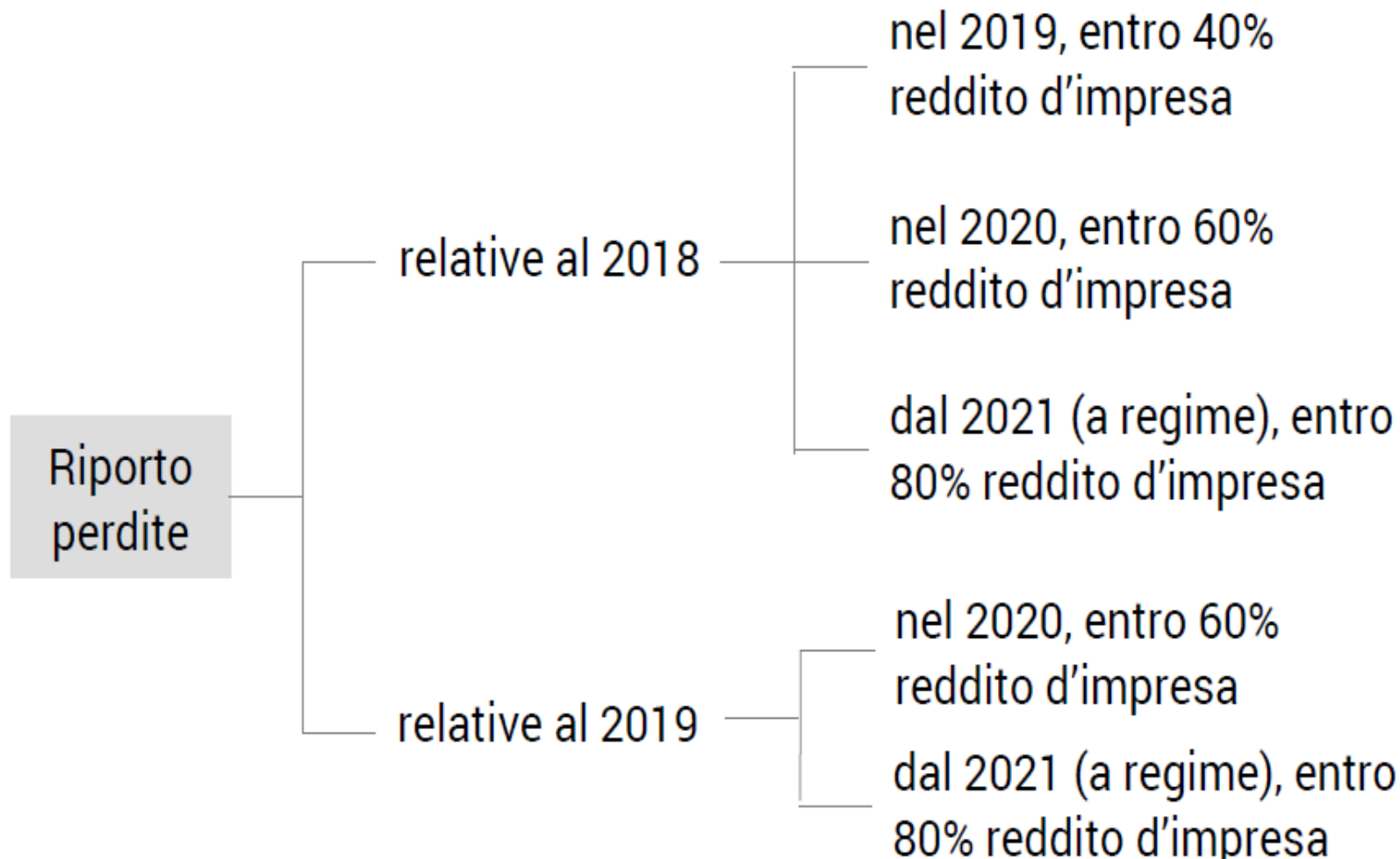
Le perdite possono essere utilizzate:

- ✓ nel 2020 in misura non superiore al 60% dei medesimi redditi, per l'intero importo che trova capienza in essi.



Anno	Reddito/(Perdita) di impresa	Utilizzo perdita 2017	Reddito netto	Perdita residua
2017	-80.000	10.000	0	70.000
2018 (40%)	20.000	8.000	12.000	62.000
2019 (40%)	40.000	16.000	24.000	46.000
2020 (60%)	80.000	(*) 46.000	34.000	0

(\*) perdita residua compensabile inferiore al limite massimo di 48.000,00 euro pari al 60% di 80.000,00 euro.





Anno	Reddito/(Perdita) di impresa	Utilizzo perdita 2018	Reddito netto	Perdita residua
2018	-80.000	10.000	0	70.000
2019 (40%)	20.000	8.000	12.000	62.000
2020 (60%)	40.000	24.000	16.000	38.000
2021 (80%)	80.000	(*) 38.000	42.000	0

(\*) perdita residua compensabile inferiore al limite massimo di 64.000,00 euro, pari all'80% di 80.000,00 euro.



# RIPORTO PERDITE: DISPOSIZIONE TRANSITORIE PER PERDITE SEMPLIFICATI PER CASSA

## **CAMBIAMENTO DI REGIME CONTABILE**

Non appare chiaro se le disposizioni transitorie contenute nell'art. 1 co. 25 e 26 della legge di bilancio 2019 si applichino anche laddove l'impresa abbia prodotto le perdite negli anni indicati (2017, 2018 e 2019), ma abbia successivamente adottato la contabilità ordinaria.

Supponendo che sia il periodo di formazione delle perdite a condizionarne i criteri di utilizzo, le percentuali ridotte del 40% o del 60% dovrebbero continuare ad essere utilizzate anche dopo il transito alla contabilità ordinaria.

Al contrario, privilegiando la disciplina vigente al momento di utilizzo, le perdite prodotte – ad esempio – nel 2018 dall'impresa in contabilità semplificata potrebbero già andare a compensazione del reddito nel limite dell'80%, se l'impresa transitasse dall'1.1.2019 alla contabilità ordinaria.





# CM 8/2019

## PERDITE PREGRESSE AL 2019 - RIPORTO

In relazione alle imprese commerciali e alle società in nome collettivo e in accomandita semplice in contabilità ordinaria, alle perdite maturate prima dell'entrata in vigore delle disposizioni di cui alla legge di bilancio 2019, in assenza di un regime transitorio, **si applica la nuova regola di riporto.**

Tale soluzione risponde a ragioni di ordine logico-sistematico e appare coerente con le finalità dell'intervento normativo finalizzato a semplificare il sistema evitando la gestione di un doppio binario in relazione alle perdite maturate in vigenza dell'articolo 8 ante e post modifica.

**Si ritiene quindi che possano essere riportate in avanti senza vincoli temporali anche le perdite con riferimento alle quali il quinquennio non sia già scaduto anteriormente al periodo d'imposta 2018.**



# CM 8/2019

## PERDITE SEMPLIFICATI PER CASSA

Alla luce di ciò, si ritiene che le perdite 2017, non compensate nel triennio 2018-2020 in applicazione delle disposizioni normative sopra esposte, **saranno compensate negli esercizi successivi secondo il nuovo meccanismo di riporto, ovvero, senza limiti di tempo, nella misura ordinaria dell'80 per cento.**

Si precisa che le limitazioni previste dal regime transitorio in relazione all'utilizzo delle perdite prodotte negli anni 2017, 2018 e 2019 dalle imprese in contabilità semplificata **si applicano anche se l'impresa abbia successivamente adottato la contabilità ordinaria.** Infatti, la limitazione prevista dalla disposizione normativa intende colpire l'ammontare delle perdite maturate nel 2017 dalle imprese in contabilità semplificata per effetto delle modifiche all'articolo 66 del TUIR e, quindi, opera indipendentemente dall'eventuale e successiva opzione per il regime di contabilità ordinaria.



# CM 8/2019

## PERDITE E REGIME FORFETARIO 2019

Alla luce delle modifiche del comma 3 dell'articolo 8 del TUIR, le perdite d'impresa realizzate dai predetti soggetti prima dell'ingresso nel citato regime, realizzate nei periodi di applicazione della contabilità ordinaria, risultano utilizzabili esclusivamente in abbattimento del reddito d'impresa e sono riportabili senza limiti di tempo, in misura non superiore all'80 per cento dei relativi redditi conseguiti in detti periodi d'imposta.

Diversamente, qualora le perdite realizzate dai predetti soggetti prima dell'ingresso nel citato regime si riferiscano a periodi d'imposta in cui gli stessi possedevano i requisiti delle imprese minori, di cui all'articolo 66 del TUIR, si ritiene che solo le perdite maturate a partire dal periodo d'imposta 2017 - in considerazione delle precisazioni contenute nella relazione illustrativa della legge di bilancio 2019 - possano essere oggetto di riporto sulla base delle nuove modalità indicate nell'articolo 8, comma 3, del TUIR e nel rispetto del peculiare regime transitorio.



# CM 8/2019

## PERDITE E REGIME DI VANTAGGIO

Le perdite maturate nel periodo di applicazione del “regime dei contribuenti minimi” [sub B)], ai sensi dell’articolo 1, comma 108, della legge n. 244 del 2007, nella formulazione *pro tempore* vigente, con riferimento alle perdite fiscali generatesi nel corso dell'applicazione del regime dei minimi, si prevede che esse “*sono computate in diminuzione del reddito conseguito nell'esercizio d'impresa, arte o professione dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi*”.

In considerazione di quanto disposto dall’articolo 1, comma 108, della legge n. 244 del 2007, le modifiche operate all’articolo 8 del TUIR non si riflettono sulla disciplina speciale *pro tempore* vigente per i soggetti che fruiscono del cd. regime dei minimi.



# SVALUTAZIONI E PERDITE SU CREDITI



# IL PROSPETTO DEL MODELLO REDDITI

Sez. II - Soggetti diversi dagli enti creditizi e finanziari e dalle imprese di assicurazione			1		2	
RS64	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti al termine dell'esercizio precedente			,00		,00
RS65	Perdite dell'esercizio			,00		,00
RS66	Differenza					,00
RS67	Svalutazioni e accantonamenti dell'esercizio			,00		,00
RS68	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti al fine esercizio			,00		,00
RS69	Valore dei crediti risultanti in bilancio			,00		,00

**Svalutazione “civilistica”**

**Perdita “fiscale”**



# VALORE FISCALE DEI CREDITI

**Art. 2 co. 3 del DM 48/2009:** *i limiti di cui all'art. 106 ... del TUIR, non si applicano alle differenze emergenti dalla prima iscrizione dei crediti ivi previsti...*

**Effetti:**

- ✓ la prima iscrizione dei crediti ad un valore diverso da quello nominale (costo ammortizzato) non è l'espressione di un criterio di valutazione, ma di una qualificazione, che deve essere riconosciuta ai fini fiscali; il differenziale (negativo) non deve sottostare ai limiti dell'art. 106 del TUIR;
- ✓ incontri con stampa specializzata (risposta Agenzia delle Entrate): ***il valore fiscale del credito per il calcolo delle svalutazioni forfettarie e delle perdite deducibili è il costo ammortizzato;***
- ✓ in linea con Assonime 14/2017.



# IL COSTO AMMORTIZZATO

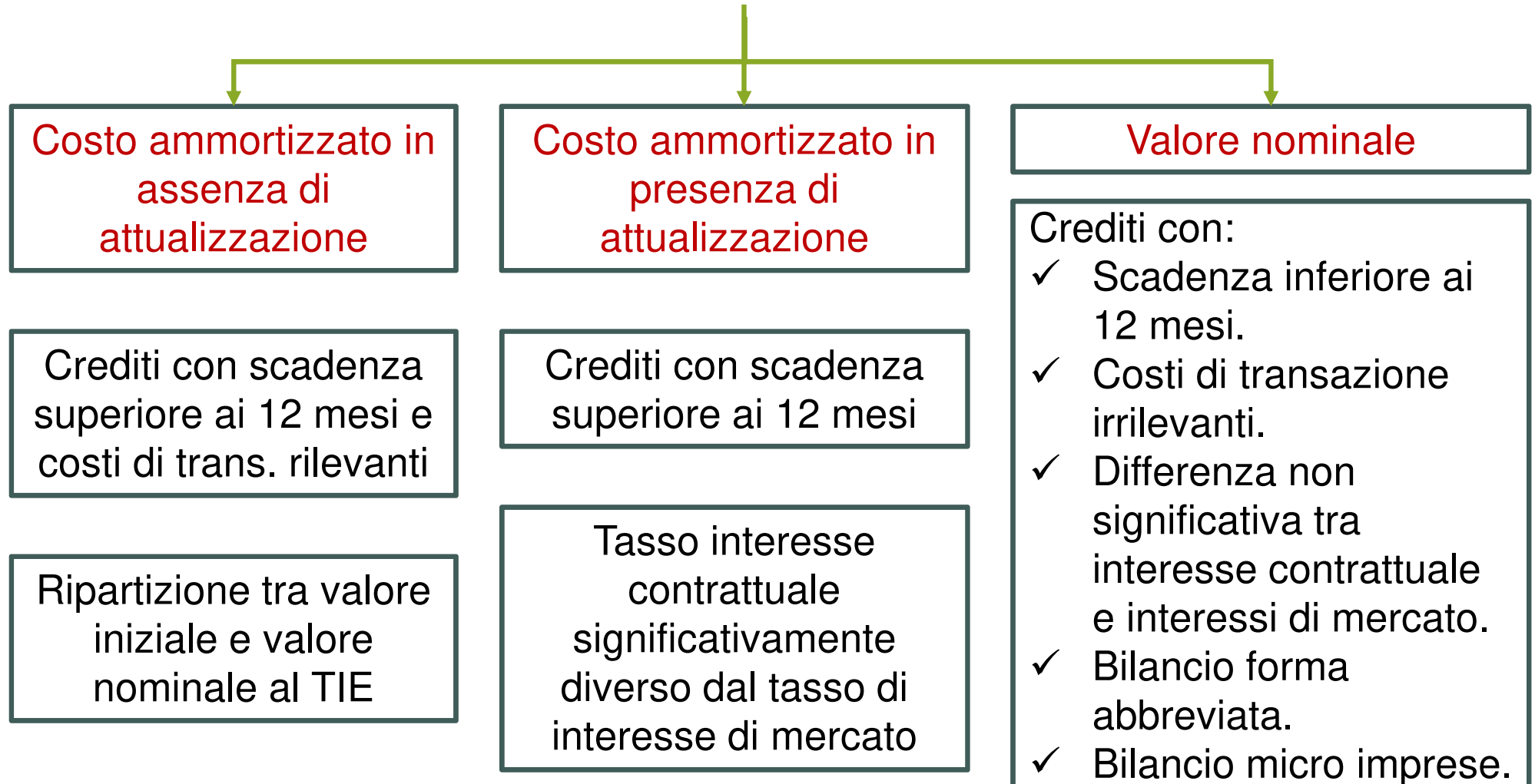
- ✓ Il costo ammortizzato è introdotto come criterio di valutazione per:
  - titoli immobilizzati (art. 2426, p. 1);
  - crediti (art. 2426, p. 8), tenendo **conto del fattore temporale** e del **valore di presumibile realizzo**;
  - debiti, **tenendo conto del fattore temporale** (art. 2426, p. 8).
- ✓ Per la definizione di costo ammortizzato si utilizza lo IAS 39.
- ✓ Per società che redigono in bilancio in forma abbreviata, facoltà di iscrivere in bilancio (art. 2435-*bis* co. 8):
  - i titoli immobilizzati al costo;
  - i crediti al valore presumibile di realizzo;
  - i debiti al valore nominale.





# I CREDITI NEL BILANCIO 2018

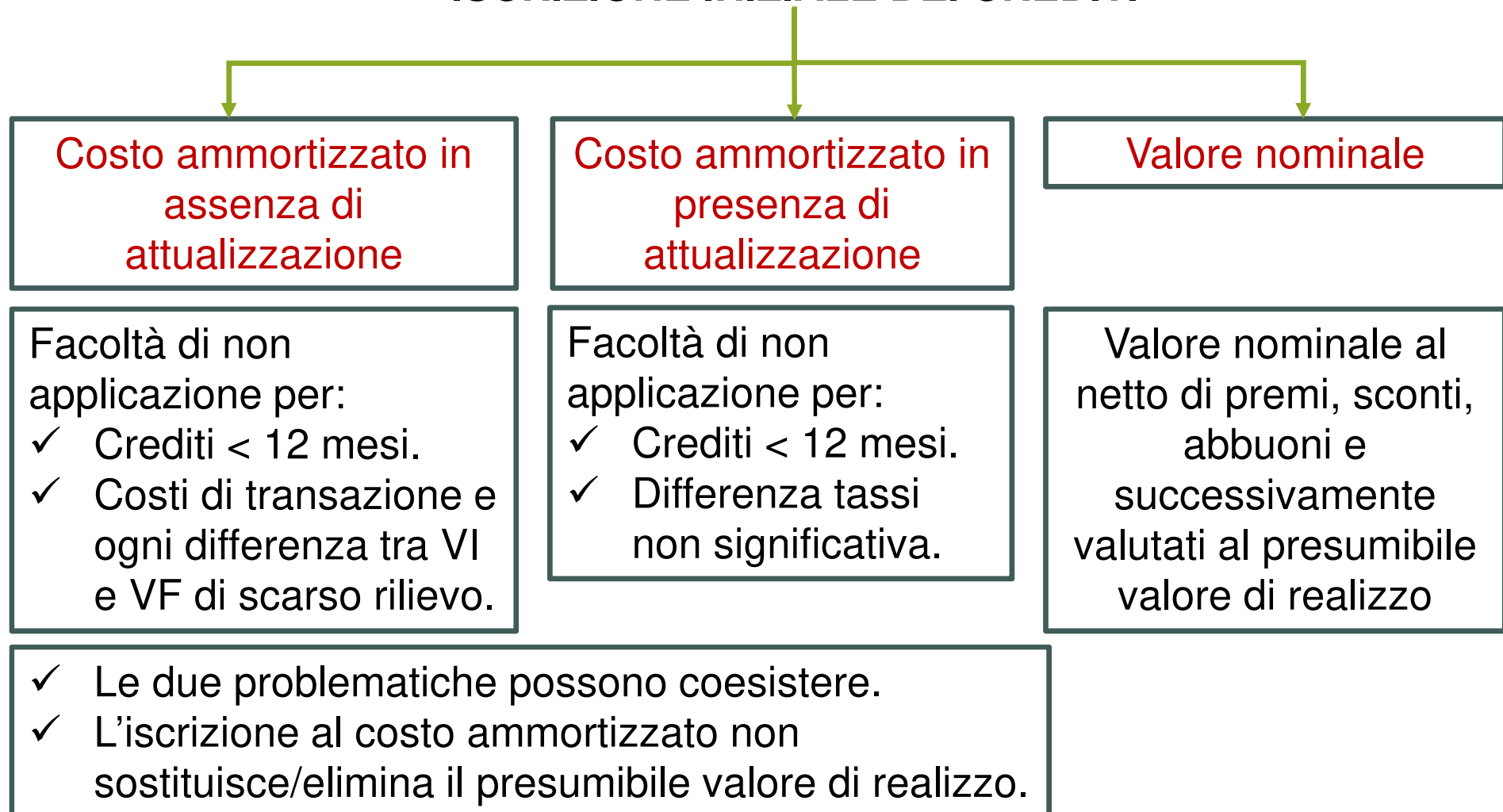
## ISCRIZIONE INIZIALE DEI CREDITI





# I CREDITI NEL BILANCIO 2018

## ISCRIZIONE INIZIALE DEI CREDITI





# I CREDITI NEL BILANCIO 2018

## ISCRIZIONE INIZIALE DEI CREDITI - DEFINIZIONI

Valore nominale



Ammontare, definito contrattualmente, che si ha diritto ad esigere (OIC 15, § 7).

Svalutazione



Riduzione di valore di un credito, derivante da una stima, al valore di presumibile realizzo alla data di bilancio (OIC 15, § 12).

Perdita



Evento certo e definitivo che coincide con la parte di credito non più recuperabile (OIC 15, § 12).

Costi di transazione



Costi marginali direttamente attribuibili all'acquisizione, emissione o dismissione di un'attività. Includono gli onorari e le commissioni pagata a soggetti terzi, le tasse e gli oneri su trasferimenti. Non includono premi o sconti sul valore nominale del credito (OIC 15, § 19).



# I CREDITI NEL BILANCIO 2018

- ✓ Il criterio del costo ammortizzato tenuto conto del fattore temporale non sostituisce l'individuazione di eventuali perdite di valore.
- ✓ La verifica di eventuali perdite di valore varia a seconda della composizione delle voci dei crediti (OIC 15, § 61).
  - Crediti di numero limitato → Verifica per singolo credito.
  - Crediti numerosi e singolarmente non significativi → Verifica su classi di crediti (es. per scaduto).
- ✓ **Indicatori di probabile perdita di valore (OIC 15, § 60):**
  - Significative difficoltà finanziarie del debitore.
  - Violazione del contratto.
  - Il creditore, per ragioni economiche o legali relative alla difficoltà finanziaria del debitore, estenda al debitore una concessione che non avrebbe concesso.
  - Probabilità che il debitore dichiari fallimento o procedure di ristrutturazione finanziaria.



# CREDITI COMMERCIALI E COSTO AMMORTIZZATO - ESEMPIO

La società in data 1/1/Anno 1 ha venduto ad un cliente dei beni per il valore di 100.000,00 euro più IVA 22%. Le normali condizioni contrattuali prevedono il pagamento a 90 giorni data fattura fine mese. Nel caso specifico, per venire incontro alle esigenze finanziarie del cliente è stata prevista una dilazione di complessivi tre anni attraverso il pagamento di rate annuale costanti (al 31 dicembre di ciascun anno). Non ci sono costi iniziali di transazione. Ne consegue che occorre procedere all'attualizzazione utilizzando il tasso di mercato, che si ipotizza pari al 3%.



# CREDITI COMMERCIALI E COSTO AMMORTIZZATO - ESEMPIO

	<b>Incasso</b>	<b>Credito residuo</b>
<b>venerdì 1 gennaio Anno 1</b>		€ 122.000,00
<b>sabato 31 dicembre Anno 1</b>	€ 40.666,67	€ 81.333,33
<b>domenica 31 dicembre Anno 2</b>	€ 40.666,67	€ 40.666,67
<b>lunedì 31 dicembre Anno 3</b>	€ 40.666,67	€ 0,00

	Crediti verso clienti	a	≠		122.000
			Ricavi di vendita	100.000	
			IVA a debito	22.000	
	≠	a	Crediti verso clienti		6.969,8
	Ricavi di vendita			5.712,95	
	Oneri finanziari			1.256,85	

Crediti verso clienti → 115.030,20

Ricavi di vendita → 94.287,05



# IMPLICAZIONI FISCALI

Quando è deducibile il costo? (Profili fiscali circ. Agenzia delle Entrate 26/2013 - 14/2014).

## 1. In modo automatico

- ✓ Se il debitore è coinvolto in procedure.
- ✓ Se il credito è “di modesta entità” scaduto da almeno 6 mesi.
- ✓ Se il credito è cancellato in ossequio ai principi contabili (e quindi anche quando, ma non solamente, è prescritto).

## 2. In modo non automatico

- ✓ Esistenza di elementi certi e precisi...

## 3. In via forfettaria

- ✓ 0,5% art. 106 co. 3 del TUIR.



# I CREDITI NEL BILANCIO 2018

## IL FONDO SVALUTAZIONE CREDITI: SVALUTAZIONE

### Modalità di stanziamento del fondo - Aspetti particolari

Crediti assistiti da garanzie (OIC 15, § 64)



Considerare l'eventuale escussione della garanzia

Crediti assicurati (OIC 15, § 64)



Svalutazione limitata alla quota non coperta → Ragionevole certezza dell'indennizzo





# IMPLICAZIONI FISCALI

La contabilizzazione dei crediti con la tecnica del costo ammortizzato in presenza di attualizzazione ha importanti ricadute fiscali

**SVALUTAZIONE  
CREDITI**

**Art. 106 co. 1 - Svalutazione dei crediti e accantonamenti per rischi su crediti**

Le svalutazioni dei crediti risultanti in bilancio ... che derivano dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi indicate nel co. 1 dell'art. 85, sono deducibili in ciascun esercizio nel limite dello **0,50% del valore nominale** o di acquisizione dei crediti stessi.



Si applicano i limiti previsti dal legislatore fiscale



# LA DETERMINAZIONE DEL FONDO SVALUTAZIONE CREDITI - SINGOLO CREDITO

Cliente	Valore Nom.	Scaduto	Stato Legale	< 90 gg	< 180 gg	> 270 gg	Oltre 1 anno	%	F.do sval.
A	1.000	No	Fall.					100%	1.000
B	9.800	Sì	Conc.					95%	9.130
C	2.500	Sì		200	500	1800		9,9%	247
D	1.750	Sì					1.750	15%	263
E	3.000	Sì			3.000			5%	150
F	4.500	Sì		4.500				3%	135
G	9.000	Sì		9.000				3%	270
H	15.000	Sì			8.000	7.000		5%	1240
I	24.000	No							
L	3.500	Sì			3.500			5%	175
<b>Totale</b>	<b>74.050</b>			<b>13.700</b>	<b>15.000</b>	<b>8.800</b>	<b>1.750</b>		<b>12.790</b>



# LA DETERMINAZIONE DEL FONDO SVALUTAZIONE CREDITI - CATEGORIE OMOGENEE

			<b>F.do sval. calcolato</b>
Crediti verso soggetti falliti, irreperibili, ecc.	100%	1.000	1.000
Concordato con continuità	95%	9800	9.310
Crediti scaduti da meno di 90 gg	3%	13.700	411
Crediti scaduti da più di 90 gg e meno di 180 gg	5%	15.000	750
Crediti scaduti da più di 180 gg e meno di 270 gg	8%	-	-
Crediti scaduti da oltre 270 gg e meno di 1 anno	12%	8.800	1.056
Crediti scaduti da oltre 1 anni	15%	1.750	263
<b>TOTALE</b>			<b>12.790</b>

**A PRESCIDERE DALLA MODALITÀ OPERATIVA SCELTA LA VALUTAZIONE  
GIUNGE SEMPRE ALLO STESSO RISULTATO**



# CANCELLAZIONE DEI CREDITI DAL BILANCIO

Trasferimento di tutti i **RISCHI**



✓ I **diritti contrattuali** sui flussi finanziari derivanti dal credito si **estinguono**.

**OPPURE**

✓ La **titolarità** dei diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dal credito è **trasferita** e con essa sono trasferiti sostanzialmente **tutti i rischi** inerenti il credito.

**OIC 15, § 71**



# CANCELLAZIONE DEI CREDITI DAL BILANCIO

La differenza tra corrispettivo e valore di iscrizione del credito al momento della cessione (**dopo aver utilizzato il fondo**) è rilevata come:



Perdita da cessione (**perdita su crediti**) da iscriversi alla voce **B14 del Conto economico** (salvo che il contratto non consenta di individuare componenti economiche di diversa natura, anche finanziaria).

**OIC 15, § 74**



# CANCELLAZIONE DEI CREDITI DAL BILANCIO

	≠	a	Clienti		100,000
	Fondo svalutazione crediti			70,00	
	<b>Perdita su crediti</b>			10,00	
	Banca c/c			20,00	

Rilevazione di un componente negativo di reddito soltanto dopo aver utilizzato integralmente il fondo svalutazione

**OIC 15, § 74**



# CANCELLAZIONE DEI CREDITI DAL BILANCIO

Si deve cancellare il credito, ad esempio, nei seguenti casi:

- ✓ transazione (art. 1965 c.c.);
- ✓ rinuncia al credito (art. 1236 c.c.);
- ✓ prescrizione (art. 2948 ss. c.c.);
- ✓ CHIUSURA della procedura fallimentare;
- ✓ **cessione credito (con trasferimento di tutti i rischi).**



# CANCELLAZIONE DEI CREDITI DAL BILANCIO

## Trasferimento di tutti i **RISCHI**

### **SÌ**

- ✓ *forfaiting*;
- ✓ *datio in solutum*;
- ✓ conferimento del credito;
- ✓ vendita del credito, compreso *factoring* con cessione pro-soluto con trasferimento sostanziale di tutti i rischi del credito;
- ✓ cartolarizzazione con trasferimento sostanziale di tutti i rischi del credito.

### **NO**

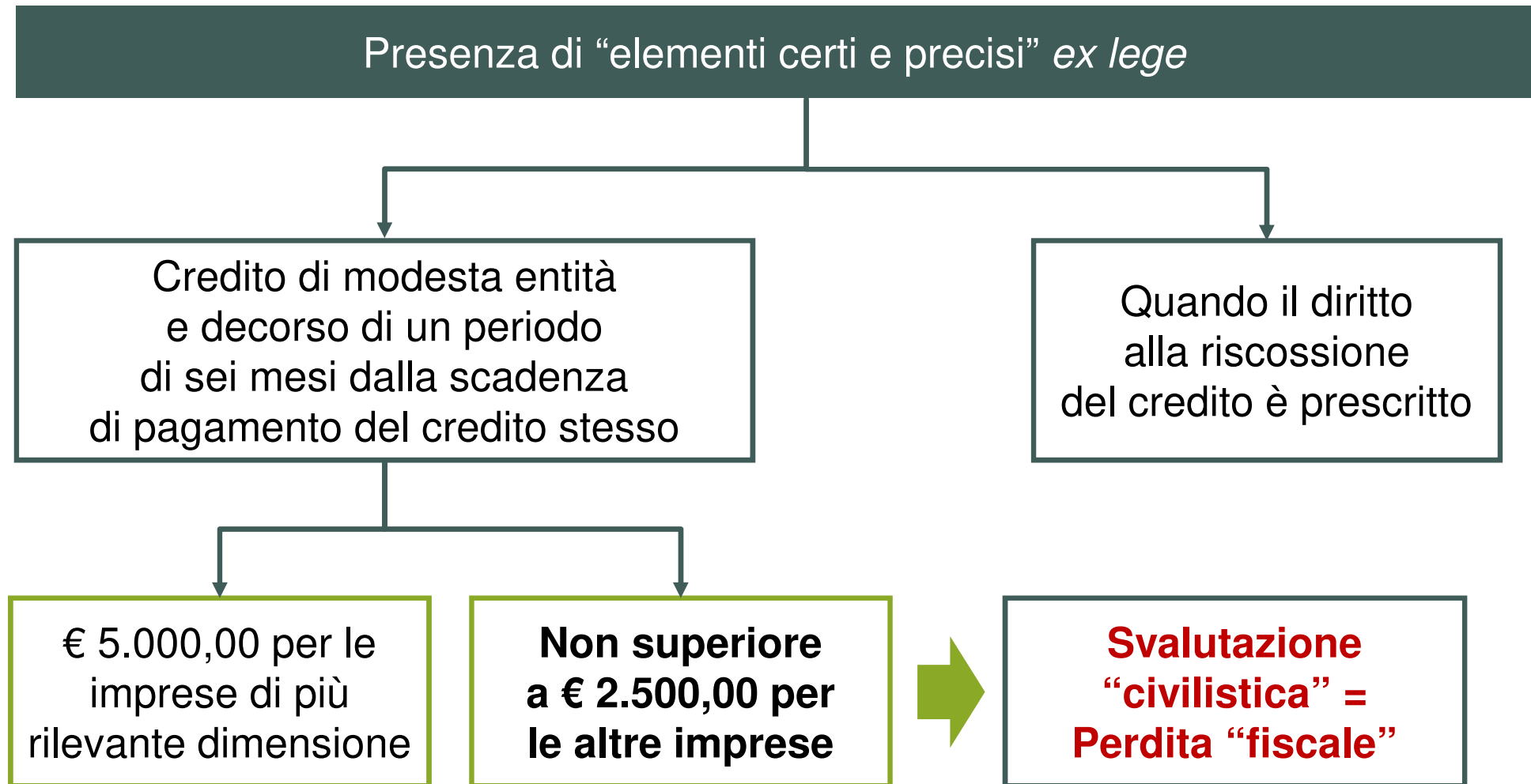
- ✓ mandato all'incasso, compreso *factoring* comprendente solo mandato all'incasso e ricevute bancarie;
- ✓ cambiali girate all'incasso;
- ✓ pegno di crediti;
- ✓ cessione a scopo di garanzia;
- ✓ sconto, **cessioni pro-solvendo** e cessioni pro-soluto che non trasferiscono sostanzialmente tutti i rischi inerenti il credito.

**OIC 15 Appendice**





# ART. 101 CO. 5 DEL DPR 917/86





# ART. 101 CO. 5 DEL DPR 917/86

## Le procedure concorsuali e paraconcorsuali

- ✓ Fallimento.
- ✓ Liquidazione coatta amministrativa.
- ✓ Concordato preventivo.
- ✓ Amministrazione straordinaria.
- ✓ Gli accordi di ristrutturazione dei debiti (art. 182 L. fall.).
- ✓ Piani di risanamento attestati iscritti al Registro delle imprese.

### Nessuna previsione per:

- ✓ Accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento (L. 3/2012).
- ✓ Piano del consumatore (L. 3/2012).
- ✓ Procedimento di liquidazione del patrimonio del debitore (L. 3/2012).



# ART. 101 CO. 5 DEL DPR 917/86

Clienti esteri

**Le perdite** su crediti sono deducibili “in ogni caso” se il debitore estero è assoggettato a procedure estere equivalenti a quelle interne (collocati in paesi che garantiscono un adeguato scambio di informazioni).



# IMPLICAZIONI FISCALI

## Le procedure... quali e quando?

1. Fallimento
  - ✓ dal momento della sentenza.
2. Liquidazione coatta amministrativa
  - ✓ dalla data del provvedimento che la ordina.
3. Concordato preventivo
  - ✓ dal decreto di ammissione alla procedura.
4. Accordo di ristrutturazione 182-*bis*
  - ✓ dal decreto di omologazione dell'accordo.
5. Amministrazione straordinaria
  - ✓ dalla data del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.
6. Piano attestato *ex art. 67*
  - ✓ dalla data di iscrizione al Registro delle imprese.
7. Procedure estere equivalenti (in Stati con adeguato scambio di informazioni)
  - ✓ dalla data di ammissione alle procedure estere equivalenti.



# PRINCIPI CONTABILI VS TUIR

La perdita su crediti può considerarsi definitiva, senza onere di dimostrazione degli elementi certi e precisi (di cui all'art. 101 co. 5 del TUIR), in tutti i casi di:

*“cancellazione dei crediti dal bilancio operata  
**IN APPLICAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI”.***



# PRINCIPI CONTABILI VS TUIR

*“Per i crediti di modesta entità e per quelli vantati nei confronti di debitori che siano assoggettati a procedure concorsuali o a procedure estere equivalenti ovvero abbiano concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti o un piano attestato di risanamento, la deduzione della perdita su crediti è ammessa, ai sensi del comma 5, nel periodo di imputazione in bilancio, **anche quando detta imputazione avvenga in un periodo di imposta successivo** a quello in cui, ai sensi del predetto comma, sussistono gli elementi certi e precisi ovvero il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale, **sempreché l'imputazione non avvenga in un periodo di imposta successivo a quello in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si sarebbe dovuto procedere alla cancellazione del credito dal bilancio**”.*

**Art. 101 co. 5-bis del TUIR**



# LA CANCELLAZIONE DEI CREDITI

*“Gli elementi cardine per stabilire se un credito debba o meno essere cancellato dal bilancio sono **l’esistenza del diritto** a ricevere flussi finanziari e, nel caso di trasferimento di tale diritto, **l’esposizione ai rischi inerenti il credito stesso**. Quando il credito si estingue o viene ceduto in un’operazione di cessione che trasferisce al cessionario sostanzialmente tutti i rischi inerenti lo strumento finanziario ceduto, il credito è cancellato dal bilancio”.*

**OIC 15**



# CREDITI VERSO PROCEDURE

- ✓ L'apertura della procedura rileva come momento iniziale "legale" per il riconoscimento degli elementi certi e precisi della perdita su crediti.
- ✓ Rileva (come per i minicrediti) l'imputazione a Conto economico.
- ✓ Deduzione consentita anche se l'imputazione avviene in un periodo di imposta successivo all'apertura della procedura.
- ✓ Limite periodo d'imposta in cui il credito avrebbe dovuto essere cancellato in base a OIC 15.





# IMPLICAZIONI FISCALI

## Minicrediti

- ✓ Quando il credito è di modesta entità ed è decorso un periodo di sei mesi dalla scadenza di pagamento del credito stesso.
- ✓ Il credito si considera di modesta entità quando ammonta ad un importo non superiore a 5.000,00 euro per le imprese di più rilevante dimensione (art. 27 co. 10 del DL 185/2008, volume d'affari o ricavi non inferiori a 100 milioni di euro) e non superiore a 2.500,00 euro per le altre imprese.
- ✓ Civilisticamente si tratta di una svalutazione (a meno che non vi sia rinuncia), con “riqualificazione” fiscale in perdita.



# MINI - CREDITI

- ✓ Deduzione non necessaria nell'esercizio in cui scadono i 6 mesi dalla scadenza originaria - problema della competenza.
- ✓ Deduzione ammessa anche in un periodo di imposta successivo.
- ✓ Necessaria comunque l'imputazione a Conto economico.
- ✓ Limite temporale dato dall'esercizio in cui si sarebbe dovuto cancellare il credito secondo quanto prevede l'OIC 15 (cessazione titolo giuridico).



# CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA

*“L’articolo 101, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 **si interpreta** nel senso che le svalutazioni contabili dei crediti di modesta entità e di quelli vantati nei confronti di debitori che siano assoggettati a procedure concorsuali o a procedure estere equivalenti ovvero abbiano concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti o un piano attestato di risanamento, deducibili a decorrere dai periodi di imposta in cui sussistono elementi certi e precisi ovvero il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale ed eventualmente non dedotte in tali periodi, **sono deducibili nell’esercizio in cui si provvede alla cancellazione del credito dal bilancio in applicazione dei principi contabili**”.*

# DEDUCIBILITÀ INTERESSI PASSIVI ART. 96 DEL TUIR *HOLDING* FINANZIARIE E NON

## NOVITÀ 2019



# NOVITÀ

## **DLGS. 142/2018 - recepimento direttiva antiabuso in vigore dal 12.1.2019**

Modifiche introdotte all'**art. 96 del TUIR**, con effetto **dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2018.**

**Invariata la regola** per la deduzione degli interessi passivi e degli oneri assimilati dal reddito d'impresa: l'eccedenza di interessi passivi rispetto a quelli attivi è deducibile nei limiti del 30% del reddito operativo lordo.

Introdotte però **significantive novità nel calcolo** che incidono in particolare nel caso di imprese che applicano la derivazione rafforzata ed il criterio del costo ammortizzato.



# ROL FISCALE

## CALCOLO DEL ROL FISCALE

La principale novità consiste nella **determinazione del ROL**, inteso come differenza tra

(A) Valore della produzione e (B) Costi della produzione

senza computare in questi ultimi

gli Ammortamenti e i Canoni di locazione finanziaria,

considerando gli addendi secondo i **valori fiscali** (e non più quelli civilistici derivati direttamente dal Conto economico dell'esercizio).



# ROL FISCALE

## CALCOLO DEL ROL FISCALE

La relazione al DLgs. precisa che:

- ✓ quando il valore fiscale di voci comprese nel ROL è influenzato da elementi di reddito non inclusi (come nel caso di applicazione del costo ammortizzato), il ROL fiscale comprende anche questi ultimi;
- ✓ i provvedimenti che escludono da tassazione una quota del reddito, incidono negativamente sul ROL solo se hanno un collegamento specifico con componenti positivi di reddito contabilizzati nel ROL (come in caso di tassazione rateizzata di una plusvalenza);
- ✓ i componenti straordinari derivanti dai trasferimenti d'azienda non sono più esclusi dal ROL.



# RIPORTO ECCEDENZE

## **RIPORTO INTERESSI ATTIVI**

Ai fini del calcolo dell'eccedenza degli interessi passivi rispetto agli interessi attivi si deve tener conto non solo degli interessi attivi dell'esercizio, ma anche dell'eventuale eccedenza di interessi attivi riportati da periodi d'imposta precedenti, senza limiti di tempo.

## **RIPORTO DEL ROL**

L'eccedenza di ROL rispetto agli interessi passivi dell'esercizio è riportabile solo nei cinque periodi d'imposta successivi (e non più senza limiti come sino al 2018). Si applica un criterio FIFO che prevede l'utilizzo prioritario dell'eccedenza di ROL formata nel periodo d'imposta meno recente. Rimane riportabile senza limiti l'eccedenza di ROL formatasi sino al 31.12.2018.

## **RIPORTO ECCEDENZA INTERESSI PASSIVI**

Rimane riportabile senza limiti l'eccedenza di interessi passivi.





# CASI PARTICOLARI

## INTERESSI E ONERI CAPITALIZZATI

Il limite di deducibilità riguarda anche agli **interessi ed oneri finanziari passivi capitalizzati**, senza condizionare il loro riconoscimento integrale nel valore fiscale del bene.

N.B. si tratta degli interessi passivi che sono integralmente indeducibili anche ai fini IRAP (circ. Agenzia delle Entrate 26/2012, § 6).

Tale limite subisce una **deroga** per i

## MUTUI IPOTECARI

GLI INTERESSI PASSIVI DEI MUTUI IPOTECARI DELLE SOCIETÀ DI GESTIONE IMMOBILIARE RESTANO INTEGRALMENTE DEDUCIBILI.

Infatti il co. 7 della legge di bilancio 2019 dichiara applicabili e fatti salvi gli effetti del co. 36 della L. 244/2007 (disposizione che veniva originariamente abrogata, con decorrenza dall'esercizio 2019, dal decreto legislativo 142/2018).



# CASI PARTICOLARI

**CM 8/2019:** *in altri termini è stata abrogata la previsione contenuta nell'articolo 14, comma 2, del decreto legislativo 142 del 2018, che aveva apportato modifiche al citato articolo 1, comma 36, della legge n. 244 del 2007, in quanto la disposizione della legge di bilancio 2019 è entrata in vigore il 1° gennaio 2019*

Tale limite subisce una **deroga** per i

## **MUTUI IPOTECARI**

**GLI INTERESSI PASSIVI DEI MUTUI IPOTECARI DELLE SOCIETÀ DI GESTIONE IMMOBILIARE RESTANO INTEGRALMENTE DEDUCIBILI.**

Infatti il co. 7 della legge di bilancio 2019 dichiara applicabili e fatti salvi gli effetti del co. 36 della L. 244/2007 (disposizione che veniva originariamente abrogata, con decorrenza dall'esercizio 2019, dal decreto legislativo 142/2018).



# DISCIPLINA TRANSITORIA

L'art. 13 del DLgs. prevede un'apposta **disciplina transitoria**:

- a) tutti gli **interessi passivi** non dedotti in ragione della precedente formulazione normativa potranno essere dedotti anche nelle annualità successive all'entrata in vigore delle novità;
- b) non è possibile tener conto dei **proventi e degli oneri, già rilevati tra il valore e i costi della produzione nel conto economico dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018 o degli esercizi precedenti**, che hanno concorso alla formazione del ROL dell'esercizio in cui sono stati rilevati contabilmente e che, al termine dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018, non hanno ancora assunto, in tutto o in parte, rilevanza fiscale e assumono rilevanza fiscale negli esercizi successivi;
- c) **i proventi e oneri** che rappresentano una **rettifica con segno opposto** di voci del valore e dei costi della produzione rilevate nel conto economico dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018 o degli esercizi precedenti sono considerati per il loro valore contabile, indipendentemente dal valore, eventualmente diverso, risultante dall'applicazione delle disposizioni volte alla determinazione del reddito di impresa.



# DISCIPLINA TRANSITORIA

Con riferimento, invece, alla **possibilità di utilizzare il ROL maturato in vigenza delle precedenti disposizioni normative**, l'art. 13 co. 4, prevede che gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati, sostenuti in relazione a prestiti stipulati **prima del 17.6.2016, sono deducibili per un importo corrispondente alla somma tra:**

- a) il 30% del ROL prodotto a partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007 e che, al termine del periodo d'imposta in corso al 31.12.2018, non era stato utilizzato per la deduzione degli interessi passivi e degli oneri finanziari ai sensi della disciplina contenuta nell'art. 96 del TUIR ante modifiche;
- b) l'importo che risulta deducibile in applicazione delle disposizioni dell'art. 96 del TUIR *post* modifiche.

A tal fine, nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31.12.2018 **il contribuente può scegliere**, ai fini della deduzione degli interessi passivi, se utilizzare prioritariamente l'ammontare di cui alla lett. a) o l'importo di cui alla lett. b).



# DISCIPLINA TRANSITORIA

L'articolo 13 del Dlgs 142/18:

a) **subordina l'utilizzo della eccedenza del ROL 2018** al fatto che dal 2019 l'utilizzo di tale eccedenza avvenga solo con riferimento a interessi passivi sostenuti in relazione a prestiti stipulati entro il 17 giugno 2016 e non modificati, in seguito, quanto a importo e durata del prestito;

b) **permette di scegliere liberamente quale ROL utilizzare prioritariamente**, se quello di periodo o quello ereditato dal passato; nella pratica è più conveniente utilizzare prima il ROL "fiscale" di periodo (limitatamente riportabile nei 5 anni) e quindi il ROL pregresso che prevede un riporto a nuovo illimitato nel tempo.

**Dubbi** vi sono circa *l'esatta qualificazione dei rapporti finanziari da cui scaturiscono tali interessi passivi*: si tratta solo di finanziamenti o mutui o vanno ricompresi anche i rapporti di conto corrente ?



# CASO PRATICO - DATI

	2018	2019	
Valore della produzione	1.000.000	895.000	$=(1.000.000-100.000+100.000/5-25.000)$
Costi della produzione	950.000	940.500	$=(950.000-500-9.000)$
Di cui: ammortamenti	80.000	77.000	$=(80.000-3.000)$
Di cui: canoni locazione finanziaria	30.000	12.000	$=(30.000-18.000)$
<b>ROL</b>	<b>160.000</b>	<b>43.500</b>	$=(1.000.000-950.000+80.000+30.000)$ $=(895.000-940.500+77.000+12.000)$
<b>30% ROL</b>	<b>48.000</b>	<b>13.050</b>	
<b>Rettifiche fiscali - valore produzione</b>			
Plusvalenza dilazionata 5 anni	100.000		
Crediti imposta non tassati	25.000		
<b>Rettifiche fiscali - costi produzione</b>			
Spese telefoniche (20%)	500		
Costi automezzi	9.000		
Canoni <i>leasing</i> automezzi	18.000		
Ammortamento beni	3.000		

**SIMULAZIONE DEL CALCOLO  
2018 CON I NUOVI  
PARAMETRI FISCALI PREVISTI  
DAL 2019**



# CASO PRATICO 1

	2018	2019	
<b>30% ROL</b>	<b>48.000</b>	<b>13.050</b>	
Interessi passivi riportati	5.000	5.000	SIMULAZIONE DEL CALCOLO 2018 CON I NUOVI RIPORTI PREVISTI DAL 2019
Interessi passivi esercizio	12.000	12.000	
Interessi attivi esercizio	1.000	1.000	
ROL anni precedenti	–	–	
Interessi passivi deducibili	16.000	13.050	=minore tra 30% ROL e interessi passivi
Interessi passivi riportabili	–	2.950	=(12.000–1.000+5.000–13.050)
ROL riportabile	32.000	0	



## CASO PRATICO 2

	2018	2019	
<b>30% ROL</b>	<b>48.000</b>	<b>13.050</b>	
Interessi passivi riportati	–	–	SIMULAZIONE DEL CALCOLO 2018 CON I NUOVI RIPORTI PREVISTI DAL 2019
Interessi passivi esercizio	12.000	12.000	
Interessi attivi esercizio	1.000	1.000	
ROL anni precedenti	10.000	10.000	
Interessi passivi deducibili	11.000	11.000	=minore tra 30% ROL e interessi passivi
Interessi passivi riportabili	–	–	
ROL riportabile	47.000	12.050	=(10.000+13.050–11.000)





# CASO PRATICO 3

	2018	2019	
<b>30% ROL</b>	<b>48.000</b>	<b>13.050</b>	
Interessi passivi riportati	–	–	SIMULAZIONE DEL CALCOLO 2018 CON I NUOVI RIPORTI PREVISTI DAL 2019
Interessi passivi esercizio	25.000	25.000	
Interessi attivi esercizio	1.000	1.000	
ROL anni precedenti	10.000	10.000	
Interessi passivi deducibili	24.000	23.050	=minore tra 30% ROL e interessi passivi
Interessi passivi riportabili	–	950	=(24.000–23.050)
ROL riportabile	34.000	–	=(13.050+10.000–23.050)



# HOLDING

## **NUOVA DEFINIZIONE DI *HOLDING* NON FINANZIARIA E RIFLESSI FISCALI**

L'art. 12 del DLgs. introduce l'art. 162-*bis* del TUIR che definisce, in modo univoco, **ai fini IRES e IRAP le figure di “intermediari finanziari”, “società di partecipazione finanziaria” e “società di partecipazione non finanziaria e assimilati”**.

Relativamente alle “società di partecipazione non finanziaria”, la lett. c), del co. 1, del nuovo art. 162-*bis* del TUIR dispone, al n. 1, che sono tali i soggetti che *“esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari”*.

Il co. 3 precisa che **l'esercizio di detta attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari si intende in via “prevalente”** quando in base ai dati del bilancio approvato all'ultimo esercizio chiuso, l'ammontare complessivo delle partecipazioni in detti soggetti e gli altri elementi patrimoniali intercorrenti con i medesimi (ad es. i finanziamenti erogati alle partecipate), unitariamente considerati, **sono superiori al 50% dell'attivo patrimoniale, introducendo quindi una qualificazione annuale**, in funzione dei dati dell'ultimo bilancio chiuso ed approvato.



# HOLDING

## **NUOVA DEFINIZIONE DI *HOLDING* NON FINANZIARIA E RIFLESSI FISCALI**

La nuova definizione **non produce effetti ai fini del bilancio**, in quanto le società di partecipazione non finanziaria non sono tenute ad adottare gli schemi di bilancio tipici degli intermediari finanziari, continuando a redigere il bilancio secondo le regole ordinarie del codice civile.

Anche **ai fini IRES nulla cambia** relativamente alla deduzione degli interessi passivi e oneri assimilati (art. 96 del TUIR), e non si applica comunque la maggiorazione dell'aliquota IRES di cui all'art. 1 co. 65 della L. 208/2015.

Invece **significativi sono i cambiamenti ai fini IRAP**: si dovrebbe applicare **(i) l'aliquota IRAP maggiorata** (dovendosi talvolta tassare un valore della produzione pressoché interamente "industriale" con l'aliquota prevista per i soggetti che producono reddito da attività tipicamente finanziaria) e **(ii) calcolare la base imponibile IRAP applicando le regole delle società industriali, ma aggiungendo inoltre la differenza tra interessi attivi e proventi assimilati, ed interessi passivi ed oneri assimilati** (interessi passivi a loro volta soggetti alla deducibilità IRAP limitata al 96%).



# HOLDING

## **NUOVA DEFINIZIONE DI *HOLDING* NON FINANZIARIA E RIFLESSI FISCALI**

Infine, ma non di poco conto, **si applicano gli obblighi di comunicazione all'anagrafe dei rapporti finanziari** ex art. 10 co. 10 del DLgs. 141/2010 con obbligo altresì di provvedere alla registrazione presso il Registro elettronico degli indirizzi (REI).

Le novità impattano su molte società, anche industriali, per effetto del riferimento al dato puntuale di bilancio; tale effetto potrebbe generare anche obblighi ad intermittenza, potendo il dato stesso variare nel singolo bilancio.

Posto che l'entrata in vigore è dal 12.1.2019 **saranno oggetto di osservazione i dati di bilancio 2018.**

L'art. 13 prevede una **clausola di salvaguardia** che fa salvi i comportamenti tenuti in precedenza dai contribuenti ai fini della qualificazione della *holding* di partecipazione.



# HOLDING - NORME APPLICABILI

## **BANCHE E HOLDING FINANZIARIE**

- ✓ ART. 96 del TUIR – deducibilità integrale interessi passivi (tranne SIM e SGR);
- ✓ ART. 106 del TUIR – perdite su crediti interamente deducibili (salvo regole transitorie);
- ✓ ADDIZIONALE IRES 3,5%;
- ✓ ART. 6 co. 1 - 8 – IRAP (tranne per SGR).

## **HOLDING COMMERCIALI E SOGGETTI NON OPERANTI CON IL PUBBLICO**

- ✓ ART. 96 del TUIR – deducibilità interessi nei limiti 30% ROL;
- ✓ ART. 106 del TUIR – limite 5 per mille deducibilità perdite e rischi su crediti;
- ✓ ARTT. 5 e 6 co. 9 – IRAP (interessi deducibili 96%).



# HOLDING - NORME APPLICABILI

## NUOVA DEFINIZIONE DI *HOLDING* NON FINANZIARIA E RIFLESSI FISCALI

Sia le *holding* industriali che le *holding* finanziarie e gli intermediari finanziari devono, quando così qualificate, effettuare due comunicazioni telematiche:

- ✓ **mensile** all'Anagrafe tributaria: ai sensi dell'art. 7 co. 6 del DPR 605/73, devono comunicare, in relazione ai rapporti indicati nella tabella allegata al provv. 9647/2007, alcuni dati, tra cui i dati identificativi del titolare del rapporto, i dati sulla natura e tipologia, data di apertura/modifica/chiusura del rapporto e l'esistenza di operazioni finanziarie al di fuori del rapporto (provv. 31934/2008 e 9647/2007); l'invio è eseguito tramite Fisconline o Entratel, non tramite intermediari, entro la fine del mese successivo al mese di riferimento dell'operazione;
- ✓ **annuale**, quale comunicazione integrativa all'Anagrafe tributaria: ai sensi dell'art. 11 co. 2 del DL 201/2011 devono comunicare le movimentazioni dei rapporti citati, distinguendo tra saldo iniziale al 1 gennaio a saldo finale al 31 dicembre (come dispone il provv. 37561/2013), entro il 15 febbraio dell'anno successivo a quello cui si riferiscono le informazioni; i dati vanno trasmessi attraverso un'infrastruttura chiamata SID o tramite PEC per file inferiori a 20 MB, sempre senza la possibilità di avvalersi di intermediari.



# HOLDING - CASO PRATICO

Normativa previgente	2016	2017
TOTALE ATTIVITÀ	1.715.000	6.215.000
Immobilizzazioni immateriali	10.000	10.000
Immobilizzazioni materiali	1.000.000	1.000.000
Immobilizzazioni finanziarie (partecipazioni)	500.000	5.000.000
Crediti	200.000	200.000
Liquidità	15.000	15.000
TOTALE RICAVI	3.000.000	3.000.000
Di cui partecipazioni	1.750.000	2.000.000
Incidenza partecipazioni su attività	29%	80%
Incidenza proventi finanziari su ricavi	58%	67%
Qualificazione <i>holding</i>	No	No
<b>NB: Parametri biennali</b>		



# HOLDING - CASO PRATICO

Normativa attuale	2016	2017	2018
TOTALE ATTIVITÀ	1.715.000	6.215.000	3.715.000
Immobilizzazioni immateriali	10.000	10.000	10.000
Immobilizzazioni materiali	1.000.000	1.000.000	1.000.000
Immobilizzazioni finanziarie (partecipazioni)	500.000	5.000.000	2.500.000
Crediti	200.000	200.000	200.000
Liquidità	15.000	15.000	15.000
TOTALE RICAVI	3.000.000	3.000.000	3.000.000
Di cui partecipazioni	1.750.000	2.000.000	–
Incidenza partecipazioni su attività	29%	80%	67%
Incidenza proventi finanziari su ricavi	58%	67%	non rileva
Qualificazione <i>holding</i>	No	No	Sì
<b>NB: Parametri annuali</b>			





# PROSPETTO DEL CAPITALE E NUOVO REGIME DEI DIVIDENDI



# IL PROSPETTO 2019

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RS130	Capitale sociale	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
	di cui per utili	5 ,00	6 ,00	7 ,00	8 ,00
	di cui per riserve in sospensione	9 ,00	10 ,00	11 ,00	12 ,00
RS131	Riserve di capitale	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS133	Riserve di utili da trasparenza	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS134	Riserve di utili	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS136	Riserve di utili prodotti fino al 2016	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS137	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS138	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS139	Riserve di utili per contratti di locazione	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS140	Riserve in sospensione di imposta	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
		Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento e riserva	Utile destinato a copertura perdite pregresse	Perdite
RS141	Utile dell'esercizio e perdite	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS142	Utile dell'esercizio e perdite SIIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

- ✓ I dati richiesti nei righi delle “riserve” vanno forniti per “masse”.
- ✓ In caso di poste aventi ai fini fiscali **natura mista (parte capitale e parte utile)**, il relativo importo andrà suddiviso.
- ✓ Nella colonna “**saldo iniziale**” va indicato l’importo della voce richiesta, così **come risultante dal bilancio dell’esercizio precedente** a quello cui si riferisce la presente dichiarazione.



# LE PRESUNZIONI CASO 1

## **Art. 47 co. 1 del TUIR.**

- ✓ Prioritaria distribuzione delle riserve di utili, a prescindere dal contenuto della delibera.
- ✓ La presunzione non opera in presenza di vincoli civilistici che impediscono di distribuire la riserva (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 26/2004, e circ. Assonime 32/2004)
- ✓ Assegnazione beni ai soci circ. Agenzia delle Entrate 37/2016: la presunzione è disapplicata per l'intero importo oggetto di distribuzione (verificare l'esatta compilazione del prospetto delle riserve nel modello REDDITI: se abbiamo assegnato utilizzando riserve di capitale, anche fiscalmente avremo consumato le predette riserve).



## LE PRESUNZIONI CASO 2

### **DM 2.4.2008 + DM 26.5.2017.**

- ✓ Prioritaria distribuzione dei vecchi utili: i dividendi distribuiti si considerano prioritariamente formati con utili prodotti dalla società partecipata negli esercizi più lontani nel tempo.

<b>Base imponibile degli utili qualificati</b>		
<b>Anno di produzione</b>	<b>Base imponibile</b>	<b>Imposizione sostitutiva</b>
Utili prodotti fino al 2007:	40%	
Utili prodotti dal 2008 al 2016:	49,72%	
Utili prodotti nel 2017:	58,14%	
Utili prodotti dal 2018:	0	26%



# UTILI 2018 AL 26%

## Legge di bilancio 2018 (L. 205/2017)

- ✓ Imposta sostitutiva: 26%.
- ✓ Decorrenza: redditi di capitale percepiti dal 1.1.2018, ma avendo riguardo a due parametri:
  - per gli utili da partecipazioni qualificate prodotti dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2017, applicazione immediata;
  - per utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31.12.2017 per i quali **la distribuzione è deliberata dal 1.1.2018 fino al 31.12.2022** si applicano le regole previgenti (DM 26.5.2017, ovvero prioritaria distribuzione degli utili più vecchi: 40%, 49,72%, 58,14%). Vedi risposta DRE Piemonte per delibere ante 1.1.2018 con distribuzione successiva: continuano ad applicarsi le vecchie regole.



# SOMMA DI PRESUNZIONI

- ✓ **Società che distribuisce:** società di capitali.
- ✓ **Anno di distribuzione:** 2018.
- ✓ **Delibera di distribuzione:** aprile 2018.
- ✓ **Riserva distribuita:** riserva di capitale per 100.
- ✓ **Altre riserve in bilancio al momento della distribuzione:**
  - utili prodotti negli esercizi 2008 - 2016, disponibili per la distribuzione, pari a 100;
  - utili prodotti sino al 2007, accantonati a riserva legale, indisponibile per la distribuzione (in quanto inferiore ad  $1/5$  del capitale sociale), pari a 100.



# SOLUZIONE

- ✓ **Presunzione di distribuzione:** ai fini fiscali, si presume che:
  - sia stata distribuita la riserva di utili, e non quella di capitale (si genera un doppio binario civilistico - fiscale);
  - i dividendi si riferiscano agli utili *ante-2008*, ancorché figurativamente attinti da una riserva non disponibile.
- ✓ **Effetti:**
  - la società partecipata deve comunicare ai soci la natura fiscale della riserva distribuita (riserva di utili), e quale sia il periodo di maturazione (utili ante 2008);
  - il socio qualificato a cui viene distribuita la riserva di capitale per 100 dovrà assoggettare il 40% di quanto incassato (ovvero 40) a tassazione progressiva IRPEF, come se quella percepita fosse una riserva di utili.



# LA COMPILAZIONE

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RS130	Capitale sociale	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
	di cui per utili	5 ,00	6 ,00	7 ,00	8 ,00
	di cui per riserve in sospensione	9 ,00	10 ,00	11 ,00	12 ,00
RS131	Riserve di capitale	1 <b>100</b> ,00	2 ,00	3 ,00	4 <b>100</b> ,00
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS133	Riserve di utili da trasparenza	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS134	Riserve di utili	1 <b>200</b> ,00	2 ,00	3 <b>100</b> ,00	4 <b>100</b> ,00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 <b>100</b> ,00		3 <b>100</b> ,00	4 ,00
RS136	Riserve di utili prodotti fino al 2016	1 <b>100</b> ,00		3 ,00	4 <b>100</b> ,00
RS137	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS138	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS139	Riserve di utili per contratti di locazione	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS140	Riserve in sospensione di imposta	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
		Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento e riserva	Utile destinato a copertura perdite pregresse	Perdite
RS141	Utile dell'esercizio e perdite	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS142	Utile dell'esercizio e perdite SIIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00





# LA COMPILAZIONE

## DOPPIO BINARIO

### Patrimonio netto

<u>pre distribuzione</u>	dati civilistici	dati fiscali
RISERVA LEGALE (utili ante 2007)	100	100
ALTRE RISERVE DI UTILI (utili post 2007)	100	100
RISERVE DI CAPITALE	100	100
<u>post distribuzione</u>	dati civilistici	dati fiscali
RISERVA LEGALE (utili ante 2007)	100	0
ALTRE RISERVE DI UTILI (utili post 2007)	100	100
RISERVE DI CAPITALE	0	100



# SOCI QUALIFICATI E NON

- ✓ **Ipotesi:** presenza di “soci qualificati” e “non”.
- ✓ **Dubbio:** la presunzione di prioritaria distribuzione dei vecchi utili opera anche relativamente a quella porzione di utili che viene attribuita a soggetti diversi dalle persone fisiche titolari di partecipazioni qualificate?
- ✓ **Soluzione:**
  - alla lettera della norma, per ragioni di semplificazione, la risposta dovrebbe essere positiva, e la presunzione, quindi, dovrebbe operare a prescindere dalla tipologia di partecipazione;
  - in dottrina, alcuni autori sostengono, invece, che la risposta dovrebbe, essere negativa, in quanto la norma intenderebbe tutelare i soli soci qualificati, che non devono subire aggravii fino a che i dividendi percepiti corrispondano nel *quantum* a utili tassati in capo alla società con un'aliquota più elevata (cfr. anche circ. Agenzia delle Entrate 26/2009).



# SOCI QUALIFICATI E NON

- ✓ Società che distribuisce: società di capitali.
- ✓ Soci: 2 persone fisiche.
- ✓ Socio 1 qualificato: 90%.
- ✓ Socio 2 non qualificato: 10%.
- ✓ Anno di distribuzione: 2018.
- ✓ Delibera di distribuzione: aprile 2018.
- ✓ Riserva distribuita: riserva straordinaria di utili accantonati nel 2016 pari a 100.
- ✓ Riserve in bilancio al momento della distribuzione:
  - utili prodotti negli esercizi 2008 - 2016, distribuibili, pari a 100;
  - utili prodotti sino al 2007, distribuibili, pari a 100.



# LA SOLUZIONE

- ✓ **Soluzione più favorevole per i soci qualificati:**
  - relativamente alla porzione di utili attribuita al socio 1 qualificato (90), si presumono distribuiti gli utili prodotti sino al 2007, con base imponibile 40%;
  - relativamente alla porzione di utili attribuita al socio 2 non qualificato (10), si ritiene che la presunzione di prioritaria distribuzione dei vecchi utili non operi, cosicché si intenderanno effettivamente distribuiti gli utili maturati nell'intervallo 2008 - 2016;
  - il socio non qualificato non subisce alcun aggravio dalla distribuzione dei nuovi utili (2008 - 2016), considerando che i predetti utili non concorrono a formare il reddito complessivo del socio, ma scontano ritenuta d'imposta alla fonte;
  - rimane un maggior *plafond* di vecchi utili per il socio qualificato.



# LA COMPILAZIONE

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RS130	Capitale sociale	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
	di cui per utili	5 ,00	6 ,00	7 ,00	8 ,00
	di cui per riserve in sospensione	9 ,00	10 ,00	11 ,00	12 ,00
RS131	Riserve di capitale	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS133	Riserve di utili da trasparenza	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS134	Riserve di utili	1 200 ,00	2 ,00	3 100 ,00	4 100 ,00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 100 ,00		3 90 ,00	4 10 ,00
RS136	Riserve di utili prodotti fino al 2016	1 100 ,00		3 10 ,00	4 90 ,00
RS137	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS138	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS139	Riserve di utili per contratti di locazione	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS140	Riserve in sospensione di imposta	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
		Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento e riserva	Utile destinato a copertura perdite pregresse	Perdite
RS141	Utile dell'esercizio e perdite	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS142	Utile dell'esercizio e perdite SIIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00



# LA COMPILAZIONE

## DOPPIO BINARIO

### Patrimonio netto

#### pre distribuzione

dati civilistici

dati fiscali

RISERVE DI UTILI

200

200 (\*)

(\*) di cui 100 ante 2007 e 100 post 2007

#### post distribuzione

dati civilistici

dati fiscali

RISERVE DI UTILI

100

100 (\*)

(\*) di cui 10 ante 2007 e 90 post 2007



# EFFETTI DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

- ✓ Misura elevata, se si considera la tassazione a monte IRES del 24%;
- ✓ trattandosi di una tassazione sostitutiva, non si consente il recupero di oneri deducibili e detraibili, in assenza di altri redditi da dichiarare.

Ci sono alternative?

**TASSAZIONE PER TRASPARENZA**  
**OPERAZIONI STRAORDINARIE**



# TASSAZIONE SOCIETÀ E SOCI

TASSAZIONE IRES PER LA SOCIETÀ	Importo
Reddito civilistico	51.340
+ costi indeducibili	15.620
– Iper-ammortamento $(200.000 \times 150\%) = 300.000 \times 7,5\% = 22.500$	22.500
Reddito imponibile IRES	44.460
IRES dovuta al 24%	<b>10.670</b>

TASSAZIONE DEI SOCI	Dividendo lordo	Tassazione 26%	Dividendo netto
Marito $51.340 \times 60\%$	30.804	8.009	22.795
Moglie $51.340 \times 40\%$	20.536	5.339	15.197
Totale	51.340	<b>13.348</b>	37.992

**PRELIEVO COMPLESSIVO: 24.018,00 euro (**10.670**+**13.348**)**





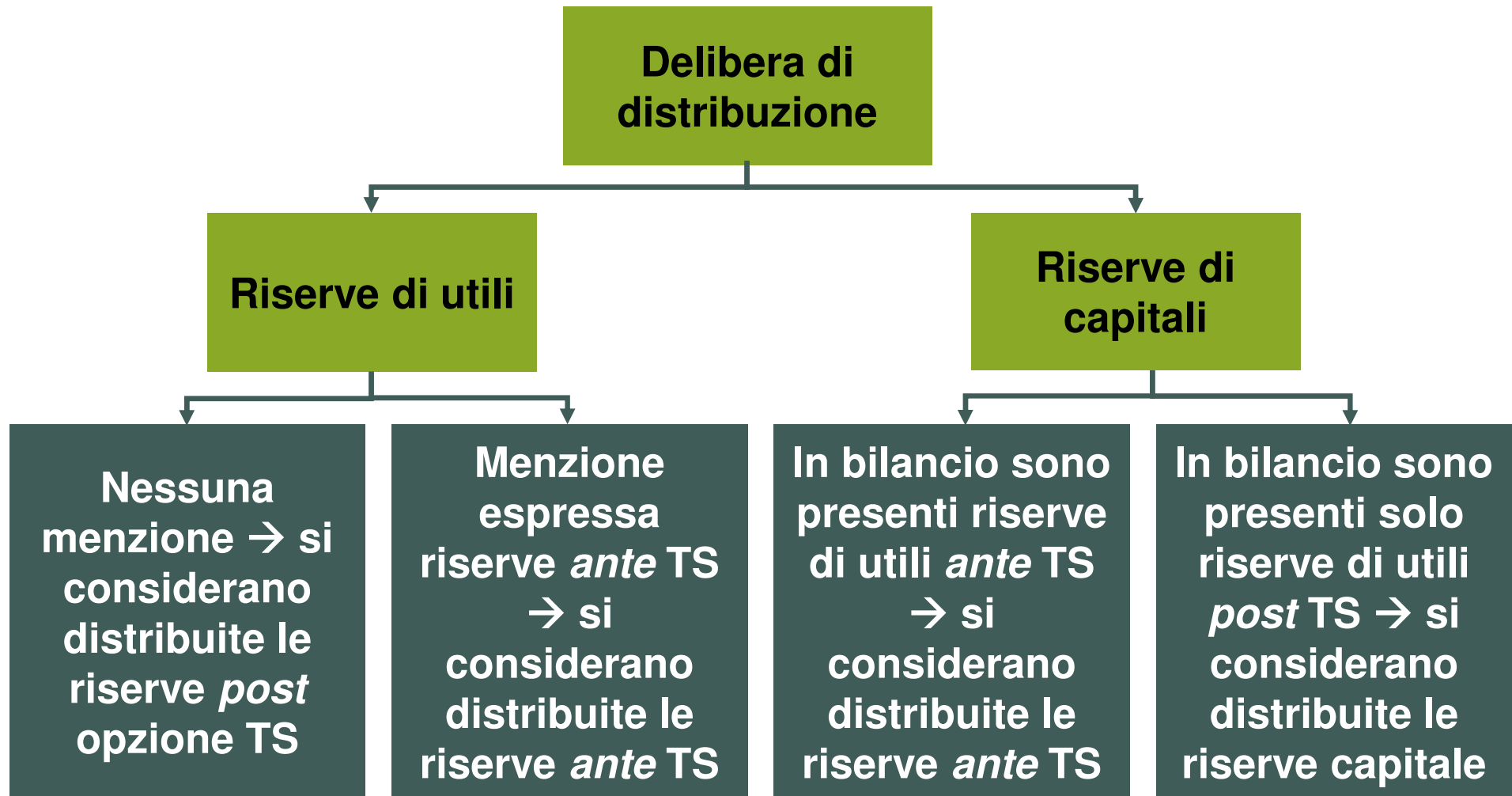
# OPZIONE PER LA TRASPARENZA

- ✓ **Normativa di riferimento:** art. 116 del TUIR.
- ✓ **Reddito imponibile:** 44.460,00 euro attribuito per trasparenza ai soci pro quota nel quadro RH.
- ✓ **Prelievo complessivo:** 3.281,00 euro.
- ✓ **Risparmio rispetto alla tassazione ordinaria:** 20.737.
- ✓ **Le ragioni del risparmio:** assenza di altri redditi + presenza di oneri detraibili/deducibili (es. contributi Inps).

Descrizione	Marito	Moglie
Reddito da quadro RH e da RN	26.676	17.784
Oneri deducibili	6.170	4.116
Reddito imponibile IRPEF	20.506	13.668
IRPEF	4.937	3.144
Detrazione imposta ristrutturazione	2.400	2.400
IRPEF netta	2.537	744



# IL REGIME DEGLI UTILI E DELLE RISERVE





# NOVITÀ IN TEMA DI REDDITO D'IMPRESA: L'IMPATTO SUI REDDITI 2018



# SUPER-AMMORTAMENTO



# SUPER-AMMORTAMENTO

La legge di bilancio 2018 ha stabilito che l'art. 1 co. 91 della L. 208/2015 si applica si applica anche agli **investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati entro il 31.12.2018**, ovvero **entro il 30.6.2019** a condizione che entro il 31.12.2018 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il **pagamento di acconti in misura almeno pari al 20%** del costo di acquisizione.

La legge di bilancio 2019 non ha prorogato la misura. È ancora possibile godere per gli **investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati entro il 30.6.2019** a condizione che entro il 31.12.2018 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il **pagamento di acconti in misura almeno pari al 20%** del costo di acquisizione.



# SUPER-AMMORTAMENTO 2019

<b>1</b>	Il <i>bonus</i> è del 30%...
<b>2</b>	<p>Il <i>bonus</i> non riguarda tutti i veicoli e mezzi di trasporto di cui all'art. 164 co. 1 del TUIR (fino al 31.12.2017 godevano dello sconto le autovetture utilizzati come strumentali nell'attività d'impresa).</p> <p>Restano, invece agevolabili, gli autoveicoli individuati dall'art. 54 co. 1 del DLgs. 285/92 non espressamente richiamati dall'art. 164 co. 1 del TUIR, quali: autobus, autocarri, trattori stradali, autoarticolati e autosnodati, autotreni, autoveicoli per trasporto specifico, autoveicoli per uso speciale, mezzi di opera.</p>



# CODICE 50

RF55 Altre variazioni in diminuzione	1	2	,00
	7	8	,00
	13	14	,00
	19	20	,00
	25	26	,00
	31	32	,00
	37	38	,00
	43	44	,00
	49	50	,00

**Codice 50**, il maggior valore delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria relativo agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati dal 15.10.2015 al 31.12.2016, il cui costo di acquisizione è maggiorato del 40 per cento (art. 1 co. 91 della L. 28.12.2015 n. 208); si precisa che, per le quote di ammortamento e i canoni di locazione finanziaria relativi al costo di acquisizione dei beni di cui all'art. 164 co. 1 lett. b) del TUIR per gli investimenti effettuati nel medesimo periodo, i limiti di deducibilità sono maggiorati del 40% (art. 1 co. 92 della L. 28.12.2015 n. 208).



# CODICE 57

RF55 Altre variazioni in diminuzione	1	2	,00
	7	8	,00
	13	14	,00
	19	20	,00
	25	26	,00
	31	32	,00
	37	38	,00
	43	44	,00
	49	50	,00

**Codice 57**, il maggior valore delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria relativo agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati dal 1.1.2017 al 31.12.2018, il cui costo di acquisizione è maggiorato del 30%.





# LE PERCENTUALI

PERIODO	CONDIZIONI DA RISPETTARE MAGGIORAZIONE SPETTANTE
Dal 1.1.2018 al 30.6.2018	Entro il 31.12.2017 l'ordine è stato accettato ed è stato versato un acconto pari al 20% del costo di acquisizione <b>40%</b>
Dal 1.1.2018 al 30.6.2018	Assenza di una delle due condizioni indicate nel punto precedente <b>30%</b>
Dal 1.7.2018 al 31.12.2018	Regime <b>30%</b>
Dal 1.1.2019 al 30.6.2019	Entro il 31.12.2018 l'ordine è stato accettato ed è stato versato un acconto pari al 20% del costo di acquisizione <b>30%</b>



## CIRC. 4/2017 MISE/ADE

Continuano a non rilevare, ai fini di che trattasi, i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19.7.2002 e – a seguito delle modifiche apportate all’art. 83 del TUIR dal DL 30.12.2016 n. 244, convertito dalla L. 27.2.2017 n. 19, decorrenti dall’esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2015 – per i soggetti, diversi dalle micro imprese di cui all’art. 2435-*ter* del c.c., che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile.



# AMMORTAMENTO E BONUS

	<b>Caso 1</b>	<b>Caso 2</b>	<b>Caso 3</b>
Costo	10.000	10.000	10.000
Ammortamento civilistico	2.000	1.600	3.000
Ammortamento fiscale massima	2.000	2.000	2.000
Ammortamento fiscale deducibile	2.000	1.600	2.000
Super-ammortamento (40%)	800	800	800



# BENI DI COSTO NON SUPERIORE AD 516,45 EURO

## ESEMPIO

Bene acquistato in proprietà l'1.1.2018 (non prenotato), entrato immediatamente in funzione. Costo di acquisizione del bene: 500,00 euro. Il bene può, pertanto, usufruire della **maggiorazione del 30% del costo di acquisizione** che, ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento, sarà, pertanto, pari ad 150,00 euro ( $500 \times 30\%$  euro): al ricorrere di tale ipotesi, il costo del cespite non sarà ammortizzato secondo i coefficienti tabellari previsti dal DM 31.12.88, ma sarà **dedotto integralmente nel periodo d'imposta 2018**, anche se il costo di acquisizione, comprensivo della maggiorazione del 30%, è pari ad 650,00 euro e, quindi, superiore al limite di 516,46 euro previsto per la deduzione integrale del costo nell'esercizio.



# CESSIONE DEL BENE

- ✓ Nell'**esercizio di cessione**, la maggiorazione deve essere determinata secondo il criterio *pro rata temporis*;
- ✓ ai fini della determinazione della plusvalenza o minusvalenza di cessione, il costo del bene deve essere assunto senza considerare la maggiorazione fiscale;
- ✓ le **quote di maggiorazione non dedotte** non potranno più essere utilizzate dal cedente, né dal cessionario (che acquista un bene “non nuovo”);
- ✓ il “super-ammortamento” già dedotto non formerà oggetto di “restituzione” da parte del soggetto cedente, poiché tale effetto non è espressamente previsto dalla normativa.



# FRUIZIONE DEL BENEFICIO: *LEASING*

- ✓ La deduzione è operata sulla base delle regole fiscali dettate dall'art. 102 co. 7 del DPR 917/86;
- ✓ la maggiorazione è applicabile esclusivamente alla quota capitale de canone (e al prezzo di riscatto), in un orizzonte temporale **non inferiore alla metà del periodo di ammortamento** corrispondente al coefficiente stabilito dal DM 31.12.88.



# IPER-AMMORTAMENTO



# IPER-AMMORTAMENTO 2019

Lo sconto si è applicato anche agli **investimenti entro il 31.12.2018**, ovvero **entro il 31.12.2019** a condizione che entro il 31.12.2018 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il **pagamento di acconti in misura almeno pari al 20%** del costo di acquisizione.

Lo sconto è prorogato anche per il 2019 per gli **investimenti effettuati entro il 31.12.2018**, ovvero **entro il 31.12.2020** a condizione che entro il 31.12.2019 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il **pagamento di acconti in misura almeno pari al 20%** del costo di acquisizione.





# NUOVE MISURE DELL'IPER-AMMORTAMENTO

MISURA	LIMITE
<b>170%</b>	Investimenti fino al 2,5 milioni di euro.
<b>100%</b>	Investimenti oltre 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro.
<b>50%</b>	Investimenti oltre 10 milioni di euro e fino a 20 milioni di euro.
<b>0%</b>	Investimenti oltre 20 milioni di euro.



# IPER-AMMORTAMENTO 2019

Aspetto delicato: passaggio dalle vecchie regole (150%) alle nuove regole (scaglioni diversificati). Può essere vantaggioso (grossi investimenti) o svantaggioso (investimenti sotto i 2,5 milioni euro).

Scaglioni: tutti investimenti 2019 più eventuale cosa 2020 (prenotazione). I precedenti investimenti non impattano sulla determinazione degli scaglioni.

Problemi: IPER per scaglioni. Come attribuire la maggiorazione su diversi investimenti? Proporzionale? O discrezionale?

Investimenti prenotati nel 2018, cosa fare? Ordine annullato o riformulato, *no problem*. Ma è possibile scegliere di abbandonare il 150% e andare con le nuove maggiorazioni?



# IPER-AMMORTAMENTO 2019

Interconnessione dopo l'entrata in funzione (periodo d'imposta successivo). In entrata in funzione super (che nel 2018 può essere del 30% o del 40% a seconda). Poi iper.

Investimento 2019. Interconnessione 2020. Super si se "prenotati" e se rispettato il termine del 30.6.2019.



# CODICE 55 E 56

RF55 Altre variazioni in diminuzione	1	2	,00
	7	8	,00
	13	14	,00
	19	20	,00
	25	26	,00
	31	32	,00
	37	38	,00
	43	44	,00
	49	50	,00

**Codice 55**, il maggior valore delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria relativo agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, che favoriscano processi di trasformazione tecnologica e digitale secondo il modello “Industria 4.0”, compresi nell’elenco di cui all’allegato A annesso alla L. 11.12.2016 n. 232.

**Codice 56**, il maggior valore delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria relativi al costo di acquisizione dei beni immateriali strumentali compresi nell’elenco di cui all’allegato B annesso alla citata L. 11.12.2016 n. 232, per gli investimenti effettuati nel medesimo periodo di cui al codice 55; per tali beni i limiti di deducibilità sono maggiorati del 40%.



# INVESTIMENTI 4.0

**Valida sia per i beni materiali che immateriali**

Fino a 500.000 ciascuno



dichiarazione resa  
dal legale rappresentante  
(DPR 28.12.2000 n. 445).

Oltre 500.000 ciascuno



perizia tecnica giurata  
di un ingegnere o perito industriale  
o ente di certificazione accreditato.



# ONERI ACCESSORI

- ✓ **Interpretazioni ministeriali:** ris. Agenzia delle Entrate 15.12.2017 n. 152;
- ✓ **costo investimenti agevolabili:** rilevano anche gli oneri accessori di diretta imputazione (art. 110 co. 1 lett. b) del TUIR);
- ✓ **individuazione oneri accessori:** OIC 16.
  
- ✓ **Fattispecie in esame 1:** piccole opere murarie per installare un macchinario (ad es., basamento per l'ancoraggio del bene);
- ✓ **risposta Agenzia delle Entrate:** nei limiti in cui le piccole opere murarie non presentino una consistenza volumetrica apprezzabile e, quindi, non assumano natura di “*costruzioni*” (circ. Agenzia delle Entrate 2/2016), i costi relativi possono configurarsi come oneri accessori, e rilevare ai fini della disciplina dell'iper-ammortamento.
  
- ✓ **Fattispecie in esame 2:** costo perizia o attestazione di conformità;
- ✓ **risposta Agenzia delle Entrate:** non rileva per l'agevolazione.



# ONERI ACCESSORI

- ✓ **Fattispecie in esame 3:** attrezzature che costituiscono dotazione ordinaria del bene agevolabile;
- ✓ **risposta Agenzia delle Entrate:**
  - gli accessori costituenti elementi indispensabili per la funzione che una determinata macchina è destinata a svolgere nell'ambito del processo produttivo possono assumere rilevanza agli effetti della disciplina agevolativa nei limiti in cui costituiscano ordinaria dotazione del cespite principale;
  - per ragioni di semplificazione possono essere considerate accessorie le dotazioni nel limite del 5% del costo del bene principale rilevante agli effetti dell'iper-ammortamento;
  - per l'eccedenza, sarà onere del contribuente dimostrare, in sede di controllo, gli elementi a supporto dei maggiori costi inclusi nell'agevolazione.



# MAGAZZINI AUTOMATIZZATI

## **DL 12.2.2019 n. 135 in G.U.**

“Ai soli fini dell’applicazione della disciplina di cui all’articolo 1, comma 9, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, il costo agevolabile dei magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica, di cui all’allegato A annesso alla suddetta legge, si intende comprensivo anche del costo attribuibile alla scaffalatura asservita dagli impianti automatici di movimentazione, che costituisce, al contempo, parte del sistema costruttivo dell’intero fabbricato; resta ferma la rilevanza di detta scaffalatura ai fini della determinazione della rendita catastale, in quanto elemento costruttivo dell’intero fabbricato”.





# CREDITO IMPOSTA RICERCA E SVILUPPO



# IL PROSPETTO 2019

**Esempio** Società con media spese ricerca e sviluppo pari ad 32.300,00 euro che ha sostenuto nel 2018 spese “*intra-muros*” per 95.600,00 euro delle quali 41.200 riferibili a costi del personale impiegato nell’attività stessa. Il credito d’imposta è dunque paria a:  $95.600 - 32.300 = 63.300 / 2 = 31.650$

SEZIONE I		Dati identificativi del credito d’imposta spettante		Codice credito	Codice investimenti pubblicitari										
Crediti d’imposta  (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1	Ricerca e sviluppo		<sup>1</sup> B	9										
	RU2	Credito d’imposta residuo della precedente dichiarazione						,00							
	RU3	Credito d’imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)						,00							
	RU5	Credito d’imposta spettante nel periodo		(di cui <sup>1</sup>	,00	<sup>2</sup>	,00	<b>31.650,00</b>							
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24						,00							
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute	IVA (Periodici e acconto)	IVA (Saldo)	IRES (Acconti)	IRES (Saldo)	Imposta sostitutiva	IRAP						
		<sup>1</sup>	,00	<sup>2</sup>	,00	<sup>3</sup>	,00	<sup>4</sup>	,00	<sup>5</sup>	,00	<sup>6</sup>	,00	<sup>7</sup>	,00
	RU8	Credito d’imposta riversato						,00							
	RU9	Credito d’imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)		Art. 1260 c.c.	<sup>1</sup>	,00	Art. 43-ter D.P.R. 602/73	<sup>2</sup>	,00						
	RU10	Credito d’imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)						,00							
	RU11	Credito d’imposta richiesto a rimborso						,00							
	RU12	Credito d’imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)		Vedere istruzioni		<sup>1</sup>		<sup>2</sup>	<b>31.650,00</b>						



**Esempio** Società con media spese ricerca e sviluppo pari ad 32.300,00 euro che ha sostenuto nel 2018 spese “*intra-muros*” per 95.600,00 euro delle quali 41.200 riferibili a costi del personale impiegato nell’attività stessa.

Nella sezione IV-*bis* andrà invece compilato il **rigo RU100**, indicando l’ammontare dei **costi sostenuti nel periodo d’imposta**, in particolare:

nella **colonna 1**, la media aritmetica dei costi agevolabili per attività di ricerca e sviluppo sostenuti nei tre periodi d’imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2015;

SEZIONE IV		Media storica	Ricerca intra-muros	Costi per il personale	Ricerca commissionata da soggetti esteri
Dati relativi ai crediti d’imposta “Ricerca & Sviluppo L. 190/2014” e “Formazione 4.0”	RU100 “Ricerca & Sviluppo”	1 32.300,00	2 95.600,00	di cui (3 41.200,00 )	4 ,00
			Ricerca extra-muros	Commissionata a soggetti esteri	Ricerca commissionata a società del gruppo
			5 ,00	di cui (6 ,00 )	7 ,00
	RU110 “Formazione 4.0”			Numero ore di formazione	Numero lavoratori
				1	2

nella **colonna 2**, l’ammontare complessivo dei costi agevolabili sostenuti per attività di ricerca e sviluppo *intra-muros*;  
 nella **colonna 3** l’importo del costo del personale impiegato nelle predette attività.



# ACE: RAPPRESENTAZIONE IN DICHIARAZIONE



# ACE: INCREMENTI 2018 RILEVANTI

Modalità	Data rilevante
Conferimenti in denaro	Versamento
Versamenti dei soci in conto capitale o copertura di perdite	Versamento
Accantonamenti degli utili a riserva disponibile (legale, in sospensione d'imposta non derivante da operazioni valutative, ecc.)	Inizio dell'esercizio di formazione della riserva
Rinuncia incondizionata dei soci ai propri finanziamenti	Atto di rinuncia
Compensazione dei crediti in sede di aumento di capitale	Efficacia della compensazione

Incrementi del capitale proprio 1 <b>XXXXXX</b> ,00	Decrementi del capitale proprio 2 _____,00	Riduzioni 3 _____,00	Differenza 4 _____,00	Patrimonio netto 5 _____,00
	Minor importo 6 _____,00	Rendimento 7 _____,00	Codice fiscale 8 _____	

1,50%

RS113



# RISERVE NON DISPONIBILI

- ✓ **Art. 5 co. 6 del DM 3.8.2017:** si considerano riserve non disponibili:
  - le riserve formate con utili diversi da quelli realmente conseguiti ai sensi dell'art. 2433 c.c. (processi di valutazione);
  - le riserve formate con utili realmente conseguiti che, per disposizioni di legge, sono:
    - non distribuibili;
    - non utilizzabili per l'aumento del capitale sociale;
    - non utilizzabili per la copertura delle perdite.
- ✓ **Relazione illustrativa al del DM 3.8.2017:**
  - le riserve sono disponibili ai fini ACE, nell'ipotesi in cui sia consentito almeno uno degli utilizzi sopra indicati (es. riserva legale).



# RISERVE NON DISPONIBILI

- ✓ **Relazione illustrativa al del DM 14.3.2012:** sono esempi di riserve derivanti dalla mera valutazione:
  - la riserva costituita a fronte della valutazione delle partecipazioni con il metodo del Patrimonio netto (art. 2426 co. 1 n. 4 c.c.);
  - la riserva per utili su cambi non realizzati (art. 2426 co. 1 n. 8-*bis* c.c.);
  - le riserve derivanti da rivalutazioni volontarie.



# ACE: INCREMENTI 2018 NON RILEVANTI

<b>Modalità</b>
Conferimenti in natura
Finanziamenti soci con diritto restituzione
Accantonamenti degli utili a riserva indisponibile (es. adeguamento cambi)





# ACE: DECREMENTI 2018

Modalità
Riduzioni di Patrimonio netto (utili, riserve, capitale sociale) con attribuzione ai soci o partecipanti.
Acquisti di partecipazioni in società controllate.
Acquisti di aziende o di rami di aziende.

Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Riduzioni	Differenza	Patrimonio netto
1 <b>XXXXXX</b> ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00	5 ,00
	Minor importo	Rendimento	Codice fiscale	
RS113	6 ,00 1,50%	7 ,00	8	



# RINUNCE AL CREDITO DEL SOCIO

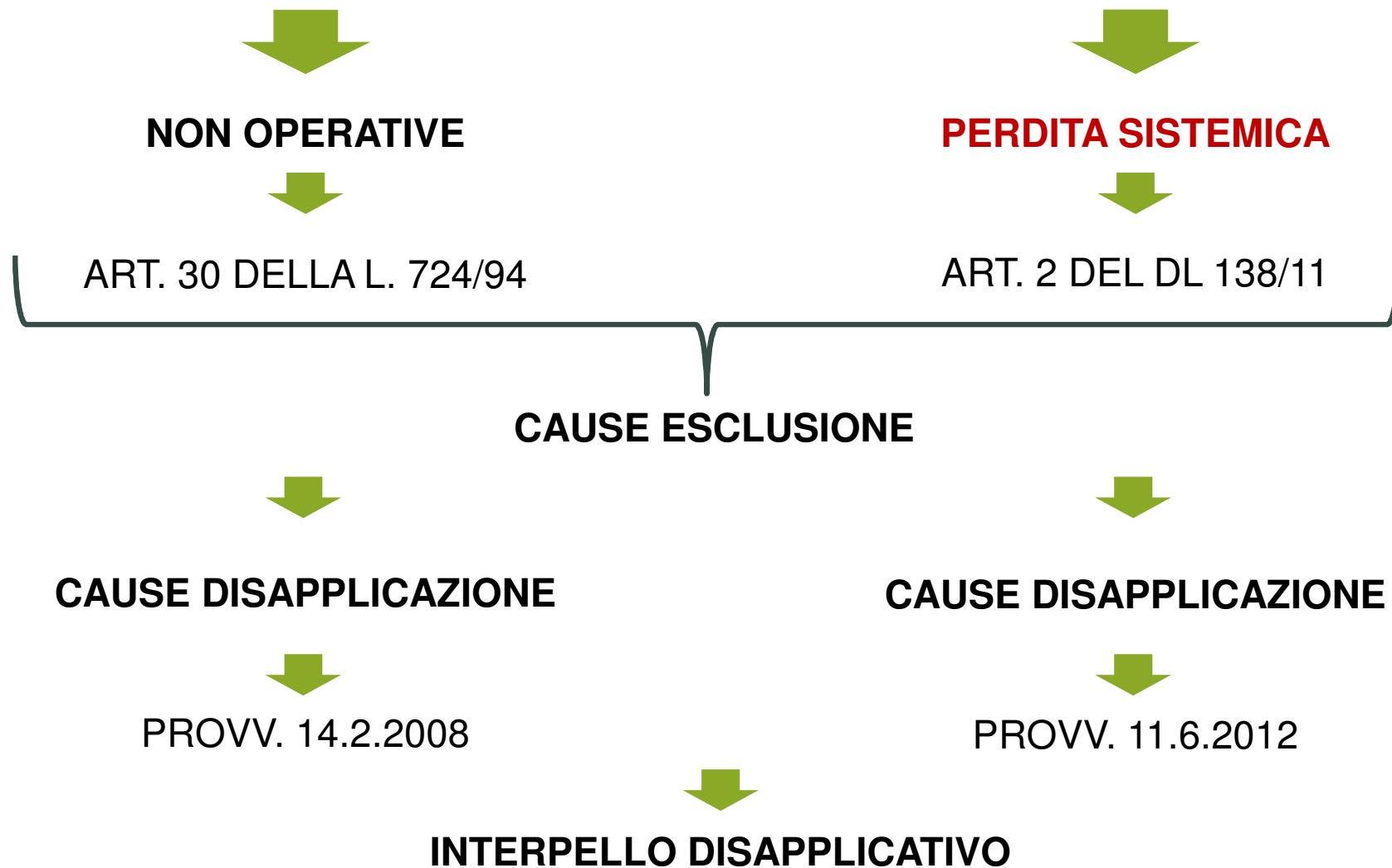
- ✓ **Rilevano le rinunce a crediti finanziari:** cfr. circ. 3.6.2015 n. 21 (§ 3.12);
- ✓ **rinunce non rilevanti:** quelle relative ai crediti commerciali;
- ✓ **le critiche:** distinzione non giustificata, alla luce di OIC 28 che attribuisce la natura di apporto a qualsiasi tipo di rinuncia, purché finalizzata all'incremento della dotazione patrimoniale della società partecipata.



# SOCIETÀ DI COMODO



# DISINNESCO DISCIPLINA





# ... CAUSE ESCLUSIONE

<b>RS116</b> Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica	IRAP	IVA	Casi particolari
1	2	3	4	5	6	7	8

VALGONO PER ENTRAMBE LE DISCIPLINE → CONSENTONO DISINNESCO INTEGRALE

→ VANNO VERIFICATE SULL'ANNO DI COMODO (PER UNICO 2019 IL 2018)

LE PIÙ RICORRENTI

- 2 - SOGGETTI NEL PRIMO PERIODO D'IMPOSTA;
- 7 - SOCIETÀ CHE NEI DUE ESERCIZI PRECEDENTI HANNO AVUTO UN NUMERO DI DIPENDENTI MAI INFERIORE ALLE DIECI UNITÀ;
- 9 - SOCIETÀ CHE PRESENTANO IL VALORE DELLA PRODUZIONE (A DEL CONTO ECONOMICO) SUPERIORE ALL'ATTIVO PATRIMONIALE;
- 11 - SOCIETÀ CHE RISULTANO CONGRUE E COERENTI AI FINI DEGLI STUDI DI SETTORE.



# ... CAUSE DISAPPLICAZIONE - NON OPERATIVE

RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica	IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6	7	8

VALGONO SOLO PER SOCIETÀ NON OPERATIVE IN ALCUNI CASI IL DISINNESCO È PARZIALE

VANNO VERIFICATE SULL'ANNO DI COMODO (PER UNICO 2019 IL 2018)

DISAPPLICAZIONE PARZIALE

4 - LA SOCIETÀ DISPONE DI IMMOBILIZZAZIONI COSTITUITE DA IMMOBILI IN LOCAZIONE AD ENTI PUBBLICI OVVERO LOCATI A CANONE VINCOLATO;  
 5 - LA SOCIETÀ DETIENE PARTECIPAZIONI IN SOCIETÀ NON DI COMODO, ESCLUSE DALL'APPLICAZIONE DELL'ART. 30 O COLLEGATE RESIDENTI ALL'ESTERO CUI SI APPLICA IL REGIME DELL'ART. 168;  
 6 - LA SOCIETÀ HA OTTENUTO L'ACCOGLIMENTO DELL'ISTANZA DI DISAPPLICAZIONE IN RELAZIONE AD UN PRECEDENTE PERIODO DI IMPOSTA SULLA BASE DI CIRCOSTANZE CHE NON HANNO SUBITO MODIFICAZIONI.



# ... CAUSE DISAPPLICAZIONE - PERDITE SISTEMICHE

RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistemica	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistemica	IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6	7	8

VALGONO SOLO PER SOCIETÀ IN PERDITA SISTEMATICA  
IN ALCUNI CASI IL DISINNESCO È PARZIALE

- ➔ VANNO VERIFICATE NEL PERIODO DI SORVEGLIANZA (PER UNICO 2019 IL QUINQUENNIO 2013 - 2017).
- ➔ IL PRIMO PERIODO D'IMPOSTA ASTRATTAMENTE UTILE (CONSIDERANDO ANCHE LA CAUSA DI DISAPPLICAZIONE AUTOMATICA PREVISTA DALL'ART. 1 LETT. M), DEL PROVVEDIMENTO DEL DIRETTORE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE DELL'11.6.2012) PER L'APPLICAZIONE DELLA DISCIPLINA IN ESAME È IL SETTIMO ANNO DALLA COSTITUZIONE (CIRC. 6/2015).



# GLI INTRECCI TRA CAUSE DI ESCLUSIONE E DI DISAPPLICAZIONE

- 1) **Studi di settore** (congruità e coerenza) - Causa di esclusione e di disapplicazione per perdita sistematica. **ORA ISA.....**
- 2) **Primo anno di attività** - Causa di esclusione e di disapplicazione per perdita sistematica.
- 3) **MOL positivo** - Causa di disapplicazione perdita sistematica.
- 4) **Società in liquidazione** che assume l'impegno a cancellarsi dal reg. imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva - causa di disapplicazione (perdita e operatività).
- 5) Due periodi precedenti e quello di comodo con **numero dipendenti sempre superiore a 10 unità** - causa di esclusione.
- 6) **Valore della produzione superiore attivo Stato patrimoniale** - causa di esclusione.





# INTERPELLO DELLE “COMODO”

## **Le regole applicative**

- ✓ Interpello “probatorio” e non “disapplicativo”;
- ✓ non obbligatorio ma facoltativo (circ. Agenzia delle Entrate 32/2010 - sanzione fissa);
- ✓ obbligo di comunicazione in DR di:
  - mancata presentazione istanza;
  - mancata indicazione risposta negativa.
- ✓ Omessa o infedele comunicazione sanzione da 2,00 a 21.000,00 euro;
- ✓ mancata risposta entro 120 giorni: silenzio assenso;
- ✓ superato il problema della impugnabilità del diniego.





# INTERPELLO CIRC. AGENZIA DELLE ENTRATE 1.4.2016 N. 9

Le società **che ritengano sussistenti** le “oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito.....”, di cui al co. 4-bis, **e intendano richiedere il rimborso IVA annuale**, possono **acclarare la sussistenza delle “oggettive situazioni”** presentando una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, ai sensi degli artt. 47 e 76 del DPR 28.12.2000 n. 445, **mediante sottoscrizione dell’apposito campo del quadro VX della dichiarazione IVA.**

## Attestazione delle società e degli enti operativi

Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, di non rientrare tra le società e gli enti non operativi di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci, previste dall'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 Dicembre 2000, n. 445.

8

FIRMA

**Mario Rossi**

Interpello °

Con la sottoscrizione della dichiarazione sostitutiva **si attesta anche che sussistono le condizioni oggettive di cui al co. 4-bis del citato art. 30 e non è stata presentata istanza di interpello.**



# TRASPARENZA, TFM E COMPENSI AMMINISTRATORI



# DEDUZIONE TFM AMMINISTRATORI

Risposta consulenza giuridica n. 901 - 4/2018.

Combinato disposto artt. 105 e 17 del TUIR. Dubbio: richiamo al co. 1 lett. c) dell'art. 17. Intero articolo o solo comma specifico?

Serve atto data certa anteriore all'inizio del rapporto?

Dottrina (CNDCEC 9.1.2009, ADC 180/2011): BASTA IMPUTAZIONE A CE.

Prassi (ris. 211/2008) e Cassazione (sent. 18752/2014 e 10959/2007) serve atto con data certa.

Parere: serve atto con data certa anteriore. Ma riferito a cosa? Diritto? (statuto) o quantificazione (delibera)?

Soluzione: In sede di costituzione (con statuto che prevede il diritto) delibera possibile entro la fin dell'esercizio di costituzione. Poi ulteriore delibera anteriore a ciascun anno successivo per il riconoscimento fiscale del costo.



# COMPENSI AMMINISTRATORI

Sindacato quantitativo? Solo qualitativo e non sul quantum (Cass. 13588/2018, 13882/2018, 15843/2018).

Deduzione polizze assicurative che coprano rischi legati all'attività dell'amministratore? Principio base è che il beneficiario debba essere la società.

Polizze "key man"? CTR Lombardia (sent. 615/01/2018): investimento di capitali non costi. (ma CTR Veneto sent. 216/2016 possibilista).

Applicabile la derivazione rafforzata? No. Deduzione in base al pagamento.



# OPZIONE TRASPARENZA VALUTAZIONI

Possibilità di scelta tra regimi impositivi differenti (nel calcolo del reddito e nella misura dell'imposta dovuta):

- ✓ Regime di cassa vs regime di competenza.
- ✓ IRPEF progressiva - IRI proporzionale.
- ✓ Tassazione delle riprese in aumento proporzionale.
- ✓ Tassazione "personale" delle sole somme percepite.

Nelle valutazioni (che possono essere fatte a posteriori occorre anche considerare):

- ✓ Nuovo regime impositivo dei dividendi.
- ✓ *Flat tax* (?).



# CONSIDERAZIONI E VARIABILI

## Variabile dividendi

Dal 1.1.2018 (salvo la regola transitoria per i dividendi maturati in precedenza la cui distribuzione sarà deliberata entro la fine del 2022), tutti i dividendi saranno tassati ad aliquota sostitutiva del 26% a prescindere alla caratura della partecipazione del socio.

Problemi:

- 1) Elevata misura considerando la tassazione a monte IRES del 24%.
- 2) Trattandosi di una tassazione sostitutiva, non si consente il recupero di oneri deducibili e detraibili.





# CONSIDERAZIONI E VARIABILI

## **Variable *bonus* fiscale (iper-ammortamento ma anche super)**

Iper e super-ammortamento fanno variazione diminutiva non intervenendo sugli utili distribuibili (se non in relazione alle minore imposte dovute sul reddito).

L'iper e il super-ammortamento riducono l'IRES ma non impattano sul *tax* dividendi in capo ai soci nel momento in cui il reddito è distribuito.

Nella piccola trasparenza la detassazione si espande come variazione diminutiva sull'IRPEF dei soci (reddito loro imputato nel quadro RH).

La successiva distribuzione dell'utile dalla società ai soci non dà origine a reddito tassabile anche se i dividendi distribuiti eccedono il reddito imputato ai soci nel quadro RH.

Con mini IRES le regole cambiano (meno *tax* - no variazione diminutiva).



# ELEMENTI DA CONSIDERARE

- 1) Predisposizione della società alla distribuzione dei dividendi ai soci.
- 2) Aliquota IRPEF soci in relazione ai redditi da quadro RN.
- 3) Entità variazioni in aumento quadro RF.
- 4) Incapienza di altri redditi IRPEF dei soci per assorbimento oneri.
- 5) Presenza di altre perdite impresa/crediti da compensare ecc.
- 6) Rischio accertamenti fiscali (nella trasparenza in capo ai soci).
- 7) Effetto a conto economico società accantonamento imposte.
- 8) Effetto *flat tax*?



# ADEMPIMENTI DICHIARATIVI

OPZIONE IN DR (quadro OP). Decorrenza triennio dall'anno di presentazione della DR.

Confermato adempimento collaterale della raccomandata dei soci (A/R).

Rinnovo opzione TACITO. Necessità di esplicitare solo la REVOCA.

Nessuna abrogazione dell'obbligo di invio della raccomandata A/R dei soci nel caso di rinnovo.



# REMISSIONE *IN BONIS*

Art. 2 del DL 16/2012 – mancato adempimento può essere sanato eseguendolo entro il termine di presentazione della successiva DR – sanzione fissa 250,00 euro.

Adempimento tardivo non deve essere configurabile come un “ripensamento” (Circ. 47/2012).

Applicabile la remissione *in bonis* alle opzioni in tema di trasparenza?

- ✓ si per mancata esplicitazione in DR dell’opzione (circ. Agenzia delle Entrate 38/2012);
- ✓ dubbio per mancata esplicitazione in DR della revoca;
- ✓ dubbio per mancata formalizzazione raccomandata soci (omissione che non deriva da modello dichiarativo).

Soluzione dovrebbe essere positiva

- ✓ invio raccomandata dopo il termine di presentazione della DR e prima del termine successivo con pagamento della sanzione (250,00 euro);
- ✓ esplicitazione revoca in DR (*idem* sanzione 250,00 euro).



# REDDITO D'IMPRESA: RISPOSTE AD INTERPELLI

# ISTANZA DI RIMBORSO

## **Consulenza giuridica 1 - 2018**

### **OGGETTO**

Individuazione della decorrenza del termine di decadenza di quarantotto mesi per la presentazione delle istanze di rimborso dei versamenti diretti di cui all'art. 38 del DPR 29.9.73 n. 602 in presenza di situazioni di incertezza circa la spettanza di un'agevolazione, l'applicabilità di un'aliquota o la qualificazione di un soggetto.

### **POSSIBILI OPZIONI**

Dalla data del versamento dell'acconto, dell'eventuale saldo o dal termine per la presentazione della dichiarazione.

# ISTANZA DI RIMBORSO

## **Consulenza giuridica 1 - 2018**

### **SOLUZIONE**

La decorrenza del termine deve essere individuata secondo la regola dall'esistenza o meno dell'obbligo di versamento nel momento in cui lo stesso è effettuato.

Esempio - Cass. 21.2.2014 n. 4166.

Si esclude che il termine decadenziale decorra dal versamento del saldo in caso di richiesta di rimborso dell'IRAP versata per carenza del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione.

# PERDITA SU CREDITI

## **Interpello 12 - 2018**

### **OGGETTO**

Una società dichiara di aver individuato e corretto nel 2017 un errore contabile relativo all'imputazione di una perdita su crediti. La correzione è avvenuta mediante la chiusura della voce "credito verso Cliente" e imputazione della posta negativa di Patrimonio netto, in conformità al § 48 del principio contabile OIC 29. La perdita su crediti relativa al mancato pagamento della fornitura commerciale avrebbe dovuto essere imputata nell'esercizio di competenza 2013.

### **POSSIBILI OPZIONI**

Possibilità di dedurre fiscalmente la perdita su crediti mediante presentazione di una dichiarazione integrativa Unico Società di persone 2014 riferita all'anno d'imposta 2013.



# PERDITA SU CREDITI

## **Interpello 12 - 2018**

### **SOLUZIONE**

La deduzione della perdita su crediti è consentita dalla data di ammissione alla procedura di concordato preventivo, avvenuta nel 2008, fino all'esercizio in cui sarebbe dovuta avvenire la cancellazione dal bilancio del credito medesimo.

L'errore contabile commesso può essere emendato mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa a favore Unico Società di persone 2014 riferita al periodo d'imposta 2013, sul presupposto della rilevazione della correzione di un errore contabile nel bilancio d'esercizio 2017.

# LODO ARBITRALE

## **Interpello 119 - 2018**

### **OGGETTO**

Riconoscimento a fronte di una risoluzione unilaterale contrattuale di un risarcimento riconosciuto legittimo dal Tribunale arbitrale che ha quantificato il risarcimento per i danni subiti dal ricorrente.

### **POSSIBILI OPZIONI**

La competenza del componente positivo è l'esercizio sociale in cui l'Organo arbitrale si pronuncia considerata la definitività e la inoppugnabilità del lodo. L'incasso intervenuto l'anno successivo interessa solo lo Stato patrimoniale e non anche il Conto economico.

# LODO ARBITRALE

## **Interpello 119 - 2018**

### **SOLUZIONE**

Partendo dal presupposto (non verificato) circa l'esattezza del comportamento contabile, in virtù del principio di derivazione rafforzata che, a partire dal 2016, informa il bilancio ITA GAAP, si ritiene che la qualificazione e l'imputazione temporale adottate in relazione al componente di reddito in esame possano trovare riconoscimento fiscale. Quindi è corretta l'imputazione nell'anno in cui interviene la pronuncia del Tribunale arbitrale.

# REMISSIONE DEL DEBITO

## **Interpello 121 - 2018**

### **OGGETTO**

Individuazione dell'inerenza nel caso di remissione di un debito nei confronti del socio.

### **POSSIBILI OPZIONI**

L'onere sostenuto a fronte della remissione del debito a favore dei soci è da considerare riferibile all'attività imprenditoriale posta in essere, a prescindere dalla natura di quest'ultima sia essa ordinaria (o meno) o vincolata (o meno). Il predetto onere, infatti, è sostenuto dalla Società in funzione della propria attività economica.

# REMISSIONE DEL DEBITO

## **Interpello 121 - 2018**

### **SOLUZIONE**

L'accollo del debito risarcitorio da parte dell'istante è inerente la peculiare attività svolta e, quindi, ai ricavi che la stessa intanto ha potuto conseguire in quanto i soci le hanno apportato i clienti generatori degli stessi e si sono obbligati ad effettuare prestazioni accessorie alla stessa da svolgere anche nei confronti dei predetti clienti. Può perciò ritenersi che le predette peculiari circostanze della fattispecie concreta portano ad escludere che l'accollo del debito degli ex soci comporti la distrazione di attività dell'impresa per finalità di utilità dei soci.

# COMPETENZA SOMMA *UNA TANTUM*

## **Interpello 16 - 2019**

### **OGGETTO**

Trattamento ai fini IRES del pagamento di una somma una tantum in sede di ri-contrattazione di un contratto di locazione dovuta in considerazione della sensibile riduzione di canone annuo non ripetibile in caso di cessazione anticipata del contratto di locazione.

### **POSSIBILI OPZIONI**

Deducibilità del pagamento anticipato in quote costanti lungo gli anni di durata prevista del contratto di locazione, e in caso di interruzione del contratto di locazione deducibilità della quota residua nell'esercizio in cui si verifica l'interruzione.

# COMPETENZA SOMMA *UNA TANTUM*

## **Interpello 16 - 2019**

### **SOLUZIONE**

Il pagamento è riconducibile a un'obbligazione autonoma con funzione indennitaria e rappresenta un debito/passività di natura determinata ed esistenza certa, in quanto è rappresentato da un'obbligazione a pagare un ammontare fisso a una data stabilita. Da ciò il componente negativo rappresentato dall'indennizzo deve, pertanto, essere considerato fiscalmente deducibile, ai fini IRES e ai fini IRAP, nel periodo d'imposta in cui sorge l'obbligazione della società al pagamento verso la controparte, trattandosi di un'obbligazione "istantanea" e non "di durata" (cfr. art. 109 co. 2 lett. b) ultimo periodo, del TUIR).

# SPESE DI RAPPRESENTANZA

## **Interpello 22 - 2019**

### **OGGETTO**

Sostenimento delle spese di vitto alloggio nell'ambito di una manifestazione a favore di

- a) *vip e testimonial* (attori e registi);
- b) giornalisti, docenti e studenti di materie cinematografiche e umanistiche;
- c) relatori addetti del settore;
- d) consulenti esteri.

### **POSSIBILI OPZIONI**

Le spese di vitto, alloggio e trasporto sono correlate alla strategia pubblicitaria, e quindi da considerare come spese di pubblicità.



# SPESE DI RAPPRESENTANZA

## **Interpello 22 - 2019**

### **SOLUZIONE**

Le spese di ospitalità sostenute per i soggetti appartenenti alle categorie a), b), c) e d) non sono qualificabili come spese di pubblicità.

# SOCIETÀ DI COMODO

## **Interpello 68 - 2019**

### **OGGETTO**

Ricavi derivanti da locazioni infra gruppo per importi compresi nel *range* OMI ma inferiori alle percentuali richieste dal *test* di operatività.

### **POSSIBILI OPZIONI**

I canoni di locazione preventivati, considerando anche che gli oneri relativi agli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria sono posti a carico del conduttore attraverso la formula contrattuale “*triple net*”, rappresentino canoni equi di locazione a valore di mercato e pertanto è disapplicabile la disciplina delle società non operative.

# SOCIETÀ DI COMODO

## **Interpello 68 - 2019**

### **SOLUZIONE**

Se le quotazioni OMI relative agli anni 2018 e 2019 (ancora non pubblicate) non si discosteranno da quelle riportate nella istanza, è fornito parere positivo per il periodo d'imposta 2019 alla disapplicazione dell'art. 30 della L. 724/94.

# SOPRAVVENIENZE ATTIVE

## **Interpello 71 - 2019**

### **OGGETTO**

Sopravvenienza attiva relativa alla cancellazione dei debiti relativi ad operazioni inesistenti accertate come inesistenti.

### **POSSIBILI OPZIONI**

La sopravvenienza attiva è da sterilizzare in sede di dichiarazione dei redditi mediante apposita variazione in diminuzione. Tale componente positivo di reddito, infatti, è relativo a costi già tassati e la sua tassazione determinerebbe una doppia imposizione in dipendenza del medesimo presupposto, non ammessa dal nostro ordinamento tributario.

# SOPRAVVENIENZE ATTIVE

## **Interpello 71 - 2019**

### **SOLUZIONE**

La sopravvenienza, ai sensi dell'art. 88 del TUIR, fino a concorrenza delle spese oggetto di recupero a tassazione da parte dell'Amministrazione finanziaria nei precedenti esercizi per le quali è sopraggiunto il pagamento a titolo definitivo delle maggiori imposte derivanti dal loro disconoscimento ai fini fiscali, non è soggetta a tassazione fino a concorrenza delle somme già oggetto di recupero a tassazione.

A tal fine, sarà onere del contribuente predisporre e tenere la documentazione idonea a consentire all'Amministrazione finanziaria di riscontrare la puntuale riconduzione delle menzionate sopravvenienze agli accertamenti definiti e ai relativi versamenti effettuati.



# DECRETO CRESCITA

# I CONTENUTI

## Provvedimenti fiscali

- ✓ **maggiorazione dell'ammortamento dei beni strumentali nuovi (superammortamento)**
- ✓ **nuova formulazione applicativa mini Ires**
- ✓ **maggiorazione della deducibilità Imu dalle imposte sui redditi**
- ✓ **modifiche alla disciplina del patent box**
- ✓ nuova disciplina del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo e per il rientro dei cervelli
- ✓ **modifiche regime forfetario**
- ✓ incentivi settore edilizio
- ✓ rivisitazione del "sisma bonus"
- ✓ nuovo regime fiscale per gli strumenti finanziari convertibili
- ✓ norme in materia di banche popolari
- ✓ modifiche alla disciplina degli incentivi per gli interventi di efficienza energetica e rischio sismico

# I CONTENUTI

## Provvedimenti fiscali

- ✓ **incentivi alle aggregazioni d'impres**
- ✓ **fatturazione elettronica San Marino**
- ✓ nuova disciplina per la vendita di beni tramite piattaforme digitali e fatturazione elettronica
- ✓ **estensione della definizione agevolata delle entrate regionali e degli enti locali**
- ✓ credito d'imposta per le commissioni riferite a pagamenti elettronici da parte di distributori di carburante
- ✓ misure di sostegno allo sviluppo dell'attività dei liberi professionisti e per l'assunzione di personale nelle regioni a statuto ordinario e nei comuni
- ✓ piano grandi investimenti nelle zone economiche speciali e nelle aree di crisi complessa, con particolare riferimento a Veneto e Campania.



# I CONTENUTI

## Provvedimenti per il rilancio degli investimenti privati

- ✓ garanzia statale funzionale allo sviluppo della media impresa
- ✓ norme per la semplificazione della gestione del fondo di garanzia per le piccole e medie imprese
- ✓ il rifinanziamento del fondo di garanzia per la prima casa
- ✓ modifiche alla “nuova Sabatini”
- ✓ misure di sostegno alla capitalizzazione delle imprese e sui tempi di pagamento tra le imprese
- ✓ norme per lo sblocco degli investimenti nel settore idrico nel Sud
- ✓ previsione di nuove dismissioni immobiliari enti territoriali
- ✓ norme in materia di cartolarizzazioni, agevolazioni a sostegno di progetti di ricerca e sviluppo per la riconversione dei processi produttivi nell’ambito dell’economia circolare
- ✓ definizione delle società di investimento semplice (Sis)

# I CONTENUTI

## Provvedimenti per il rilancio degli investimenti privati

- ✓ semplificazioni per la definizione dei patti territoriali e dei contratti d'area
- ✓ norme per la creazione di nuove imprese “a tasso zero” e per la trasformazione digitale
- ✓ contributi ai comuni per interventi di efficientamento energetico e sviluppo territoriale sostenibile
- ✓ si prevede l'introduzione di norme per il contrasto all'italian sounding, di incentivi al deposito di brevetti e marchi, del marchio storico di interesse nazionale (tutela e incentivazione Made in Italy)
- ✓ introdotto credito di imposta per la partecipazione della PMI a fiere internazionali e per l'internazionalizzazione in genere delle imprese.



# NOVITA' 2019

- ✓ Abrogazione mini IRES / IRPEF: sostituita con **tassazione agevolata per gli utili accantonati**; aliquota ridotta (dal 2019 al 2022) Ires fino al 20,5% (Irpef da definire).
- ✓ Introduzione dell'**obbligo di operare le ritenute d'acconto** dell'IRPEF sui compensi erogati a titolo di reddito di lavoro dipendente e assimilati da parte dei soggetti che applicano il regime forfetario. L'obbligo di ritenuta opera a decorrere dal 1.1.2019. L'ammontare delle ritenute relative alle somme già corrisposte alla data di entrata in vigore del DL "crescita" è trattenuto in 3 rate mensili di uguale importo, a valere sulle retribuzioni corrisposte a partire dal terzo mese successivo a quello della medesima data di entrata in vigore, e versato nei termini di cui all'art. 8 del DPR 602/73, ossia entro i primi 15 giorni del mese successivo a quello in cui è stata operata la ritenuta.



# NOVITA' 2019

- ✓ Reintroduzione, tale e quale, del c.d. “**bonus aggregazioni**”, introdotto dall'art. 1 commi 242-249 della L. 296/2006 con la finalità di agevolare, mediante l'utilizzo della leva fiscale, i processi di aggregazione tra imprese. In particolare, le richiamate disposizioni, integralmente riprese dalle bozze del decreto, stabiliscono che possano trovare gratuitamente riconoscimento sul piano fiscale i maggiori valori contabili che, per effetto di un'operazione di aggregazione attuata mediante conferimento d'azienda, fusione o scissione, vengono iscritti in capo: al soggetto incorporante o risultante dalla fusione; al soggetto beneficiario della scissione o al soggetto conferitario dell'azienda.
- ✓ Reintroduzione dei **super-ammortamenti** dal 1° aprile al 31.12.2019 con maggiorazione pari al 30% (e sino al 30.6.2020). Tale agevolazione riguarda però soltanto gli investimenti in beni strumentali fino a 2,5 milioni di euro e ne sono comunque escluse le autovetture, gli immobili e i beni immateriali.



# NOVITA' 2019

- ✓ Estesa anche alle Regioni, alle Province, alle Città metropolitane e ai Comuni la possibilità di aderire alla rottamazione delle entrate relative alle annualità dal 2000 al 2017, anche tributarie, non riscosse a seguito dei provvedimenti di ingiunzione fiscale. Provvedimento da adottare da parte dei singoli Enti entro 60 giorni dall'entrata in vigore del DL.
- ✓ Estensione del **credito d'imposta ricerca e sviluppo** a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2020 e fino a quello in corso al 31.12.2023, nella misura del 25% delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo realizzati nei 3 periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2019 (media 2016/2018).



# NOVITA' 2019

- ✓ Maggiorazione della **deducibilità IMU** dalle imposte sui redditi (50% per il 2019 - 60% per il 2020 e 2021 – 70% dal 2022).
- ✓ Implementazione della **fattura elettronica** per gli scambi con San Marino.
- ✓ Possibile deroga al ruling per applicazione **Patent Box**; effetti retroattivi anche per ruling già richiesti ma non completati, mediante presentazione di dichiarazione integrativa; possibilità di ripartizione dei benefici in tre anni (dal 2019) con predisposizione documentazione interna, attestazione in dichiarazione e non applicazione sanzioni (vedasi regime transfert price).  
In attesa di decreto attuativo entro 90 giorni dall'entrata in vigore del DL.



# NOVITA' 2018

- ✓ Modifiche al DL 124/2017 in tema di bilancio e di **informativa su erogazioni pubbliche**: tali obblighi riguardano “sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, **privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria**”, e sono posti a carico sia degli enti non commerciali che imprese relativamente agli importi “effettivamente erogati”, con ciò chiarendo che, ai fini della rendicontazione, occorre applicare il criterio di cassa. **Resta invariato il regime sanzionatorio e il limite di euro 10.000**, oltre all’obbligo che riguarda anche i soggetti non tenuti alla redazione della nota integrativa.



# NOVITA' 2018

- ✓ gli **enti non commerciali** devono pubblicare le informazioni relative alle erogazioni pubbliche mediante pubblicazione sul proprio sito internet entro il 30 giugno di ogni anno;
- ✓ le **imprese** devono adempiere all'obbligo informativo nella Nota integrativa del bilancio d'esercizio e dell'eventuale bilancio consolidato, mentre i soggetti non tenuti alla redazione della Nota integrativa oppure i soggetti che redigono il bilancio in forma abbreviata assolvono all'obbligo mediante pubblicazione su propri siti internet entro il 30 giugno di ogni anno;





# NOVITA' 2018

- ✓ viene previsto che, **a partire dal 1° gennaio 2020**, l'inosservanza degli obblighi di pubblicazione (sia da parte delle imprese che da parte degli enti non commerciali) comporta una sanzione pari all'1% degli importi ricevuti con un importo minimo di 2.000 euro, nonché la sanzione accessoria dell'adempimento agli obblighi di pubblicazione;
- ✓ **nessuna sanzione è prevista in relazione agli importi percepiti nell'esercizio finanziario 2018:**
  - che le imprese devono indicare nella Nota integrativa al bilancio 2018 (per i soggetti "solari");
  - che gli enti non commerciali, le imprese non tenute alla redazione della Nota integrativa e le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata devono pubblicare sul proprio sito internet entro il 30 giugno 2019.



# LA CIRCOLARE 9 E LE RISPOSTE AGLI INTERPELLI

## IL PUNTO SUI FORFETTARI



# CAUSE OSTATIVE

La lettera *d)* del comma 57 prevede che non possono avvalersi del regime forfetario gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che

a) **partecipano contemporaneamente** all'esercizio dell'attività, a società di persone, ad associazioni o a imprese familiari di cui all'articolo 5 del TUIR,

ovvero

b) **controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili** a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni.



# CAUSE OSTATIVE

*Ratio* della previgente formulazione normativa era di evitare che redditi appartenenti alla stessa categoria, d'impresa o di lavoro autonomo, conseguiti nello stesso periodo d'imposta e imputabili al medesimo contribuente fossero assoggettati a due diversi regimi di tassazione (risoluzione n. 146/E del 2009).

La nuova *ratio*, al pari della precedente, evita l'assoggettamento a diversi regimi di tassazione dei redditi d'impresa o di lavoro autonomo conseguiti; tuttavia, **l'effetto segregativo è ora più accentuato, al fine di evitare il frazionamento delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte.**



# CAUSE OSTATIVE

La nuova formulazione letterale della lettera *d*), letta perciò alla luce della menzionata *ratio legis*, porta a ritenere che la causa ostativa non operi solo a condizione che il contribuente, nell'anno precedente a quello di applicazione del regime stesso, provveda preventivamente a rimuoverla, fatto salvo quanto si dirà *infra* con specifico riferimento alla partecipazione nelle s.r.l..



# CAUSE OSTATIVE

In considerazione della pubblicazione della legge di bilancio del 2019 nella Gazzetta Ufficiale Serie generale n. 302 del 31 dicembre 2018 e in ossequio a quanto previsto dall'articolo 3, comma 2, della Legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente),

**qualora alla predetta data il contribuente si trovasse in una delle condizioni tali da far scattare l'applicazione della causa ostativa in esame già a partire dal 2019, lo stesso potrà comunque applicare nell'anno 2019 il regime forfetario, ma dovrà rimuovere la causa ostativa entro la fine del 2019, a pena di fuoriuscita dal regime forfetario dal 2020.**



# CAUSE OSTATIVE

Si ritiene che costituisca causa ostativa l'esercizio di **società di fatto** che svolgono un'attività commerciale in quanto equiparate alle società in nome collettivo e il possesso di partecipazioni a titolo di **nuda proprietà**, non essendo lo stesso espressamente escluso dalla disposizione normativa in commento e non risultando in contrasto con la menzionata *ratio legis*.

**Si ritiene poi che non costituisca causa ostativa la partecipazione in società semplici, tranne nei casi in cui le stesse producano redditi di lavoro autonomo o, in fatto, d'impresa.**



# CAUSE OSTATIVE – PARTECIPAZIONE SRL

Affinché operi tale causa ostativa è necessaria la **compresenza**:

1) del controllo diretto o indiretto di società a responsabilità limitata o di associazioni in partecipazione

e

2) dell'esercizio da parte delle stesse di attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni.

In assenza di una delle predette condizioni, la causa ostativa non opera e il contribuente può applicare o permanere nel regime forfetario.





# CAUSE OSTATIVE – PARTECIPAZIONE SRL

Con riferimento al momento in cui la causa ostativa riguardante le partecipazioni in s.r.l. opera, **assumerà rilevanza l'anno di applicazione del regime e non l'anno precedente, dal momento che solo nell'anno di applicazione del regime si potrà verificare, sulla base di quanto si dirà *infra*, la riconducibilità diretta o indiretta delle attività economiche svolte dalla s.r.l. alle attività economiche svolte dal contribuente in regime forfetario.**



# CAUSE OSTATIVE – PARTECIPAZIONE SRL

La causa ostativa opererà nel caso di partecipazione da parte di un contribuente che applichi **il regime forfetario al 50 per cento in** una società a responsabilità limitata perché risulta integrato il numero 2) del primo comma del citato articolo 2359 del codice civile.

Il controllo indiretto è specificato al secondo comma dell'articolo 2359 del codice civile, secondo cui: *“Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta; non si computano i voti spettanti per conto di terzi”*.

Nell'ambito delle **persone interposte andranno ricompresi i familiari** di cui all'articolo 5, comma 5, del TUIR, secondo cui: *“Si intendono per familiari, ai fini delle imposte sui redditi, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado”*.



# CAUSE OSTATIVE – PARTECIPAZIONE SRL

La riconducibilità diretta o indiretta delle due attività economiche esercitate si riterrà sussistente ogniqualvolta la persona fisica che usufruisce del regime forfetario **effettui cessioni di beni o prestazioni di servizi tassabili con imposta sostitutiva alla società a responsabilità limitata direttamente o indirettamente controllata, la quale, a sua volta, deduce dalla propria base imponibile i correlativi componenti negativi di reddito.**

Non saranno ritenute “*attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili*” tutte le attività autonomamente esercitate dalla società a responsabilità limitata, condizione che sarà ritenuta sussistente, oltre che in assenza di acquisti di beni o servizi dalla persona fisica in regime forfetario, anche – se del caso – nelle ipotesi in cui i costi dei predetti beni e servizi non fossero fiscalmente deducibili.



# CAUSE OSTATIVE – PARTECIPAZIONE SRL

La risposta all'interpello n. [126](#) precisa che, poiché i chiarimenti da cui può discendere la decadenza dal regime forfetario sono stati forniti con la circolare n. [9/2019](#), al fine di salvaguardare i comportamenti tenuti nelle more della stessa, è possibile continuare ad applicare il regime agevolato anche nel 2020, qualora non sia effettuata alcuna ulteriore cessione di beni o prestazione di servizi alla srl controllata a decorrere dalla data di pubblicazione del documento di prassi (ossia dal 10 aprile scorso).



# CAUSE OSTATIVE – EX DATORE DI LAVORO

- 1) la verifica del requisito della prevalenza va effettuata solo al termine del periodo d'imposta
- 2) Prevalenza determinata sui ricavi (più del 50%)
- 3) Biennio per il 2019: 2017 e 2018
- 4) Riferimento: redditi di lavoro dipendente e assimilati (compresi amministratori)
- 5) Pensionamento obbligatorio per legge: no causa ostativa
- 6) Si causa ostativa in caso di interruzione del rapporto di lavoro (licenziamento, dimissioni, ecc...)
- 7) No causa ostativa per ex praticanti



# CAUSE OSTATIVE – EX DATORE DI LAVORO

Nella particolare ipotesi in cui, prima dell'entrata in vigore della lettera *d-bis*) in esame, il contribuente conseguiva sia redditi di lavoro autonomo (o d'impresa) sia redditi di lavoro dipendente (o assimilati) nei confronti del medesimo datore di lavoro, la causa ostativa in esame non potrà trovare applicazione se i due rapporti di lavoro persistono senza modifiche sostanziali per l'intero periodo di sorveglianza.

Si pensi al caso di un contribuente che svolge l'attività di “continuità assistenziale” (*ex guardia medica*) e l'attività di medicina generale, fornendo assistenza ai propri mutuati nell'ambito del distretto dell'ASL di competenza.



# CAUSE OSTATIVE – EX DATORE DI LAVORO

Proprio rispetto ad una fattispecie analoga a quella esemplificata, con la risposta interpello n. [116](#) viene precisato che, qualora il duplice rapporto di lavoro (autonomo e dipendente) **dovesse subire modifiche sostanziali durante il periodo di sorveglianza, volte a traslare una quota di redditi percepiti dalla tipologia di redditi di lavoro dipendente a quella di redditi di lavoro autonomo** per poter usufruire della maggiore quota di redditi di lavoro autonomo del regime forfetario, si applicherà la causa ostativa in esame che comporterà la fuoriuscita dal regime forfetario nel periodo d'imposta successivo a quello in cui si verifica il mutamento sostanziale.



# I PASSAGGI DI REGIME: DALLA SEMPLIFICATA

Con risoluzione n. 64/E del 2018, è stato chiarito che il contribuente che, pur possedendo i requisiti previsti per l'applicazione del regime forfetario di cui alla legge n. 190 del 2014, abbia optato per i regimi di contabilità semplificata di cui all'articolo 18 del D.P.R. n. 600 del 1973, **può passare al regime forfetario senza attendere il decorso di un triennio**, anche qualora abbia scelto la particolare modalità di registrazione di cui al comma 5 del predetto articolo 18, in quanto trattasi di due regimi naturali dei contribuenti minori.





# I PASSAGGI DI REGIME: DALLA SEMPLIFICATA

Il contribuente che nel 2018 si è avvalso del regime contabile semplificato per le imprese minori, di cui all'articolo 18 del decreto del D.P.R. n. 600 del 1973, optando, altresì, per la semplificazione prevista dal comma 5 del medesimo articolo 18, e che dal 1° gennaio 2019 intenda avvalersi del regime forfetario, **deve registrare entro il 31 dicembre 2018 tutti i componenti positivi e negativi di reddito per i quali, alla data del 31 dicembre 2018, non è ancora intervenuta la registrazione, affinché gli stessi concorrano alla tassazione nel periodo d'imposta 2018.**



# I PASSAGGI DI REGIME: DALLA SEMPLIFICATA

Ai fini del calcolo del limite dei 65.000 euro per l'ingresso nel regime forfetario, tuttavia, **rilevano i soli componenti positivi effettivamente incassati nel 2018**, mentre quelli non ancora percepiti concorreranno nel periodo d'imposta in cui si realizza l'effettiva percezione.

Non occorre alcuna comunicazione preventiva o successiva e non è necessario esercitare una specifica opzione.



# I PASSAGGI DI REGIME: DALLA ORDINARIA

Tenuto conto delle significative modifiche apportate al regime forfetario dalla legge di stabilità per il 2019, i **soggetti che nel 2018 erano in regime ordinario possono effettuare il passaggio dalla contabilità ordinaria, scelta per opzione, al regime forfetario, senza attendere il decorso del triennio** previsto per gli esercizi delle opzioni IVA .



# CESSAZIONE DEL REGIME

A differenza di quanto previsto per il regime fiscale di vantaggio di cui al D.L. n. 98 del 2011, **non è contemplata la cessazione del regime in corso d'anno.**

Il regime forfetario cessa di avere applicazione dall'anno successivo a quello in cui, a seguito di accertamento divenuto definitivo, viene meno la condizione di cui al comma 54 ovvero si verifica taluna delle cause ostative indicate al comma 57. **La definitività dispiega effetti, ai fini della permanenza nel regime, dall'anno successivo a quello al quale è riferita la violazione.**

Qualora un accertamento relativo all'anno di imposta 2019 dovesse rendersi definitivo nel 2024, il regime forfetario si considererà cessato già a decorrere dal 2020.



# I PASSAGGI DI REGIME: DALLA ORDINARIA

Tutti i contribuenti che, **nelle more della pubblicazione della presente circolare, non hanno applicato il regime forfetario pur avendone i requisiti e, di conseguenza, abbiano applicato l'IVA con le modalità ordinarie della rivalsa e della detrazione, possono emettere una nota di variazione**, ai sensi del combinato disposto degli articoli 26, commi 3 e 7, e 21, comma 4, del D.P.R. n. 633 del 1972, per correggere i dati della fattura, da conservare, ma senza obbligo di registrazione ai fini IVA.



# LA DEDUZIONE DEI CONTRIBUTI PREVIDENZIALI

Dal reddito sono deducibili i contributi previdenziali dovuti per legge, compresi i contributi previdenziali versati per conto dei collaboratori dell'impresa familiare fiscalmente a carico, nonché quelli versati per conto dei collaboratori non fiscalmente a carico, a condizione che il titolare non abbia esercitato nei loro confronti il diritto di rivalsa.

Al riguardo, si evidenzia che, **qualora i contributi versati siano superiori al reddito d'impresa o di lavoro autonomo determinato applicando i coefficienti di redditività, l'eccedenza può essere dedotta dal reddito complessivo, ai sensi dell'articolo 10 del TUIR.**



# INDICI SINTETICI DI AFFIDABILITÀ



# NORMATIVA DI RIFERIMENTO: ART. 9-BIS DEL DL 50/2017.

- ✓ **Obiettivi:** valutare il grado di *compliance* dei contribuenti.
- ✓ **Oggetto:** individuazione, con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di indici sintetici di affidabilità fiscale cui sono collegati livelli di premialità per i contribuenti più affidabili.
- ✓ **Scala dei valori:** gli indici sintetizzano la normalità e la coerenza della gestione aziendale, ed esprimono su una scala da 1 a 10 il grado di affidabilità fiscale riconosciuto a ciascun contribuente.
- ✓ **Premialità:** il regime premiale concerne il visto di conformità, l'accertamento analitico induttivo, l'accertamento sintetico, i termini di accertamento, ...

**SONO ENTRATI IN VIGORE IL 1.1.2019**





# ISA VS STUDI DI SETTORE

- ✓ **Studi di settore:** strumenti di accertamento;
- ✓ **ISA:** strumenti di *compliance*.
  
- ✓ **Studi di settore:** ricavo puntuale - contribuente congruo;
- ✓ **ISA:** voto affidabilità - diversa graduazione regime premiale.
  
- ✓ **Studi di settore e ISA:**
  - adeguamento in dichiarazione possibile;
  - modello dati allegato alla DR (dati strutturali e contabili);
  - strumenti di selezione per controlli;
  - effetti sanzionatori diversi.



# IL RISULTATO

- ✓ Gli ISAF esprimono su una scala da 1 a 10 il grado di affidabilità fiscale riconosciuto dal sistema a ciascun contribuente.
- ✓ È prevista una comunicazione integrale dei risultati per stimolare l'adempimento spontaneo.
- ✓ In funzione del grado di affidabilità è riconosciuto in modo graduato il c.d. "regime premiale".



# GLI INDICATORI

I più importanti **indicatori elementari di affidabilità**.

- ✓ Indicatore “**Ricavi per addetto**”: misura l’affidabilità dell’ammontare di ricavi che un’impresa consegue attraverso il processo produttivo con riferimento al contributo di ciascun addetto.
- ✓ Indicatori “**Valore aggiunto per addetto**” e il “**Reddito per addetto**”: misurano la plausibilità delle due grandezze economiche di riferimento (valore aggiunto e reddito) in relazione a ciascun soggetto occupato nell’impresa.
- ✓ “**Durata e decumulo delle scorte**”: misura invece la corretta gestione del magazzino.



# IL REGIME PREMIALE 1

In relazione ai diversi livelli di affidabilità fiscale conseguenti all'applicazione degli indici, determinati anche per effetto dell'indicazione di ulteriori componenti positivi di cui al co. 9, sono riconosciuti i seguenti benefici:

- a) l'esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a 50.000,00 euro annui relativamente all'imposta sul valore aggiunto e per un importo non superiore a 20.000,00 euro annui relativamente alle imposte dirette e all'imposta regionale sulle attività produttive;
- b) l'esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto per un importo non superiore a 50.000,00 euro annui;
- c) l'esclusione dell'applicazione della disciplina delle società non operative e in perdita sistematica di cui all'art. 30 della L. 23.12. 94 n. 724 e al co. 36-*decies* dell'art. 2 del DL 13.8.2011 n. 138;
- d) l'esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui all'art. 39 co. 1 lett. d), secondo periodo del DPR 600/73 e speculare norma IVA;
- e) l'anticipazione di almeno un anno, con graduazione in funzione del livello di affidabilità, dei termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'art. 43 co. 1 del DPR 600/73 e speculare norma IVA;
- f) l'esclusione della determinazione sintetica del reddito complessivo di cui all'art. 38 del DPR 600/73, a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di due terzi il reddito dichiarato.



## IL REGIME PREMIALE 2

“Con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate sono individuati i livelli di affidabilità fiscale, anche con riferimento alle annualità pregresse, ai quali è collegata la graduazione dei benefici premiali indicati al comma 11; i termini di accesso ai benefici possono essere differenziati tenendo conto del tipo di attività svolto dal contribuente”.

**È l’Agenzia delle Entrate che fissa le regole del gioco.**



# ADEGUAMENTO IN DICHIARAZIONE

- ✓ Possibile l'adeguamento in dichiarazione con effetto anche ai fini IRAP e IVA, senza sanzioni o interessi, **“per migliorare il proprio profilo di affidabilità nonché per accedere al regime premiale di cui al comma”**.
- ✓ Per ora non prevista la possibilità di attestare le cause di non congruità o incoerenza.
- ✓ Adeguamento (sembra) sempre gratuito (contrariamente a quanto è previsto per gli studi di settore).



# RISPOSTA TELEFISCO 2018 - REGIME PREMIALE

Rispetto alla analoga premialità prevista per gli indici sintetici di affidabilità fiscale, il beneficio previsto per i contribuenti che applicano gli studi di settore ha una portata più ampia non prevedendo il riferimento ai soli redditi di impresa e di lavoro autonomo ma anche alle altre categorie di reddito.

**Tuttavia, la riduzione dei termini di decadenza è da riferirsi alle imposte interessate dall'applicazione degli studi di settore, i cui termini di accertamento sono disciplinati dai citati artt. 43 co. 1 del DPR 600/73 e 57 co. 1 del DPR 633/72.**



# ISA E SOCIETÀ DI COMODO

Trattandosi di una causa di esclusione, va riscontrata nel periodo di imposta in cui ricorre lo *status* di società di comodo.

Per società in perdita sistematica la *causa di disapplicazione* va verificata nel quinquennio di osservazione precedente.

Modello 2019 - redditi 2018 va riscontrato il quinquennio 2013/2017, periodi nei quali operavano gli studi di settore.

Disapplicazione se in uno qualsiasi dei periodi compresi nel quinquennio 2013 - 2017, la società è risultata congrua e coerente ai fini degli studi di settore.





# LE ESCLUSIONI OGGETTIVE 1

- ✓ Gli ISAF non si applicano ai contribuenti che:
  - hanno iniziato o cessato l'attività nel periodo;
  - non si trovano in condizioni di normale svolgimento dell'attività;
  - dichiarano ricavi caratteristici o compensi di ammontare superiore al limite stabilito dal decreto di approvazione o revisione (5,16 milioni di euro come per gli SS).

Negli ISA, diversamente dagli studi, non è attualmente disciplinata l'ipotesi della “mera prosecuzione” dell'attività.



# LE ALTRE ESCLUSIONI OGGETTIVE

- ✓ Gli ISA non si applicano anche nei seguenti casi:
  - regime forfetario agevolato e del regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile;
  - esercizio due o più attività di impresa, non rientranti nello stesso ISA, se l'importo dei ricavi non rientranti tra quelli dell'ISA relativo all'attività prevalente superi il 30% del totale dei ricavi dichiarati;
  - enti del Terzo settore che optano per la determinazione forfetaria del reddito di impresa (DLgs. 117/2017);
  - organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario (DLgs. 117/2017);
  - delle imprese sociali di cui al DLgs. 112/2017;
  - delle società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate.



# CRITICITA' OPERATIVE

- ✓ Gli ISA sono **incompleti perché mancano**:
  - Decreto Direttore AdE per regime premiale → **EMESSO IN DATA 10.5.2019**;
  - Messa a disposizione dei dati precalcolati;
  - Sw per elaborazione.



# CRITICITA' OPERATIVE

- ✓ La gestione dei dati ai fini dichiarativi sarà la seguente:
  - 1) ricezione delega cartacea dal cliente con copia documento identità;
  - 2) gestione del registro deleghe (in forma libera);
  - 3) invio file massivo deleghe per relativa abilitazione;
  - 4) scarico file xml con dati precalcolati di ogni singolo contribuente;
  - 5) importazione dati nel sw gestionale delle dichiarazioni dei redditi per relativa elaborazione ed utilizzo ai fini compilativi.



La modulistica ISA **per il periodo di imposta 2018** è stata approvata con il Provvedimento del Direttore Agenzia **del 30.1.2019** e **SUCCESSIVAMENTE MODIFICATA CON IL PROVVEDIMENTO DEL DIRETTORE AGENZIA DEL 15.2.2019.**

Istruzioni - Parte generale - pdf - Versione V01 aggiornata il 15.2.2019.

Istruzioni Quadro A - pdf.

Istruzioni Quadro F - pdf - Versione V01 aggiornata il 15.2.2019.

Istruzioni Quadro G - pdf - Versione V01 aggiornata il 15.2.2019.

COMMERCIO

PROFESSIONISTI

SERVIZI

MANIFATTURE

AGRICOLTURA

**ISA** **Indici sintetici  
di affidabilità fiscale**  
— 2019 —



# APPLICAZIONE DEGLI ISA

**Tramite il software ISA il contribuente, dopo aver inserito i valori delle variabili contabili ed extracontabili, *verifica la propria posizione rispetto alle risultanze dell'applicazione degli ISA.***

L'applicazione fornisce, in particolare, indicazioni **relative al punteggio dell'ISA e ai punteggi dei singoli indicatori elementari di affidabilità e di anomalia.**

**Nella sezione “note aggiuntive” dell'applicazione è possibile comunicare all'Amministrazione finanziaria informazioni relative alla posizione soggettiva interessata dall'applicazione dell'ISA.**

*Il software è scaricabile gratuitamente dal sito Internet dell'Agenzia delle Entrate, all'indirizzo [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it), e dal Servizio telematico (per gli utenti abilitati al servizio).*



Imprese multiattività	1	Prevalente	ISA		Ricavi	,00
	2	Secondaria	CODICE ATTIVITÀ		Ricavi	,00
	3	Aggi o ricavi fissi			Ricavi	,00
	4	Altre attività			Ricavi	,00

## 2.3.1 Il prospetto Imprese multiattività

I contribuenti che esercitano due o più attività d'impresa che non rientrano nello stesso ISA, qualora l'importo complessivo dei ricavi dichiarati afferenti alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dall'ISA relativo all'attività prevalente superi il 30% dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati, pur non applicando l'ISA, sono tenuti alla compilazione del relativo modello, comprensivo del prospetto multiattività, per la sola acquisizione dati (si veda precedente par. 2.3).

Esempio.

- Ricavi derivanti dall'attività X (ISA AM01U) 250.000 (25%)
- Ricavi derivanti dall'attività Y (ISA AM02U) 650.000 (65%)
- Ricavi derivanti dall'attività Z (ISA AD02U) 100.000 (10%)

Totale ricavi 1.000.000. Supponiamo che per le precedenti attività non sono stati percepiti aggi.

Il contribuente, in tale ipotesi, compila il modello ISA AM02U, con l'indicazione dei dati (contabili ed extracontabili) riferiti all'intera attività d'impresa esercitata.

Nel prospetto Imprese multiattività indica:

- al rigo 1, il codice dell'ISA "AM02U" e i ricavi pari a 650.000;
- al rigo 2 il codice attività afferente l'attività X e i ricavi pari a 250.000;
- al rigo 4, i ricavi pari a 100.000 afferenti l'attività Z.



# QUADRO A

## ATTIVITÀ D'IMPRESA

**ISA**  
-2019-  
Indici sintetici di  
affidabilità fiscale

QUADRO A		Numero giornate retribuite		
Personale	A01	Dipendenti a tempo pieno		
	A02	Dipendenti a tempo parziale, assunti con contratto di lavoro intermittente, di lavoro ripartito, con contratto di inserimento, a termine, lavoratori a domicilio, personale con contratto di somministrazione di lavoro		
	A03	Apprendisti		
			Numero	
	A04	Collaboratori coordinati e continuativi che prestano attività prevalentemente nell'impresa		
	A05	Collaboratori coordinati e continuativi diversi da quelli di cui al rigo precedente		
			Percentuale di lavoro prestato	
	A06	Collaboratori dell'impresa familiare e coniuge dell'azienda coniugale		
	A07	Familiari diversi da quelli di cui al rigo precedente che prestano attività nell'impresa		
	A08	Associati in partecipazione		
	A09	Soci amministratori		
	A10	Soci non amministratori		
A11	Amministratori non soci			
		Numero giornate		
A12	Giornate di sospensione, C.I.G. e simili del personale dipendente			

**ISA**  
-2019-  
Indici sintetici di  
affidabilità fiscale

# PROFESSIONISTA

QUADRO A		Numero giornate retribuite		
Personale	A01	Dipendenti a tempo pieno		
	A02	Dipendenti a tempo parziale, assunti con contratto di inserimento, a termine, di lavoro intermittente, di lavoro ripartito; personale con contratto di somministrazione di lavoro		
	A03	Apprendisti		
			Numero	
	A04	Collaboratori coordinati e continuativi che prestano attività prevalentemente nello studio		
	A05	Collaboratori coordinati e continuativi diversi da quelli di cui al rigo precedente		
		Percentuale di lavoro prestato		
A06	Soci o associati che prestano attività nella società o associazione			





**AM37U - Commercio all'ingrosso di saponi, detersivi, profumi e cosmetici**  
**46.44.30 - Commercio all'ingrosso di saponi, detersivi e altri prodotti per la pulizia**  
**46.45.00 - Commercio all'ingrosso di profumi e cosmetici**

**QUADRO B**

Unità locali



B00	Numero complessivo																		
	Progressivo unità locale	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10								
B01	Comune																		
B02	Provincia																		
B03	Locali destinati a deposito/magazzino																		Mq
B04	Locali per la vendita e l'esposizione della merce																		Mq
B05	Locali destinati a uffici																		Mq
B06	Locali destinati esclusivamente alle operazioni di carico e scarico delle merci																		Mq
	<b>Vendita al dettaglio con apposita licenza</b>																		
B07	Locali adibiti alla vendita al dettaglio e all'esposizione interna della merce																		Mq

**QUADRO C**

Elementi specifici dell'attività

Tipologia di vendita	Percentuale sui ricavi
C01 Vendita in sede al banco	%
C02 Vendita in sede a libero servizio (cash&carry)	%
C03 Vendita sul territorio svolta direttamente dall'imprenditore (senza agenti e/o rappresentanti, ecc.)	%
C04 Vendita sul territorio indiretta (tramite agenti e/o rappresentanti, ecc.)	%
C05 Tentata vendita e/o porta a porta	%
C06 Vendita sul territorio tramite telefono, fax, on line, ecc.	%
C07 Provvigioni per intermediazioni di vendita in conto terzi e/o conto deposito	%
	TOT = 100%
C08 Vendita al dettaglio con apposita licenza	Percentuale sui ricavi
<b>Articolazione della struttura di vendita sul territorio (indicare solo se è stato compilato il rigo C04 e/o C05)</b>	Numero
C09 Agenti e/o rappresentanti (non dipendenti)	Numero giornate retribuite
C10 Altri addetti all'attività di vendita sul territorio (dipendenti)	



**Diminuiscono tendenzialmente le informazioni chieste nel quadro C mentre il quadro D diventa quello dei beni strumentali.**



TIPOLOGIA DELL'OFFERTA		Percentuale sui ricavi	
<b>Prodotti venduti</b>			
C11	Detersivi/additivi/candeggine		%
C12	Articoli igienico-sanitari		%
C13	Tensioattivi e altre materie prime per la detergenza		%
C14	Profumi e colonie		%
C15	Toiletteria		%
C16	Accessori toiletteria e profumeria		%
C17	Cosmesi di trattamento e prodotti per il make-up		%
C18	Altri prodotti		%
<b>Servizi offerti</b>			
C19	Confezionamento detersivi/additivi/candeggine in conto terzi		%
C20	Confezionamento cosmetici in conto terzi		%
C21	Altri servizi		%
		TOT = 100%	
<b>QUADRO D</b>			
<b>Beni Strumentali</b>			
D01	Muletti e carrelli elettrici		Numero
D02	Bilance		Numero
D03	Macchine da imballo di vario tipo		Numero
<b>MEZZI DI TRASPORTO</b>			
D04	Automezzi (escluse le autovetture)		Numero
<b>QUADRO E</b>			
<b>Dati per la revisione</b>			
<b>Il quadro E viene riservato ai dati per la revisione dei modelli in “manutenzione” dal periodo d’imposta successivo.</b>			
E01	Ricavi derivanti dalla vendita per via telematica (Internet)		Percentuale sui ricavi





## QUADRO F

### Dati contabili

	Oneri diversi di gestione ed altre componenti negative	1	,00
	di cui per abbonamenti a riviste e giornali, acquisto di libri, spese per cancelleria, per omaggio a clienti ed articoli promozionali	2	,00
	di cui perdite su crediti	3	,00
	di cui utili spettanti agli associati in partecipazione con apporti di solo lavoro	4	,00
	di cui maggiorazioni fiscali	5	,00
<b>F23</b>	di cui componenti negativi derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda	6	,00
	di cui minusvalenze derivanti da operazioni di riconversione produttiva, ristrutturazione o ridimensionamento produttivo, espropri o nazionalizzazioni di beni, alienazione di beni non strumentali all'attività produttiva	7	,00
	di cui quote di accantonamento annuale al TFR per forme pensionistiche complementari e somme erogate agli iscritti ai fondi di previdenza del personale dipendente	8	,00
	di cui oneri per imposte e tasse	9	,00
<b>F24</b>	Risultato della gestione finanziaria		,00
<b>F25</b>	Interessi e altri oneri finanziari		,00
<b>F26</b>	Reddito d'impresa (o perdita)		,00
	Valore dei beni strumentali	1	,00
<b>F27</b>	di cui "valore relativo a beni acquisiti in dipendenza di contratti di locazione non finanziaria"	2	,00
	di cui "valore relativo a beni acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria"	3	,00

In relazione ai dati contabili aumenta il dettaglio richiesto per oneri e costi residuali. Si registra, infatti, un aumento delle informazioni sul rigo F23 (oneri diversi di gestione) dove sono ben 8 i campi di dettaglio richiesti, contro i 4 del passato.

Passaggio dal regime di "cassa" a quello di competenza (e viceversa)

		1	da "cassa" a competenza	2	da competenza a "cassa"
<b>F35</b>	Cambio regime contabile (barrare la casella)				
<b>F36</b>	Componenti reddituali positivi che hanno già concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza" e che, quindi, non concorreranno alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi, ancorché si siano verificati i presupposti di imponibilità previsti dal regime di "destinazione"			,00	
<b>F37</b>	Componenti reddituali positivi che non hanno concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza" e che, quindi, concorreranno alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi, ancorché non si siano verificati i presupposti di imponibilità previsti dal regime di "destinazione"			,00	
<b>F38</b>	Componenti reddituali negativi che hanno già concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza" e che, quindi, non concorreranno alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi, ancorché si siano verificati i presupposti di deducibilità previsti dal regime di "destinazione"			,00	
<b>F39</b>	Componenti reddituali negativi, che non hanno concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza" e che, quindi, concorreranno alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi, ancorché non si siano verificati i presupposti di deducibilità previsti dal regime di "destinazione"			,00	





**AK04U - Attività degli studi legali - 69.10.10 - Attività degli studi legali**

**QUADRO C**

Elementi specifici dell'attività

Modalità organizzativa			
C01	Attività esercitata a titolo individuale	<input type="text"/>	Barrare la casella
C02	- attività svolta esclusivamente presso studi e/o strutture di terzi (vedere istruzioni)	<input type="text"/>	Barrare la casella
C03	Attività esercitata in forma collettiva	<input type="text"/>	Barrare la casella
TIPOLOGIA DI ATTIVITÀ ED AMBITO SPECIALISTICO D'INTERVENTO			
Rappresentanza, assistenza e difesa nei giudizi dinanzi agli organi giurisdizionali di merito in materia:		Totale incarichi	
		Numero	Percentuale sui compensi
C04	- Civile (compreso il diritto internazionale) e tributaria (valore causa fino a euro 51.700,00)	<input type="text"/>	<input type="text"/> %
C05	- Civile (compreso il diritto internazionale) e tributaria (valore causa oltre euro 51.700,00 e fino a euro 516.500,00)	<input type="text"/>	<input type="text"/> %
C06	- Civile (compreso il diritto internazionale) e tributaria (valore causa oltre euro 516.500,00)	<input type="text"/>	<input type="text"/> %
C07	- Amministrativa	<input type="text"/>	<input type="text"/> %
C08	- Penale	<input type="text"/>	<input type="text"/> %
Rappresentanza, assistenza e difesa nei giudizi dinanzi agli organi giurisdizionali superiori in materia:			
C09	- Civile (compreso il diritto internazionale) tributaria ed amministrativa	<input type="text"/>	<input type="text"/> %
C10	- Penale	<input type="text"/>	<input type="text"/> %
C11	Consulenza legale e assistenza stragiudiziale (valore pratica fino a euro 5.200,00 )	<input type="text"/>	<input type="text"/> %
C12	Consulenza legale e assistenza stragiudiziale (valore pratica oltre euro 5.200,00 e fino a euro 51.700,00)	<input type="text"/>	<input type="text"/> %
C13	Consulenza legale e assistenza stragiudiziale (valore pratica oltre euro 51.700,00)	<input type="text"/>	<input type="text"/> %
C14	Stabili collaborazioni con studi e/o strutture di terzi	<input type="text"/>	<input type="text"/> %
C15	Partecipazioni a consigli di amministrazione, collegi sindacali, incarichi in organismi di categoria	<input type="text"/>	<input type="text"/> %
C16	Partecipazione a collegi arbitrali/arbitro unico	<input type="text"/>	<input type="text"/> %
C17	Conciliazione	<input type="text"/>	<input type="text"/> %
C18	Attività di semplice domiciliazione	<input type="text"/>	<input type="text"/> %
C19	Stesura di lettere di diffida	<input type="text"/>	<input type="text"/> %
C20	Altre attività	<input type="text"/>	<input type="text"/> %
TOT = 100%			
C21	Incarichi per i quali nell'anno sono stati percepiti solo acconti e/o saldi (pagamenti parziali)	<input type="text"/>	% sui compensi
C22	Percentuale dei compensi provenienti dal committente principale (indicare solo se superiore a 50%)	<input type="text"/>	%
ELEMENTI SPECIFICI			
C23	Somme corrisposte per prestazioni di lavoro autonomo, anche occasionali, direttamente afferenti l'attività professionale e artistica (ricomprese nel rigo G07)	<input type="text"/>	,00
C24	Somme corrisposte ad imprese per prestazioni di servizi direttamente afferenti l'attività professionale e artistica (ricomprese nel rigo G07)	<input type="text"/>	,00

**QUADRO E**

Dati per la revisione

E01	Compensi derivanti dall'attività svolta per il committente principale presso lo studio o la struttura di quest'ultimo o presso la sua clientela	<input type="text"/>	% sui compensi
Totale spese condominiali amministrate			
E02	Amministrazione di condomini	<input type="text"/>	Numero Condomini <input type="text"/> % sui compensi <input type="text"/> ,00



**AK04U - Attività degli studi legali - 69.10.10 - Attività degli studi legali**

**QUADRO G**

**Dati contabili**

G01	Compensi dichiarati				,00
G02	Ulteriori componenti positivi per migliorare il profilo di affidabilità				,00
G03	Altri proventi lordi				,00
G04	Plusvalenze patrimoniali				,00
G05	Spese per prestazioni di lavoro dipendente			1	,00
	di cui per personale con contratto di somministrazione di lavoro	2			,00
G06	Spese per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa				,00
G07	Compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti l'attività professionale e artistica				,00
G08	Consumi				,00
G09	Altre spese				,00
G10	Minusvalenze patrimoniali				,00
G11	Ammortamenti			1	,00
	di cui per beni mobili strumentali	2			,00
	di cui spese per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore a 516,46 euro	3			,00
G12	Altre componenti negative			1	,00
	di cui canoni di locazione finanziaria e non finanziaria relativi a beni immobili	2			,00
	di cui canoni di locazione finanziaria e non finanziaria relativi a beni strumentali mobili	3			,00
	di cui maggiorazioni fiscali	4			,00
	di cui interessi passivi	5			,00
	di cui oneri per imposte e tasse	6			,00
G13	Reddito (o perdita) delle attività professionali e artistiche				,00
G14	Valore dei beni strumentali mobili			1	,00
	di cui valore relativo a beni acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria e non finanziaria	2			,00

Si moltiplicano i rigi di dettaglio anche nel modello dei professionisti. Nel nuovo rigo G12 degli ISA viene richiesto l'importo degli interessi passivi pagati, delle maggiorazioni fiscali applicabili, degli oneri per imposte e tasse deducibili, oltre che dei canoni di locazione finanziaria e non, rispettivamente relativi a beni immobili e ai beni strumentali mobili



# ISA E SANZIONI

Nei casi di omessa, inesatta o incompleta comunicazione dei dati rilevanti ai fini della costruzione e dell'applicazione degli indici si applica la sola sanzione prevista dall'art. 8 co. 1 del DLgs. 471/97 (amministrativa min 250 max 2000 euro).

L'Agenzia, prima della contestazione della violazione, mette a disposizione del contribuente, le informazioni in proprio possesso, invitando lo stesso ad eseguire la comunicazione dei dati o a correggere spontaneamente gli errori commessi.

Nei casi di omissione della comunicazione, le Entrate possono procedere, previo contraddittorio, all'accertamento dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto, in via meramente induttiva, ai sensi del co. 2 dell'art. 39 del DPR 600/73 e dell'art. 55 del DPR 633/72.



# REGIME PREMIALE

**Comunicato stampa del 10 maggio 2019 <sup>1</sup>**

## **Nuovi Indici sintetici di affidabilità (Isa). In un provvedimento delle Entrate le regole di applicazione**

Definiti i diversi punteggi in base ai quali è possibile accedere alle agevolazioni previste dalla legge per i contribuenti soggetti ai nuovi indici sintetici di affidabilità (Isa) per il periodo d'imposta 2018. Ad esempio, per i punteggi almeno pari a 8 scattano alcuni benefici tra cui l'esonero dall'apposizione del visto di conformità o dalla prestazione della garanzia in materia di Iva per crediti a rimborso o in compensazione fino a 50mila euro, mentre nei confronti dei soggetti con punteggio superiore a 9 non si applica la disciplina delle società non operative. Sono solo alcuni dei casi elencati dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate di oggi, con il quale vengono stabiliti, oltre ai punteggi e ai relativi vantaggi premiali, le modalità di gestione delle deleghe di consultazione per gli intermediari, con riferimento ai dati che l'Amministrazione mette a disposizione dei contribuenti per l'applicazione degli Isa.

<sup>1</sup> fonte: [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it)





# REGIME PREMIALE

**I livelli di affidabilità e i benefici premiali per punteggi almeno pari a 8** – Gli Isa prevedono per il periodo d'imposta 2018 l'attribuzione di un grado di affidabilità fiscale riconosciuto a ciascun contribuente ed espresso in una scala che varia da 1 a 10. Per coloro che raggiungono un punteggio almeno pari a 8 i vantaggi previsti sono i seguenti:

- esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione dei crediti fino a 50mila euro all'anno, maturati sulla dichiarazione annuale Iva relativa al periodo di imposta 2019;
- esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione del credito Iva infrannuale fino a 50mila euro all'anno, maturato nei primi tre trimestri del periodo di imposta 2020;
- esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione dei crediti fino a 20mila euro all'anno, maturati sulle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi e all'Irap per il periodo d'imposta 2018;
- esonero dall'apposizione del visto di conformità, ovvero dalla prestazione della garanzia, ai fini del rimborso del credito Iva maturato sulla dichiarazione annuale per il periodo di imposta 2019, ovvero, del credito Iva infrannuale maturato nei primi tre trimestri del periodo di imposta 2020, per un importo fino a 50mila euro all'anno;
- anticipazione di un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'articolo 43, comma 1, del Dpr n. 600/73, con riferimento al reddito di impresa e di lavoro autonomo, e dall'articolo 57, comma 1, del Dpr n. 633/72 per l'Iva.



# REGIME PREMIALE

**Le agevolazioni previste per i punteggi di affidabilità da 8,5 in su** - I contribuenti con livelli di affidabilità almeno pari a 8,5 sono esclusi, inoltre,

- dagli accertamenti basati sulle presunzioni semplici (articolo 39, primo comma, lettera d), secondo periodo, del Dpr n. 600/73, e articolo 54, secondo comma, secondo periodo, del Dpr n. 633/72).

**Le agevolazioni previste per i punteggi di affidabilità da 9 in su** – Infine, i contribuenti con livelli di affidabilità almeno pari a 9 sono altresì esclusi:

- dall'applicazione della disciplina delle società non operative (articolo 30 della legge n. 724/94), anche ai fini di quanto previsto al secondo periodo del comma 36-decies dell'articolo 2 del DI n. 138/2011;
- dalla determinazione sintetica del reddito complessivo (articolo 38 del Dpr n. 600/73), a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di due terzi il reddito dichiarato.



# REGIME PREMIALE

**La consultazione dei dati da parte degli intermediari** - Per l'acquisizione massiva dei dati necessari ai fini dell'applicazione degli Isa,

- 1) **gli intermediari incaricati dell'invio telematico che sono già in possesso della delega alla consultazione del cassetto fiscale del contribuente**, devono trasmettere all'Agenzia, attraverso il servizio Entratel, un file contenente l'elenco dei contribuenti per cui risultano delegati. Per ciascun contribuente il file deve contenere, oltre al codice fiscale, l'indicazione che l'intermediario abbia la delega alla consultazione del cassetto fiscale del contribuente.
- 2) **Gli intermediari non delegati alla consultazione del cassetto fiscale del contribuente, invece, devono acquisire una specifica delega**, valida solo per l'acquisizione dei dati necessari per l'applicazione degli Isa, insieme alla copia del documento di riconoscimento in corso di validità del delegante, in formato cartaceo o elettronico e trasmettere all'Agenzia, attraverso il servizio telematico Entratel, un file contenente l'elenco dei contribuenti per cui risultano delegati attraverso un procedimento simile a quello previsto per l'accesso alla dichiarazione Mod. 730 precompilata. Entro 5 giorni dall'invio della richiesta, il sistema fornisce nella sezione Ricevute dell'area autenticata del sito internet delle Entrate un file, identificato dallo stesso protocollo telematico della richiesta, contenente l'elenco degli eventuali errori riscontrati nelle richieste trasmesse. Il contribuente può comunque sempre visualizzare l'elenco dei soggetti ai quali sono stati resi disponibili i dati consultando il proprio cassetto fiscale.



# REGIME PREMIALE

**Il funzionamento degli Isa** - Gli indici sintetici Isa sono uno strumento che mira a favorire la compliance e a rafforzare la collaborazione con l'Amministrazione finanziaria e sono formati da un insieme di indicatori elementari di affidabilità e di anomalia e consentono di posizionare il livello dell'affidabilità fiscale dei contribuenti su una scala da 1 a 10. I contribuenti più "affidabili" possono accedere ai benefici premiali elencati dalla legge. Il provvedimento delle Entrate di oggi individua, inoltre, i livelli minimi di affidabilità fiscale dei quali l'Agenzia tiene conto, ai fini della definizione delle specifiche strategie di controllo basate su analisi del rischio di evasione fiscale.

**L'adeguamento agli Isa** - Per i periodi d'imposta per i quali trovano applicazione gli Isa, i contribuenti possono indicare nelle dichiarazioni fiscali ulteriori componenti positivi, per migliorare il proprio profilo di affidabilità, nonché per accedere al regime premiale. Tali ulteriori componenti positivi determinano, tra l'altro, un corrispondente maggior volume di affari ai fini Iva. Per effettuare tramite modello F24 il versamento integrativo dell'Iva dovuta in relazione all'adeguamento del volume d'affari, è utilizzato il codice tributo "6494" già esistente, ridenominato con apposita risoluzione.