

**Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Udine  
A.N.T.I. sezione F.V.G.**

Udine - palazzo Torriani  
11 gennaio 2017

**NOVITA' TRIBUTARIE 2017**

a cura di Giovanni Sgura - ragioniere commercialista in Manzano e Udine

<b>1</b>	<b>IL NUOVO REGIME FISCALE DELLE IMPRESE MINORI.....</b>	<b>2</b>
1.1	La norma e la decorrenza.....	2
1.2	I soggetti.....	2
1.3	La determinazione del reddito .....	3
1.3.1	Il quadro normativo dal 1/1/2017.....	3
1.3.2	I componenti che rilevanti per cassa e quelli per competenza .....	4
1.3.3	Il rapporto tra l'art. 56 e 66 e il richiamo all'art. 102.....	5
1.3.4	Il momento di incasso di ricavi e proventi e di pagamento delle spese .....	6
1.4	La determinazione della base imponibile Irap .....	7
1.5	Gli adempimenti contabili .....	8
1.5.1	Le scritture contabili previste.....	8
1.5.2	La tenuta dei libri iva integrati.....	8
1.5.3	L'opzione per la presunzione legale di incasso e pagamento .....	8
1.6	Il passaggio tra i regimi .....	9
1.7	La durata e l'opzione per il regime ordinario.....	10
<b>2</b>	<b>LE NOVITA' IN TEMA DI ACE.....</b>	<b>11</b>
2.1	Dettaglio delle modifiche e decorrenza.....	11
2.2	Norme transitorie.....	11
2.3	Il nuovo quadro di applicazione dal 2016 .....	11
2.3.1	Soggetti .....	12
2.3.2	Calcolo dell'agevolazione.....	12
2.3.3	Riporto delle eccedenze .....	13
2.3.4	La conversione delle eccedenze in credito di imposta Irap .....	13
<b>3</b>	<b>NOVITA' IN TEMA DI IVA.....</b>	<b>14</b>
3.1	NOVITÀ IN TEMA DI COMUNICAZIONI IVA .....	14
3.1.1	La comunicazione trimestrale delle fatture emesse e ricevute .....	14
3.1.2	La comunicazione trimestrale delle liquidazioni periodiche.....	14
3.1.3	I controlli dell'Agenzia delle Entrate .....	15
3.1.4	Gli adempimenti soppressi.....	15
3.1.5	Il nuovo termine per la dichiarazione annuale Iva .....	16
3.1.6	Il credito d'imposta.....	16
3.1.7	La relazione con le opzioni di cui al D.Lgs 127/2015 .....	16
3.2	NOTE DI VARIAZIONE NELLE PROCEDURE CONCURSUALI .....	16
3.3	DEPOSITI IVA .....	17
3.3.1	Decorrenza .....	17
3.3.2	Novità .....	17

<b>3.4</b>	<b>Transazione fiscale</b> .....	<b>18</b>
3.4.1	Sintesi del nuovo quadro di riferimento.....	18
<b>3.5</b>	<b>ALTRE NOVITÀ IVA</b> .....	<b>18</b>
3.5.1	Introduzione aliquota Iva del 5% per i trasporti su acqua.....	18
3.5.2	Obbligo di fatturazione elettronica per il "tax free shopping".....	19
3.5.3	Chiusura partita Iva inattive.....	19
3.5.4	Percentuali di compensazione per i prodotti agricoli.....	19
3.5.5	Rinvio aumento delle aliquote IVA.....	19
<b>4</b>	<b>ALTRE NOVITA'</b> .....	<b>20</b>
<b>4.1</b>	<b>PROROGHE E MODIFICHE</b> .....	<b>20</b>
4.1.1	Proroga Voluntary disclosure.....	20
4.1.2	Proroga assegnazione agevolata.....	20
4.1.3	Proroga rivalutazione beni dell'impresa.....	20
4.1.4	Proroga rideterminazione valore quote e terreni.....	21
4.1.4.1	Soggetti interessati.....	21
4.1.4.2	Beni oggetto della rideterminazione del costo.....	21
4.1.4.3	Misura dell'imposta sostitutiva.....	21
4.1.4.4	Termini.....	22
4.1.4.4.1	Pagamento dell'imposta sostitutiva.....	22
4.1.4.4.2	Redazione e giuramento perizia.....	22
4.1.4.5	Soggetti abilitati alla redazione della perizia.....	22
4.1.4.6	Perfezionamento e obblighi strumentali.....	22
4.1.4.7	Effetti.....	22
4.1.5	Opzioni in dichiarazione - remissione in bonis.....	23
4.1.6	Proroga bonus mobili.....	23
4.1.7	Proroga delle detrazioni per la riqualificazione energetica.....	23
4.1.8	Proroga delle detrazioni per interventi di recupero edilizio.....	23
4.1.9	Detrazione per zone sismiche.....	23
4.1.10	Cessione della detrazione da parte di condomini.....	24
4.1.11	Ripristino di agevolazioni per cessioni di terreni montani.....	24
4.1.12	A agevolazioni per i trasferimenti immobiliari nell'ambito di vendite giudiziarie.....	24
<b>4.2</b>	<b>Imprese e professionisti</b> .....	<b>24</b>
4.2.1	Limitazione delle cessioni all'esportazione per soggetti forfettari.....	24
4.2.2	Determinazione del reddito dei "trasfertisti".....	24
4.2.3	Scomputo ritenute nella dichiarazione dei redditi.....	25
4.2.4	Imposta sostitutiva Irpef per gli stranieri che assumo la residenza in Italia.....	25
4.2.5	Rinnovo automatico di alcune opzioni.....	25
4.2.6	Riduzione aliquota inps per gestione separata.....	25
4.2.7	Equity Crowdfunding.....	25
<b>4.3</b>	<b>Generalità dei contribuenti</b> .....	<b>26</b>
4.3.1	Nuovi termini versamenti imposte.....	26
4.3.2	Nuovi termini per le certificazioni e presentazione 730.....	26
4.3.3	Incremento limite detrazione spese scolastiche.....	26
4.3.4	Nuovi adempimenti dei condomini.....	27
4.3.5	Cedolare secca in caso di proroga del contratto.....	27
4.3.6	Incremento del limite di proventi per le ASD.....	27
4.3.7	Modello F24 cartaceo per i soggetti privati.....	27
4.3.8	Variazione del tasso di interesse legale.....	27
4.3.8.1	Effetti ai fini fiscali.....	27
4.3.8.2	Effetti ai fini contributivi.....	27

# 1 IL NUOVO REGIME FISCALE DELLE IMPRESE MINORI

Art. 1, commi 17-23, L. 232/2016

Con effetto dal 1/1/2017 le imprese minori, salvo opzione per il regime ordinario, determinano il reddito secondo il principio di cassa, con l'eccezione di alcuni componenti che concorrono comunque per competenza.

Gli obblighi contabili sono conseguentemente modificati prevedendo la tenuta di appositi registri per gli incassi ed i pagamenti o, in alternativa, l'integrazione dei registri Iva.

E' prevista, per opzione di durata triennale, la facoltà di utilizzare una presunzione legale di incasso o pagamento nel momento di registrazione agli effetti dell'Iva.

Per tali soggetti la base imponibile dell'Irap viene adeguata ai medesimi principi.

Il nuovo regime interessa circa 2.200.000 contribuenti.

## 1.1 La norma e la decorrenza

La norma interviene modificando con il comma 17 l'art. 66 del Tuir, con il comma 22 l'art. 18 del Dpr 600/73 ed inserendo, con il comma 20 agli effetti Irap, il comma 1-bis all'art. 5-bis del D.Lgs. 446/1997.

I commi 18, 19 e 21 prevedono le disposizioni per il passaggio tra regimi.

Il comma 23 prevede la decorrenza con effetto dal periodo di imposta successivo al 31/12/2016.

Viene inoltre prevista la possibilità di adozione di disposizioni attuative con decreto ministeriale entro trenta giorni dall'entrata in vigore della Legge di Bilancio.

## 1.2 I soggetti

I soggetti che ricadono nella norma rimangono immutati rispetto alle disposizioni previgenti.

Si tratta quindi di:

- imprenditori individuali (art. 13, primo comma, lett. d) Dpr 600/73)<sup>1</sup>;
- società di persone ed equiparate ex art. 5 del Tuir (art. 13, primo comma, lett. c) Dpr 600/73)<sup>2</sup>;
- enti non commerciali o trust che esercitano in via non prevalente un'attività commerciale<sup>3</sup>.

a condizione che non superino nel periodo di imposta precedente, o non prevedano nel primo periodo di imposta per i soggetti che iniziano l'attività, i seguenti ricavi ragguagliati ad anno:

- euro 400.000 se esercenti esclusivamente attività di prestazioni di servizi<sup>4</sup>;
- euro 700.000 in ogni altro caso.

Nel caso di attività miste, con ricavi complessivi non superiori a 700.000 euro<sup>5</sup>, per cui vi sia una distinta annotazione dei ricavi si assume a riferimento l'attività prevalente<sup>6</sup>.

Nel caso di attività miste per cui non vi sia tale distinta annotazione si assume il limite superiore di 700.000 euro.

<sup>1</sup> Salva l'applicazione del regime forfettario (ex art. 1, commi da 54 a 89, L. 190/20149 o di vantaggio (ex art. 27, commi 1 e 2 D.L. 98/2011).

<sup>2</sup> Vi rientrano, pacificamente, anche le imprese coniugali e le imprese familiari.

<sup>3</sup> Salva l'opzione per la determinazione forfettaria del reddito ex art. 145 del Tuir nel qual caso, secondo la circolare AE n. 58 del 24/06/2010 possono continuare ad ottemperare agli obblighi contabili secondo la disciplina dettata per l'abrogato regime dei contribuenti c.d. "supersemplificati" (art. 3 commi da 165 a 170 della L. 662/96); disposizione che si ritiene comunque in vigore anche con le modifiche intervenute.

<sup>4</sup> Le prestazioni di servizi sono individuate dal D.M. 17/01/1992 richiamando sostanzialmente i criteri Iva. Più precisamente si considerano attività di prestazioni di servizi quelle così individuate dall'art. 3, commi 1,2 e 3 del Dpr 633/72 ma anche, ai fini delle imposte sui redditi, le operazioni di cui al successivo comma 4, lettere a), b), c) e), f) ed h) che agli effetti Iva non vengono considerate tali.

<sup>5</sup> La risoluzione dell'Agenzia Entrate del 18/10/2007 n. 293 ha precisato che, anche in caso di distinta annotazione, il superamento del limite di 700.000 euro di importo complessivo di tutti i ricavi comporta l'inapplicabilità del regime semplificato (ad esempio nel caso di ricavi da attività di servizi per euro 380.000 e di ricavi da attività diverse per euro 370.000).

<sup>6</sup> La prevalenza va verificata rispetto ai ricavi delle singole attività.

Per le attività da cui derivano aggi o "ricavi fissi" rimangono invariate le disposizioni precedenti, per cui:

- per i rivenditori in base a contratti estimatori di giornali, di libri e periodici, anche su supporti audiovideomagnetici, e per i distributori di carburante i ricavi si assumono al netto del prezzo corrisposto ai fornitori per i predetti beni;
- per le cessioni di generi di monopolio, valori bollati e postali, marche assicurative e valori similari, si considerano ricavi i soli aggi spettanti ai rivenditori.

I ricavi del periodo di imposta precedente si assumono come determinati secondo il regime applicabile nel periodo di imposta medesimo e non rileva l'eventuale adeguamento ai parametri o agli studi di settore<sup>7</sup>.

## **1.3 La determinazione del reddito**

### **1.3.1 Il quadro normativo dal 1/1/2017**

Schematicamente il nuovo primo comma dell'art. 66 del Tuir dispone che il reddito venga così determinato:

- + *ricavi ex art. 85* (cd "ricavi caratteristici") percepiti nel periodo di imposta
- + *proventi ex art. 89* (dividendi ed interessi) percepiti nel periodo di imposta
- *spese sostenute nel periodo di imposta*
- + *ricavi ex art 57* (autoconsumo)
- + *proventi ex art. 90, comma 1* (proventi immobili non strumentali)
- + *plusvalenze ex art. 86*
- + *sopravvenienze ex art. 88*
- *minusvalenze e sopravvenienze passive ex art. 101*

Il secondo comma dell'art. 66 rimane invariato; rimangono quindi deducibili per competenza:

- **le quote di ammortamento** previste dagli artt. 102 e 103, nel limite del 50% di cui all'art. 64, comma 2 per i beni mobili promiscui;
- **le perdite di beni strumentali e le perdite su crediti ex art 101<sup>8</sup>**;
- **gli accantonamenti di quiescenza e previdenza ex art 105** (con esplicita esclusione di qualsiasi altro accantonamento).

Il terzo comma dell'art. 66 vede l'eliminazione dei riferimenti ai generali criteri di competenza (commi 1 e 2 dell'art. 109) e la conseguente eliminazione della deroga alla competenza per i corrispettivi periodici non superiori a 1.000 euro (comma 3, terzo e quarto periodo dell'art. 66 ora abrogati).

Rimane quindi operante l'applicazione delle seguenti disposizioni, esplicitamente richiamate:

- art. 56, comma 5: determinazione forfettaria per attività di allevamento eccedente il reddito agrario;
- art. 65: beni relativi all'impresa;
- art. 90, comma 2: indeducibilità costi relativi ad immobili non strumentali;
- art. 91: irrilevanza dei proventi da cespiti esenti o assoggettati a ritenuta d'imposta o a sostitutiva;
- art. 95: deducibilità delle liberalità a favore dei lavoratori nel limite dello 0,5% dei costi per lavoro dipendente; indeducibilità canoni e spese di funzionamento relativi a strutture recettive, tranne che per le mense ed i dipendenti in trasferta temporanea; deducibilità dei canoni e delle spese di manutenzione dei fabbricati concessi a dipendenti nel limite del fringe benefit oppure integrale per tre periodi di imposta nel caso di trasferimento della loro residenza per esigenze di lavoro.
- art. 99, comma 1: deducibilità, per cassa, delle sole imposte diverse da quelle sui redditi e da quelle con diritto di rivalsa;

<sup>7</sup> Circolare Agenzia Entrate 13/06/2011 n. 54 §13.

<sup>8</sup> Il riferimento deve intendersi al comma 5 dell'art. 101 del Tuir;

- art. 99, comma 3: deducibilità, per cassa, dei contributi ad associazioni sindacali e di categoria;
- art. 100: deducibilità oneri di utilità sociale per i dipendenti nel limite dello 0,5% del costo del lavoro e deducibilità di specifiche erogazioni liberali, spese per beni in regime vincolistico e somme corrisposte a fondi presso consorzi obbligatori;
- art. 108: facoltà di deduzione in quote annuali delle spese relative a studi e ricerche, a pubblicità e propaganda, norme di deducibilità delle spese di rappresentanza, deducibilità per quote delle spese relative a più esercizi;
- art. 109, comma 4, ultimo periodo: deducibilità di spese e componenti relativi a periodi precedenti se rinviati sulla base di norme della sezione I, capo II, titolo II del Tuir, deducibilità per disposizione di Legge indipendentemente dall'imputazione a conto economico e deducibilità di spese ed oneri specificatamente relativi a ricavi ed altri proventi concorrenti alla determinazione del reddito anche se non imputati a conto economico;
- art. 109, comma 5: principio di inerenza;
- art. 109, comma 7: principio di cassa per gli interessi moratori<sup>9</sup>;
- art. 109, comma 9, lettera b): indeducibilità dei compensi ad associati in partecipazione con apporto diverso da opere e servizi;
- art. 110, comma 1: criterio generale di determinazione del costo dei beni,
- art. 110, comma 2: determinazione del valore normale dei beni e dei componenti espressi in valuta estera, conversione dei saldi in valuta estera delle stabili organizzazioni e dei saldi di conto in caso di contabilità plurimonetaria;
- art. 110, comma 5<sup>10</sup>: ragguglio alla durata dell'esercizio (periodo di imposta) dei proventi relativi ad immobili non strumentali, degli ammortamenti e del limite di deducibilità delle spese di manutenzione<sup>11</sup>,
- art. 110, comma 8: validità anche per gli esercizi (periodi di imposta) successivi delle rettifiche di valutazione operate da parte dell'ufficio e relativo obbligo di rettifica da parte del medesimo.

### **1.3.2 I componenti che rilevanti per cassa e quelli per competenza**

Il quadro è, schematicamente, il seguente:

- i ricavi ed i proventi caratteristici (art. 85 e art. 89) concorrono per cassa;
- i componenti che non hanno una manifestazione numeraria concorrono per competenza: gli autoconsumi (art. 57), i proventi da immobili non strumentali (art. 90, comma 1), le sopravvenienze attive (art. 88), le sopravvenienze passive e le perdite su crediti (art. 101) concorrono per competenza o meglio secondo le regole delle imprese ordinarie;
- le rimanenze di beni e servizi al termine del periodo di imposta non concorrono, non essendo richiamate dal novellato art. 66; ciò comporta chiaramente che gli acquisti di beni e servizi sono interamente deducibili per cassa a nulla rilevando la determinazione dell'effettivo consumo derivante dalla concorrenza positiva delle rimanenze finali, concorrenza che di fatto comportava una rilevanza per competenza del costo di consumo di beni e servizi e degli altri costi diretti utilizzati nella valutazione delle rimanenze, assumendo quindi un funzione "rettificativa" dei medesimi secondo le regole proprie dell'economia aziendale;
- i costi ed i ricavi derivanti dal ciclo delle immobilizzazioni, tipicamente ammortamenti, plusvalenze e minusvalenze, concorrono per competenza<sup>12</sup>;

<sup>9</sup> Richiamo rimasto nell'art. 66 ma che pare superato dall'adozione del principio di cassa per la generalità delle spese ed anche quindi per gli interessi in genere.

<sup>10</sup> L'art. 66, comma 3, richiama l'applicabilità dell'intero comma 5 dell'art. 110, anche ove dispone il ragguglio alla durata del periodo di imposta per il calcolo dell'accantonamento per svalutazione crediti e per lavori ciclici, che chiaramente non riguardano il regime in esame.

<sup>11</sup> Sul limite di deducibilità delle spese di manutenzione vedi il successivo punto 1.3.3.

<sup>12</sup> Sul punto, fermo restando che pare chiaro l'inizio dell'ammortamento dal periodo di utilizzo del bene indipendentemente dal pagamento del medesimo, visto il richiamo all'art. 102, non appare chiaro se il realizzo della minusvalenza o della plusvalenza dovrà essere considerato nel periodo di realizzo del bene piuttosto che nel periodo di manifestazione numeraria della cessione del bene (incasso). L'analoga previsione per gli esercenti arti e professioni è stata interpretata nel senso di dare rilevanza al momento dell'incasso del corrispettivo di cessione del bene, ove realizzato a titolo oneroso; ma tale lettura è certamente avallata dalla dizione "percepiti" prevista dal comma 1-ter dell'art. 54 del Tuir; mentre

- tutte le altre spese concorrono per cassa ad eccezione degli accantonamenti di quiescenza e previdenza ex art. 105 (TFR e similari) e di quelle ex art. 108 per cui si esercita la facoltà di deduzione in più esercizi.

### 1.3.3 Il rapporto tra l'art. 56 e 66 e il richiamo all'art. 102

Per una corretta lettura delle nuove norme è necessario considerare che l'art. 56 rimane invariato; e prevede in particolare l'applicazione delle disposizioni di cui al titolo II, capo II sezione I del Tuir (artt. da 81 a 116 - Determinazione della base imponibile delle società e degli enti commerciali residenti - Ires) salvo quanto stabilito nel capo IV del Titolo I (Reddito di impresa - artt. da 55 a 66).

L'art. 66 contiene una definizione delle componenti del reddito d'impresa per le imprese minori, contenendo a sua volta eventuali specifiche deroghe all'applicazione degli artt. da 55 a 65.

Le disposizioni del capo IV, che precedono l'art. 66, sono quindi applicabili al regime in esame se non a loro volta derogate dall'art. 66; è il caso ad esempio dell'art. 60 (indeducibilità del compenso per lavoro svolto dal titolare, dal coniuge, ecc.) e dell'art. 61 (pro-rata di deducibilità degli interessi passivi)<sup>13</sup>, salvo chiaramente la concorrenza per cassa o per competenza stabilita dall'art. 66<sup>14</sup>.

Il comma 2 dell'art. 66 rimane invariato e statuisce che "*Le quote di ammortamento sono ammesse in deduzione, secondo le disposizioni degli artt. 64, comma 2, 102 e 103, ..*" mentre, coerentemente con l'introduzione del principio di cassa, il richiamo ai commi 1 e 2 dell'art. 109 (principio di competenza) viene espunto dal comma 3 dell'art. 66.

L'art. 102 regola gli ammortamenti (commi 1 e 2), l'eliminazione dei beni ammortizzabili (comma 4), la *deduzione integrale* dei beni di costo non superiore a 516,46 euro (comma 5), il limite di deducibilità nell'esercizio delle spese di manutenzione (comma 6), la deduzione dei canoni di leasing (comma 7), la deduzione degli ammortamenti per le aziende date in affitto (comma 8), la limitazione all' 80% della deducibilità di ammortamenti, canoni di noleggio e leasing e spese di impiego e manutenzione dei terminali per servizi di comunicazione (comma 9).

Stante il letterale richiamo a "*le quote di ammortamento*" operato dal tutt'ora vigente comma 2 dell'art. 66 sono chiaramente applicabili i commi 1, 2, 8 e 9, e, assimilando il concetto letteralmente espresso come "*deduzione integrale*" a quello di "ammortamento ad aliquota 100%", anche il comma 5. Invece le norme dei commi 4, 6 e 7 dell'art. 102 non sono richiamate dall'art. 66, mentre in passato potevano comunque essere ritenute applicabili come conseguenza dell'applicazione letterale dei commi 1 e 2 dell'art. 109 relativi al principio di competenza e del più generale rinvio alle disposizioni del titolo II, capo II sezione I del Tuir operata dall'art. 56.

Il comma 4 (l'eliminazione dal ciclo produttivo) sembrerebbe quindi, ad una prima lettura, non rientrare nelle previsioni di deducibilità, non avendo un momento di manifestazione numeraria e non potendosi quindi considerare "spesa sostenuta".

E' opinione di chi scrive che invece possa continuare ad essere considerata deducibile in forza del richiamo operato dall'art. 56<sup>15</sup>.

---

"conseguito" è la dizione utilizzata dall'art. 86 richiamato dal comma 1 dell'art. 66. E' auspicabile un intervento chiarificatore.

<sup>13</sup> Cfr. circolare Agenzia Entrate del 24/04/2009, n. 19.

<sup>14</sup> La dottrina ha sempre considerato l'art. 66 appunto in tale veste derogatoria e non come un "corpus" autonomo regolante la determinazione del reddito di impresa per i soggetti minori; tale lettura sistematica, apparentemente contrastante con una stretta interpretazione letterale, è avallata sia dalla collocazione non autonoma nel Tuir, che dalle disposizione dello stesso art. 66 che si "preoccupano" di derogare esplicitamente le disposizioni della sezione I, capo II, Titolo II del Tuir (ad esempio il divieto di accantonamenti diversi dall'art. 105). E non pare che tale veste debba essere rivista in quanto le nuove norme stabiliscono esclusivamente un diverso criterio temporale di determinazione del reddito (per cassa e non per competenza).

<sup>15</sup> Una diversa lettura sarebbe peraltro in contrasto con la logica della deduzione degli ammortamenti, che inizia con l'utilizzo del bene e non può che cessare con il mancato utilizzo del medesimo indipendentemente dalla cessione.

E' auspicabile un intervento chiarificatore, considerando che nel frattempo l'evento dell'eliminazione potrebbe pericolosamente essere ritenuto irrilevante dal punto di vista reddituale dovendosi invece continuare la deduzione delle quote di ammortamento,.

Anche il comma 6 (il limite alla deducibilità nel periodo di imposta delle spese di manutenzione) non è esplicitamente richiamato dall'art. 66.

Potrebbe intendersi indirettamente richiamato dal comma 3 che statuisce applicabile il comma 5 dell'art. 110 che a sua volta lo richiama. Ma in tale ipotesi potrebbe essere indirettamente effettuato anche il richiamo agli artt. 106 e 107 (svalutazione dei crediti e accantonamenti per lavori ciclici) a loro volta indicati al comma 5 dell'art. 110, è ciò non può certamente essere condivisibile, anche per l'espressa posizione del comma 2 dell'art. 66 ultimo periodo ("*Non è ammessa alcuna deduzione a titolo di accantonamento ...*"). Non pare quindi utilizzabile tale lettura.

Come potrebbe intendersi richiamato dall'art. 56. In questo caso però si tratta di "spese sostenute" il cui momento di deducibilità è regolato dall'art. 66.

E' opinione di chi scrive che, stante il nuovo regime per cassa, sarebbe coerente con tale regime l'irrilevanza per le imprese minori del limite previsto dal comma 6<sup>16</sup>.

E' auspicabile in intervento chiarificatore.

Ed anche il comma 7, deduzione dei canoni di leasing, non è esplicitamente richiamato dall'art. 66.

Anche in questo caso l'applicazione del richiamo operato dall'art. 56 non pare corretto trattandosi di "spese sostenute" regolate dall'art. 66.

Un deducibilità per cassa dei canoni di leasing apparirebbe quindi corretta ma va rilevato che tale interpretazione sarebbe in aperto contrasto con quello che è il principio di competenza conservato dal Legislatore per il ciclo delle immobilizzazioni che parrebbe logicamente applicabile anche ad un contratto che nella sostanza non differisce dalla compravendita e finanziamento utilizzati per ottenere la disponibilità di un bene da parte dell'imprenditore<sup>17</sup>.

E' assolutamente auspicabile un pronto intervento chiarificatore.

### **1.3.4 Il momento di incasso di ricavi e proventi e di pagamento delle spese**

I principi a cui fare riferimento per determinare il momento in cui i componenti per cassa rilevano agli effetti della determinazione del reddito sono quelli civilistici in tema di adempimento (artt. 1176 e segg. del C.C.).

Per quanto riguarda i pagamenti in denaro in sostanza, salvo diversa convenzione, il pagamento si considera effettuato quando la somma di denaro perviene al domicilio del creditore (art. 1182 C.C.). Quando il pagamento viene effettuato mediante assegno o cambiale, trattandosi di titoli astratti, il pagamento avviene al ricevimento del titolo al domicilio del creditore<sup>18</sup>.

Il momento di estinzione dell'obbligazione in forma diversa dal pagamento (ad es. novazione, compensazione, confusione, ecc.) segue comunque le regole civilistiche; per la compensazione ad esempio l'art. 1242 del C.C. indica il momento in cui i due debiti coesistono.

Nello specifico, alcuni casi esaminati da prassi e dottrina:

- in caso di bonifico l'incasso si ritiene avvenuto al momento della disponibilità dei fondi sul c/c del creditore<sup>19</sup>;

---

<sup>16</sup> Va constatato che per la determinazione del reddito di lavoro autonomo, per cassa, non vi è tale previsione se non per le spese relative ad immobili come previsto dal comma 2 dell'art. 54, ultimo periodo.

<sup>17</sup> Utilizzando ancora il sistema "parallelo" della determinazione del reddito di lavoro autonomo va osservato che all'art. 54 del Tuir, per i professionisti, la regolamentazione della deducibilità per competenza dei canoni di leasing è prevista dalla specifica norma contenuta dal comma 2, terzo periodo.

<sup>18</sup> Cfr. circolari Agenzia Entrate 29/09/2009 n. 138 e 23/06/2010 n. 38 §3.3 anche se la risoluzione n. 352856/1983 distingue tra titoli cedibili e non cedibili affermando che per i secondi vale la data di incasso del titolo.

<sup>19</sup> Circ. Agenzia Entrate 23/06/2010 n. 38. Non viene però esplicitamente confermato che tale momento sia rilevante anche per il debitore; va segnalato che alcuni commentatori considerano rilevante per il debitore il momento della perdita della disponibilità da parte del medesimo; soluzione utile sotto il profilo operativo ma che non pare purtroppo coerente con il sistema. Sul punto, in relazione all'obbligo di effettuazione della ritenuta d'acconto, va segnalato che l'Agenzia ritiene rilevante la data di effettuazione del bonifico da parte del debitore.

- il pagamento mediante carta di credito o bancomat avviene al momento dell'utilizzo dello strumento di pagamento avanti all'esercente; si ritiene in particolare che il momento dell'accredito all'esercente non sia rilevante attenendo un accordo tra il medesimo e il proprio istituto (presso il quale opera quindi una sorta di domiciliazione ex art. 1182 del C.C.)<sup>20</sup>; e nulla rileva per il debitore, trattandosi viceversa di accordo tra il medesimo ed il proprio istituto, il fatto che il relativo addebito su c/c avvenga successivamente;
- il pagamento mediante ricevuta bancaria avviene al momento di pagamento da parte del debitore; anche in questo caso si considera la banca quale "domiciliataria" del creditore<sup>21</sup>;
- il pagamento mediante "Ri.BA." (senza rilascio del documento cartaceo) avviene al momento di pagamento alla banca da parte del debitore; in questo caso la banca è infatti contrattualmente domiciliataria del creditore.

In tutti questi casi, si ribadisce, va sostanzialmente utilizzato il criterio civilistico nella determinazione del momento in cui il debitore estingue la propria obbligazione di pagamento.

Per esemplificare ulteriormente: è chiaro che in caso di bonifico il debitore è liberato nel momento in cui la somma perviene sul conto del creditore, essendo a carico del debitore ogni rischio ed onere fino a tale istante.

Viceversa nel caso di pagamenti mediante carta di credito piuttosto che di ricevute bancarie o delle più moderne ri.ba il debitore è liberato al momento del pagamento, essendo a carico del creditore ogni onere e rischio successivo.

#### **1.4 La determinazione della base imponibile Irap**

L'art. 1, comma 20 della Legge di bilancio 2017, introduce il comma 1-bis all'art. 5-bis del D.lgs. 446/97 il quale stabilisce che la base imponibile Irap viene determinata con i medesimi criteri dell'art. 66 del Tuir.

Nessuna altra variazione quindi rimanendo inalterate tutte le altre disposizioni in materia di Irap.

Per cui:

- continua a non essere possibile la determinazione dell'Irap in base a bilancio (art. 5);
- non variano gli elementi positivi e negativi di determinazione della base imponibile ma rilevano, se così previsto dall'art. 66, per cassa e non più per competenza;
- i costi del personale, ove deducibili, lo saranno in base al principio di cassa (salvo il Tfr ex art. 105 del Tuir, che rimane per competenza);
- le plusvalenze o minusvalenze "straordinarie" rimangono irrilevanti;
- non rilevano le variazioni di rimanenze.

Per la spettanza delle deduzioni per lavoro dipendente previste dall'art. 11 del D.lgs. 446/97 appare corretto il computo su base periodica indipendentemente dalla quota del costo dei lavoratori dipendenti che risulta deducibile in quanto corrisposta.

Il calcolo dell'eventuale eccedenza di deduzione rispetto al costo sostenuto dal datore di lavoro di cui al comma 4-septies dell'art. 11 del D.lgs. 446/97 dovrebbe comunque essere calcolata con riferimento ai costi sostenuti e non ai costi effettivamente deducibili per il principio di cassa; ciò in ossequio alla interpretazione letterale della norma medesima ("*... non può comunque eccedere il limite massimo rappresentato dalla retribuzione e dagli altri oneri e spese a carico del datore di lavoro ...*").

E' comunque opportuno un intervento chiarificatore.

<sup>20</sup> Ris. Agenzia Entrate 23/04/2007 n. 77, riguardante i pagamenti di contributi previdenziali mediante carta di credito.

<sup>21</sup> Si segnala in dottrina la diversa opinione per cui in caso di ricevute bancarie presentate al "dopo incasso" dal creditore rileverebbe il momento di accredito della somma sul c/c dl medesimo.'

## **1.5 Gli adempimenti contabili**

### **1.5.1 Le scritture contabili previste**

Il novellato art. 18 del DPR 600/73 prevede che i soggetti ammessi al regime semplificato siano esonerati dalla tenuta delle scritture contabili previste dai precedenti articoli del Dpr 600/73; quindi sostanzialmente esonerati dalla tenuta del libro giornale, libro inventari, scritture ausiliarie, riepilogativo di magazzino e registro dei beni ammortizzabili.

Prevede altresì che in sostituzione vengano tenuti due distinti registri:

- registro cronologico dei ricavi, con annotazione per ciascun incasso:
  - del relativo importo;
  - delle generalità, indirizzo e comune di residenza del soggetto che effettua il pagamento;
  - degli estremi della fattura o altro documento emesso;
- registro cronologico delle spese, con le medesime annotazioni riferite chiaramente al soggetto che riceve il pagamento.

Statuisce poi che tutti gli elementi di reddito diversi dagli incassi e pagamenti debbano comunque essere annotati nei predetti registri entro il termine della dichiarazione dei redditi.

L'art. 66, comma 2, condiziona però la deduzione delle quote di ammortamento alla tenuta del registro dei beni ammortizzabili; tale registro tuttavia può essere sostituito se i dati previsti dall'art. 16 del DPR 600/73 sono annotati nei libri Iva (art. 2, comma 1, Dpr 695/96 e circolare Agenzia Entrate 25/01/2002 n. 6 §15) oppure se i relativi dati vengano comunque forniti a richiesta dell'Amministrazione finanziaria (art 13 DPR 435/2001).

Tali disposizioni vanno comunque coordinate con l'obbligo, ex art. 18 del Dpr 600/73, di annotazione sui registri cronologici di tutti gli elementi di reddito, anche non numerari, entro il termine per la dichiarazione dei redditi (obbligo che quindi riguarda il solo importo degli ammortamenti e non tutti i dati previsti dall'art. 16 del Dpr 600/73).

### **1.5.2 La tenuta dei libri iva integrati**

Il comma 4 del novellato art. 18 prevede la possibilità di sostituire i registri cronologici con i registri tenuti agli effetti dell'Iva qualora:

- vengano annotati separatamente sui medesimi i componenti di redditi non rilevanti ai fini Iva;
- riportando annualmente l'importo dei ricavi e dei costi non incassati o non pagati con il dettaglio delle relative fatture;
- annotando, nei periodi di imposta successivi l'incasso o il pagamento di tali fatture in maniera analitica con indicazione delle fatture, relative ad anni precedenti, cui si riferiscono.

Va rilevato che tale sistema appare certamente meno oneroso per il contribuente, se non altro in quanto evita duplicazione di registrazioni e l'indicazione dell'indirizzo e del comune di residenza dei clienti e dei fornitori (dato non richiesto né dall'art. 23 né dall'art. 25 del Dpr 633/72)<sup>22</sup>.

### **1.5.3 L'opzione per la presunzione legale di incasso e pagamento**

Il comma 5 del nuovo art. 18 dispone che a seguito di opzione vincolante per almeno un triennio il contribuente possa non annotare l'importo dei ricavi e dei costi non incassati al termine del periodo di imposta.

In tale caso è introdotta la presunzione legale di incasso o pagamento alla data di registrazione.

---

<sup>22</sup> Sistema che diventa di fatto obbligatorio per i commercianti al minuto; nulla disponendo infatti l'art. 18 per tali soggetti che operano con il pubblico dei consumatori ed essendo assolutamente poco probabile che riescano ad ottenere i dati necessari per la registrazione dei ricavi in un registro cronologico.

Tale sistema appare chiaramente il meno oneroso per il contribuente; vanno effettuate però alcune considerazioni.

I termini di registrazione ai fini Iva sono ordinariamente i seguenti:

- fatture emesse: entro 15 giorni dalla loro emissione (art. 23 Dpr 633/72);
- corrispettivi: entro il giorno non festivo successivo (art. 24 Dpr 633/72);
- fatture di acquisto: anteriormente alla liquidazione periodica oppure alla dichiarazione Iva in cui è esercitato il diritto alla detrazione (art. 25 Dpr 633/72)<sup>23</sup>.

L'art. 7, comma 4-ter, Dl 357/94 dispone tra l'altro che in caso di utilizzo di sistemi informatici ed elettronici:

- l'aggiornamento dei dati (leggasi: registrazione sul supporto informatico) avvenga entro 60 giorni dalla manifestazione del dato (leggasi: registrabilità= possesso del documento);
- la stampa "su carta" (oppure, oggi, su supporto informatico in conservazione sostitutiva) avvenga entro tre mesi dal termine per la dichiarazione annuale;
- si tenga conto nelle liquidazioni periodiche di tutte le operazioni soggette a registrazione nel periodo di riferimento.

E' chiaro che sarà necessario quindi effettuare le opportune valutazioni per tutte le operazioni in prossimità della chiusura del periodo di imposta piuttosto che sugli acquisti che ai fini Iva possono essere legittimamente registrati anche in periodi di imposta successivi.

## **1.6 Il passaggio tra i regimi**

L'art. 1, comma 18 della L. 232/2016 dispone che nel (primo) periodo di imposta in regime semplificato l'importo delle rimanenze finali che, nel periodo di imposta precedente, ha concorso alla formazione del reddito riduce il reddito imponibile.

Va osservato, che stante la non modifica del regime di riporto delle perdite (che rimangono quindi computabili in diminuzione del solo reddito relativo al periodo di imposta, con esclusione della riportabilità a periodi successivi), tale previsione può creare distorsioni nel primo periodo di applicazione del nuovo regime per i soggetti con rilevanti entità di rimanenze.

Il successivo comma 19 dispone, al fine di evitare "*salti o duplicazioni di imposta*", che "*i ricavi, compensi e le spese che hanno già concorso alla formazione del reddito, ..., non assumo rilevanza delle determinazione del reddito degli anni successivi*".

Chiara e semplice la norma, ma certamente non letteralmente esaustiva; si pensi ad esempio alla riscossione o al pagamento di acconti (su ricavi o su costi) nel periodo di imposta precedente che, secondo l'interpretazione letterale, non concorrerebbero più alla determinazione del reddito (non concorrono nell'anno precedente in quanto non di competenza, non concorrono negli anni successivi in quanto non incassati o non pagati).

Entrambe le disposizioni sono applicabili anche all'Irap come previsto dal dall'art. 1, comma 21, L. 232/2016.

Rimangono chiaramente ferme tutte le altre disposizioni già vigenti in caso di passaggio tra regimi (tra cui ad esempio in caso di passaggio da regime ordinario a regime semplificato, la "sospensione" del fondo svalutazione crediti, la tassazione delle riserve in sospensione, ecc.).

---

<sup>23</sup> Diritti alla detrazione che può essere esercitata al massimo con la dichiarazione Iva relativa al secondo anno successivo a quello in cui l'operazione è divenuta esigibile (art. 19 Dpr 633/72)

## **1.7 La durata e l'opzione per il regime ordinario**

Il regime semplificato si estende di anno in anno salvo il superamento dei limiti di ricavi previsti (art. 18, comma 7).

E' esercitabile l'opzione per il regime ordinario con valenza almeno triennale (art. 18, comma 8)<sup>24</sup>, nonostante la disposizione del Dpr 442/97 art. 3 (ove si prevede che le opzioni per i regimi contabili siano vincolanti per una solo anno).

In tale ipotesi, chiaramente, al di là degli adempimenti contabili lo stesso regime per cassa di cui all'art. 66 del Tuir non opera.

---

<sup>24</sup> Opzione che diventa di fatto obbligatoria per i soggetti che intendono applicare l'IRI, come introdotta con la Legge di bilancio 2017.

## 2 LE NOVITA' IN TEMA DI ACE

Art. 1, commi 549-553 L. 232/2016 (Legge di bilancio 2017)

Viene modificato il meccanismo di calcolo dell'Ace (cd. aiuto per la crescita economica) per i soggetti Irpef adeguandolo a quello dei soggetti Ires. L'agevolazione si applica quindi per tali soggetti solo sugli incrementi patrimoniali dal 2011 anziché sull'importo del capitale al termine del periodo di imposta.

Viene poi modificato per tutti i soggetti il tasso nozionale di rendimento riducendolo al 2,3% per il 2017 e al 2,7% a regime per i periodi successivi.

Viene anche introdotta una generale norma antielusiva che riduce il capitale su cui calcolare il rendimento nozionale in misura pari agli incrementi di consistenze di titoli ed altri strumenti finanziari rispetto allo stock esistente al 31/12/2010.

Viene da ultimo eliminata la misura premiale per le società quotate che consisteva nell'incremento del 40% del capitale su cui calcolare il rendimento nozionale.

La norma è retroattiva e si applica dai redditi 2016.

### 2.1 Dettaglio delle modifiche e decorrenza

I commi 550 e 551 intervengono modificando direttamente la norma originaria (art. 1 DL 201/2011) con:

- l'eliminazione della previsione di determinazione del rendimento nozionale con apposito decreto e fissando il rendimento nozionale al 4,75% per l'esercizio in corso al 31/12/2016 (confermando quindi il tasso precedente), al 2,3% per quello in corso al 31/12/2017 ed al 2,7% a regime per i periodo successivi;
- l'eliminazione del comma 2-bis che prevedeva la maggiorazione del 40% del capitale su cui calcolare l'agevolazione per le società quotate;
- l'inserimento del comma 6-bis con la previsione antielusiva di neutralizzazione degli incrementi di capitale in misura pari agli eventuali incrementi di titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni avvenuto successivamente al 31/12/2010; con decorrenza dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2015 (e deroga espressa dello statuto del contribuente);
- la sostituzione del comma 7 (soggetti Irpef) eliminando il riferimento al DM per le modalità di applicazione (il DM 14/03/2012 all'art. 8 disponeva che per i soggetti Irpef si applicava assumendolo in luogo delle variazioni di capitale dal 2011 l'ammontare del capitale netto al termine dell'esercizio); con decorrenza dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2015 (e deroga espressa dello statuto del contribuente).

Il comma 549 interviene per limitare il riporto delle eccedenze Ace nei casi di operazioni straordinarie (con decorrenza ordinaria al 01/01/2017).

### 2.2 Norme transitorie

Il comma 552 precisa che per i soggetti Irpef, che iniziano ad applicare il nuovo metodo già con il 2016, rilevano interamente gli incrementi successivi al 31/12/2010.

Il comma 553 dispone che il calcolo degli acconti per le società e per gli esercizi successivi a quello in corso al 31/12/2016 si applicano le nuove norme (di fatto la disposizione dovrebbe avere rilevanza solamente per l'eliminazione dell'agevolazione riguardante le società quotate).

### 2.3 Il nuovo quadro di applicazione dal 2016

Il nuovo sintetico quadro di applicazione rimane quindi definito dall'art. 1 del DL 201/2011 come modificato dalla Legge di bilancio 2017 e dal DM 13/03/2012 per le parti applicabili dopo le nuove modifiche.

### 2.3.1 Soggetti

L'agevolazione si applica:

- alle società ed enti residenti (art. 73, comma 1, lett. a) e b) del Tuir);
- alle società ed enti non residenti con riguardo alle stabili organizzazioni nel territorio dello stato (art. 73, comma 1, lett. d) del Tuir);
- a tutti i soggetti Irpef in contabilità ordinaria.

Sono esclusi dall'agevolazione i soggetti falliti, in liquidazione coatta o in amministrazione straordinaria con effetto dall'esercizio in cui i relativi provvedimenti hanno efficacia.

Sono altresì escluse le società che hanno esercitato l'opzione di cui all'art. 155 del Tuir (cd. tonnage tax) per l'attività prevalente.

### 2.3.2 Calcolo dell'agevolazione

L'agevolazione consiste nella riduzione dell'imponibile fiscale ai solo fini dell'Irpef o dell'Ires<sup>25</sup> in misura pari al rendimento nozionale, ragguagliato alla durata del periodo di imposta, applicato agli incrementi di capitale proprio avvenuto successivamente al 31/12/2010.

La riduzione dell'imponibile Irpef non rileva agli effetti del calcolo delle aliquote progressive e delle detrazioni il cui importo venga determinato sulla base del reddito.

Gli incrementi di capitale proprio non hanno effetto fino a concorrenza:

- delle riduzioni di capitale proprio;
- dell'incremento, rispetto al 31/12/2010 e, solo per i soggetti diversi dalle banche e dalle imprese di assicurazione, delle consistenze di titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni rispetto a quelli risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31/12/2010;
- dei conferimenti in denaro successivi al 31/12/2010 in soggetti controllati e consociati;
- delle riduzioni con attribuzione a soci o partecipanti;
- degli acquisti o incrementi di partecipazioni in società controllate;
- gli acquisti di aziende o di rami di aziende;
- dei conferimenti di denaro da parte di soggetti non residente controllati da soggetti residenti;
- dei conferimenti di denaro provenienti da soggetti domiciliati in paesi "Black List";
- dell'incremento dei finanziamenti a imprese controllati o consociate rispetto all'entità dei medesimi alla fine dell'esercizio in corso al 31/12/2015.

Il capitale proprio al 31/12/2010 si assume al netto dell'eventuale utile d'esercizio. Per le stabili organizzazioni si assume il fondo di dotazione a tale data.

Costituiscono incrementi di capitale proprio:

- gli accantonamenti di utili a riserva con esclusione di quelli accantonati a riserve non disponibili<sup>26</sup>;
- gli apporti;
- la costituzione di riserve o apporti di nuovo capitale anche mediante rinuncia a crediti dei soci.

Gli incrementi rilevano a partire dalla loro data, tranne quelli derivanti da accantonamenti di utili che rilevano dall'inizio dell'esercizio in cui vengono accantonati a riserva.

Tutti i "decrementi" rilevano sempre dall'inizio dell'esercizio in cui si sono verificati.

Gli incrementi rilevanti non possono comunque eccedere il capitale proprio alla fine del periodo di imposta di riferimento, ridotto delle riserve per acquisto di azioni proprie.

---

<sup>25</sup> Non rileva ad esempio agli effetti Irpef e neppure agli effetti della contribuzione previdenziale.

<sup>26</sup> Per la definizione di riserve non disponibili si veda l'art. 5, comma 5 del DM 13/03/2012.

### 2.3.3 Riporto delle eccedenze

L'ammontare dell'agevolazione che non trova capienza nell'imponibile fiscale del periodo di imposta è riportabile senza limiti nei periodi di imposta successivi; per i soggetti Irpef partecipati ex art. 5 del Tuir il riporto viene effettuato in capo al singolo partecipante<sup>27</sup>.

In caso di consolidato le eccedenze di ogni società sono utilizzabile nell'ambito del medesimo ad eccezione di quelle antecedenti al consolidamento che sono utilizzabili solo dalle società che le hanno prodotte.

Le eventuali eccedenza che non trovano capienza nell'imponibile del gruppo tornano ad essere utilizzabili dalle società che le hanno prodotte nei periodi di imposta successivi.

In caso di opzione per la trasparenza fiscale ex art. 115 (tra soggetti Ires) le eccedenze vengono attribuite in proporzione alla loro partecipazione ai singoli soci, i quali possono utilizzarle in riduzione del proprio reddito complessivo riportandosi eventuali eccedenze. Le eccedenze precedenti l'opzione possono essere riportate, anche durante l'opzione, dalla sola società trasparente.

In caso di opzione per la trasparenza fiscale ex art. 116 (con soci Irpef) le eccedenze vengono attribuite in proporzione alla loro partecipazione ai singoli soci, i quali possono utilizzarle in riduzione degli eventuali propri redditi di impresa riportandosi eventuali eccedenze. Le eccedenze precedenti l'opzione possono essere riportate, anche durante l'opzione, dalla sola società trasparente.

Il riporto delle eccedenze in caso di operazioni straordinarie subisce i limiti del riporto delle perdite fiscali<sup>28</sup>.

### 2.3.4 La conversione delle eccedenze in credito di imposta Irap

Come previsto dal DL 91/2014 l'importo delle eccedenze annuali come sopra determinate<sup>29</sup>, generate dal periodo di imposta in corso al 31/12/2014 in poi, può essere facoltativamente, ma irrevocabilmente, convertito in credito di imposta utilizzabile ai soli effetti dell'Irap in cinque quote costanti annue<sup>30</sup>.

La determinazione di tale credito avviene applicando l'aliquota Ires per le società soggette a tale imposta e le aliquote Irpef per gli altri soggetti vigenti nel singolo periodo di imposta in cui viene utilizzato ciascun quinto dell'eccedenza convertita.

Per tale credito di imposta non si applica il limite dei 700.000 euro ex art. 34 della L. 388/2000 né opera il divieto di compensazione in presenza di carichi a ruolo scaduti ex art. 31 DL 78/2010. Il credito non è rimborsabile né cedibile ex artt. 43-bis e 43-ter del Dpr 602/73 e non vi è necessità di apposizione del visto di conformità.

---

<sup>27</sup> Appare corretto il riporto di tutte le eventuali eccedenze di soggetti Irpef generate anteriormente alle modifiche apportate dalla Legge di bilancio 2017 in quanto legittimamente generatesi sulla base della normative vigente negli anni scorsi.

<sup>28</sup> Norma introdotta dalle Legge di bilancio 2017 oltre che per le eccedenze Ace anche per il riporto delle eccedenze di interessi deducibili ex art. 96, comma 4 del Tuir.

<sup>29</sup> Una analisi dettagliata della norma è contenuta nella circolare Agenzia Entrate del 03/06/2015 n. 21/E.

<sup>30</sup> Anche per i crediti di imposta dei soggetti Irpef generati antecedentemente alle modifiche normative si ritiene che non vi siano limitazioni alcune.

## 3 NOVITA' IN TEMA DI IVA

### 3.1 NOVITÀ IN TEMA DI COMUNICAZIONI IVA

L'art. 4 del DL 193/2016 introduce con effetto dal 1/1/2017 la comunicazione trimestrale delle fatture emesse e ricevute, la comunicazione trimestrale dei dati della liquidazione Iva e sopprime lo "spesometro annuale", la comunicazione delle operazioni "black list", gli elenchi instrastat per gli acquisti, la comunicazione dei contratti da parte delle società di leasing e la comunicazione mensile degli acquisti di beni da San Marino, amplia dal 2018 i termini per la presentazione della dichiarazione Iva e concede un credito d'imposta per l'adeguamento tecnologico derivante dai nuovi adempimenti.

#### 3.1.1 La comunicazione trimestrale delle fatture emesse e ricevute

Il comma 1 sostituisce l'art. 21 del Dl 78/2010 introducendo l'obbligo della comunicazione trimestrale dei dati delle fatture emesse e ricevute.

Sono obbligati alla comunicazione tutti i soggetti Iva con l'espresso esonero dei soli agricoltori con volume d'affari nell'anno precedente non superiore a 7.000 euro (e quindi esonerati ex art. 34, comma 6 Dpr 633/72) e con insediamento agricolo nelle zone montane di cui all'art. 9 del Dpr 601/73.

Devono comunque ritenersi esonerati i soggetti che applicano il regime di vantaggio e il regime forfettario.

I termini di invio della comunicazione sono fissati come segue:

per il 1° trimestre, entro il giorno 31/05 successivo

per il 2° trimestre entro il giorno 16/09 successivo

per il 3° trimestre entro il giorno 30/11 successivo

per il 4° trimestre entro il giorno 28/02 dell'anno successivo.

Oggetto della comunicazione saranno le fatture emesse, le fatture e le bolle doganali ricevute e registrate, le note di variazione emesse e ricevute.

La comunicazione sarà effettuata in forma analitica e comprenderà almeno i dati identificativi della controparte, data e numero del documento, la base imponibile, l'aliquota, l'imposta, la tipologia di operazione.

La decorrenza della norma è fissata al 1/1/2017 ma la prima comunicazione riguarderà l'intero primo semestre 2017 ed andrà effettuata entro il 25/07/2017<sup>31</sup>.

E' prevista, per l'omessa o errata trasmissione dei dati delle fatture emesse e ricevute, la sanzione amministrativa di 2 euro per ogni documento con limite massimo di 1.000 euro per ciascun trimestre. La sanzione è ridotta alla metà in caso di presentazione della comunicazione omessa o correzione di quella presentata entro 15 giorni dalla scadenza.

Non è applicabile l'istituto del "cumulo giuridico" per cui le sanzioni per ogni singolo documento devono sommarsi singolarmente.

#### 3.1.2 La comunicazione trimestrale delle liquidazioni periodiche

Il comma 2 introduce l'art. 21-bis del DL 78/2010 statuendo l'obbligo della comunicazione trimestrale dei dati delle liquidazioni periodiche Iva.

Sono obbligati tutti i soggetti Iva con l'esclusione di coloro che non risultano obbligati alla dichiarazione annuale o all'effettuazione delle liquidazioni periodiche.

---

<sup>31</sup> Termine per cui era attesa una proroga, non ancora intervenuta.

I casi di esonero sono quindi sintetizzabili come segue:

- i soggetti che effettuano soltanto operazioni esenti;
- i soggetti forfettari o in regime di vantaggio;
- gli esercenti attività di organizzazione di giochi, ecc. esonerati ex art. 74, comma 6 del Dpr 633/72;
- le imprese individuali che abbiano concesso in affitto l'unica azienda;
- i soggetti che abbiano esercitato l'opzione ex L. 398/91;
- i soggetti non residenti con rappresentante fiscale che abbiano posto in essere solo operazioni non imponibili, esenti, non soggette o comunque senza obbligo di pagamento dell'imposta;
- i soggetti domiciliati o residenti fuori dalla UE che si sono identificati ai fini Iva per gli adempimenti relativi a servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici resi a soggetti privati residenti nella UE;
- i soggetti che non effettuano la liquidazione per mancanza di operazioni e di credito riportabile.

I termini di invio della comunicazione sono fissati come segue:

per il 1° trimestre, entro il giorno 31/05 successivo

per il 2° trimestre entro il giorno 16/09 successivo

per il 3° trimestre entro il giorno 30/11 successivo

per il 4° trimestre entro il giorno 28/02 dell'anno successivo<sup>32</sup>.

Il contenuto della comunicazione sarà determinato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Secondo una prima anticipazione i dati da trasmettere saranno:

- il totale delle operazioni attive e passive al netto dell'Iva;
- gli elementi del calcolo della liquidazione (Iva esigibile, detratta, il relativo saldo, il debito non superiore a 25,82 euro da riportare, il credito precedente, gli eventuali utilizzi di crediti di imposta, gli interessi trimestrali, l'acconto Iva, l'importo da versare);
- il numero delle fatture emesse e ricevute ed il relativo totale come trasmessi in ottemperanza dell'obbligo della relativa Comunicazione trimestrale.

La comunicazione è trimestrale anche per i soggetti mensili e conterrà le tre liquidazioni del trimestre.

La decorrenza della norma è fissata al 1/1/2017. La prima comunicazione sarà effettuata quindi nel termine del 31/05/2017.

E' prevista la sanzione da euro 500 ad euro 2.000 per l'omessa o infedele comunicazione, ridotta al 50% con la presentazione della comunicazione omessa o la correzione di quella presentata entro 15 giorni dalla scadenza.

### **3.1.3 I controlli dell'Agenzia delle Entrate**

L'agenzia delle Entrate provvederà al controllo delle comunicazioni relative alla fatture e alle liquidazioni Iva ricevute le cui risultanze saranno trasmesso al contribuente allo scopo di favorire l'eventuale ravvedimento operoso o la segnalazione di eventuali dati non considerati o considerati erroneamente, oppure ancora la comunicazione di eventuali chiarimenti.

### **3.1.4 Gli adempimenti soppressi**

E' disposta la soppressione con effetto dal 1/1/2017 dei seguenti obblighi:

- il precedente "spesometro" annuale, la cui ultima scadenza sarà quindi, relativamente all'anno 2016, il 10/04/2017 (20/04/2017 per i soggetti trimestrali);
- gli elenchi relativi agli acquisti intracomunitari di beni e di servizi, la cui ultima scadenza sarà quindi il 25/01/2017;

---

<sup>32</sup> Per i soggetti trimestrali, diversi dagli autotrasportatori e distributori di carburante, in realtà non vi sono liquidazioni nel 4° trimestre; sarà da chiarire se andrà comunque presentata per l'eventuale liquidazione straordinaria dell'acconto Iva.

- la comunicazione dei contratti stipulati dalle società di leasing, con effetto dal 1/1/2017;
- la comunicazione mensile degli acquisti di beni da operatori di San Marino, documentati con autofattura ex art. 16, comma 1, lett. c) del DM 24/12/1993, con effetto dal 1/1/2017;
- la comunicazione delle operazioni con controparti stabilite in territori "black list".

### 3.1.5 Il nuovo termine per la dichiarazione annuale Iva

Con effetto dalla dichiarazione relativa all'anno 2017 i termini di presentazione della dichiarazione Iva sono fissati dal 01/02 al 30/04 dell'anno successivo.

Per la prossima dichiarazione, relativa al 2016, rimane fissato il termine dal 01/02/2017 al 28/02/2017.

### 3.1.6 Il credito d'imposta

Viene riconosciuto un credito di imposta, non rilevante agli effetti IIDD e Irap, di euro 100 da usufruirsi in compensazione nel mod. F24 dall'anno in cui vengono sostenute le spese per l'eventuale adeguamento tecnologico finalizzato all'adempimento dei nuovi obblighi, per i soli soggetti con volume d'affari nell'anno precedente non superiore ad euro 50.000.

L'utilizzo del credito andrà rendicontato in dichiarazione dei redditi fino al termine del suo utilizzo.

### 3.1.7 La relazione con le opzioni di cui al D.Lgs 127/2015

Il D.Lgs. 127/2015 regola, tra l'altro, la fatturazione elettronica B2B, la trasmissione telematica facoltativa dei dati delle fatture emesse e ricevute, la trasmissione telematica facoltativa dei corrispettivi.

Senza entrare nell'analisi puntuale della norma va rilevato che l'adempimento obbligatorio della comunicazione trimestrale dovrebbe risultare del tutto identico a quello previsto facoltativamente dal D.Lgs. 127/2015.

Va considerato che per l'esercizio delle opzioni previste da tale decreto (oltre ad un medesimo ulteriore credito d'imposta) vi è un regime premiale in termini di abbreviazione di due anni dei termini di accertamento per i redditi di impresa e professionali dichiarati da soggetti Iva e l'erogazione sempre prioritaria dei rimborsi Iva.

Regime premiale che si applica però a condizione di esercitare l'opzione (entro il 31/03/2017 e vincolante per cinque anni) sia per le fatture che per i corrispettivi, ma ulteriormente a condizione di garantire la tracciabilità di tutte le operazioni finanziarie superiori a 30 euro debitamente attestata nella dichiarazione dei redditi.

## 3.2 NOTE DI VARIAZIONE NELLE PROCEDURE CONCORSUALI

L'art. 1, comma 567 della L. 232/2016 elimina le disposizioni introdotte dalla Legge di stabilità 2016; peraltro introdotte per le procedure concorsuali aperte successivamente al 31/12/2016, per cui le relative norme non avranno efficacia alcuna.

Viene quindi confermata l'attuale (precedente) disciplina che normativamente nulla dispone di specifico in relazione al momento di emissione della nota di accredito in caso di procedure concorsuali.

Secondo la lettura dell'Agenzia Entrate quindi le note di accredito in caso di procedure concorsuali vanno emesse:

- In caso di fallimento decorso il termine per le osservazioni al piano di riparto finale o, in assenza del piano di riparto, al decorso del termine per il reclamo avverso il decreto di chiusura della procedura<sup>33</sup>;
- In caso di concordato preventivo alla definitività della sentenza di omologa ed al rispetto da parte del debitore degli obblighi assunti<sup>34</sup>;
- In caso di liquidazione coatta al decorso del termine per l'approvazione del piano di riparto<sup>35</sup>;

<sup>33</sup> Cfr. ris. Agenzia Entrate 05/05/2009 n. 120, 12/10/2001 n. 155, 16/05/2008 n. 195 e C.M. 17/04/2000 n. 77;

<sup>34</sup> Cfr. C.M. 17/04/2000 n. 77;

<sup>35</sup> Cfr. C.M. 17/04/2000 n. 77;

- In caso di accordo di ristrutturazione alla data decreto di omologa<sup>36</sup>;
- In caso di piano attestato alla data di pubblicazione nel Registro delle imprese<sup>37</sup>.

Sotto il profilo dell'eventuale emersione di un debito di imposta a carico della procedura (fallimento e concordato preventivo) a seguito dell'emissione delle note di accredito da parte dei creditori viene abrogato il secondo periodo del comma 5 dell'art. 26 che disponeva la non debenza dell'Iva. Tale modifica era indicata espressamente come innovativa e non interpretativa ma in realtà la prassi amministrativa era giunta alle medesime conclusioni in vigenza della precedente, ed ora nuovamente attuale, formulazione<sup>38</sup>.

### **3.3 DEPOSITI IVA**

L'art. 4, commi 7 e 8 del DL 193/2016 riforma la disciplina dei depositi Iva (art. 50-bis DL 331/93). L'intervento, che entra in vigore il 1/4/2017, incide in particolare sulle categorie merceologiche dei beni introducibili nei depositi e nelle modalità di estrazione dei beni destinati all'utilizzo o commercializzate nel territorio dello Stato.

#### **3.3.1 Decorrenza**

Le nuove norme decorrono dal 1/4/2017 (art. 4, comma 8) ma vi è necessità, per alcune disposizioni, della preventiva emanazione di un provvedimento Direttoriale di attuazione di alcune modifiche.

#### **3.3.2 Novità**

Viene consentito l'utilizzo del deposito Iva senza limitazioni relative alla provenienza, alla destinazione o alla tipologia dei beni.

In sostanza viene concesso l'utilizzo del deposito Iva con il relativo regime sospensivo anche per le cessioni tra operatori nazionali.

Le modalità di estrazione cambiano in funzione della destinazione e della provenienze dei beni immessi ed estratti dal deposito Iva.

#### Per i beni non destinati a cessione intracomunitaria o a cessione all'esportazione

*Per i beni di provenienze UE*, immessi quindi nel deposito a seguito di un acquisto comunitario, rimangono in vigore le precedenti modalità di estrazione: per cui il soggetto che estrae i beni dovrà integrare la fattura con il calcolo dell'Iva dovuta ed effettuare entro 15 giorni la doppia annotazione nel registro acquisti e nel registro vendite.

*Per i beni di provenienza nazionale* il gestore del deposito diventa debitore d'imposta, solidalmente con il soggetto che estrae i beni.

Le modalità di versamento dell'imposta sono però più rigide: versamento entro il giorno 16 mese successivo a quello di estrazione dei beni, con mod. F24 senza possibilità di compensazione ex art. 17 D.Lgs. 241/97.

Il soggetto che estrae i beni deve emettere autofattura ex art. 17, comma 2, del Dpr 633/72 annotandola nel registro acquisti unitamente ai dati del versamento effettuato dal depositario.

Il gestore del deposito è soggetto a specifici obblighi comunicativi che verranno stabiliti con apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia Entrate e alla sanzione della revoca dell'autorizzazione in caso di violazione degli obblighi previsti.

Rimane ferma la facoltà del soggetto che estrae i beni dal deposito, se esportatore abituale, di utilizzare l'art. 8, comma 1, lett. c) del Dpr 633/72 per effettuare l'operazione di estrazione senza addebito di Iva.

<sup>36</sup> Art. 31 D.Lgs. 175/2014;

<sup>37</sup> Art. 31 D.Lgs. 175/2014;

<sup>38</sup> Cfr. ris. Agenzia Entrate 12/10/2001 n. 155 per il fallimento e ris. Agenzia Entrate 17/10/2001 n. 161 per il concordato preventivo.

*Per i beni di provenienza extra-Ue*, immessi in libera pratica e successivamente introdotti nel deposito Iva, si applica il reverse-charge da parte del soggetto “importatore” con l’obbligo di prestare idonea garanzia secondo le disposizioni di apposito provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate di concerto con il direttore dell’Agenzia delle Dogane.

Se alla data del 1/4/2017 tale provvedimento non sarà assunto si applicheranno, nelle more, le regole per l’estrazione di beni di provenienza nazionale.

Per i beni destinati ad una cessione intracomunitaria o ad una cessione all’esportazione

In ogni caso, indipendentemente dalla provenienza, tali beni vengono estratti senza applicazione dell’Iva costituendo operazione non imponibile a norma del DL 331/93, art. 50-bis comma 4: lettera f) per le cessioni intracomunitarie (purché non soggette ad Iva in Italia), lettera g) per le cessioni all’esportazione (purché vi sia l’effettivo trasporto o spedizione al di fuori del territorio UE).

### **3.4 Transazione fiscale**

Il comma 81 della L.232/2016 sostituisce l’art. 182-ter della L.Fall. sopprimendo il divieto di riduzione del pagamento dei debiti Iva, oltre che ritenute fiscali.

#### **3.4.1 Sintesi del nuovo quadro di riferimento**

Nell’ambito del concordato preventivo, con il piano di concordato il creditore può proporre il pagamento parziale o dilazionato di tributi e relativi accessori amministrati dalle Agenzie fiscali e dei contributi gestiti dagli enti delle forma di assistenza e previdenza obbligatorie e dei relativi accessori: a condizione che:

- sia prevista la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile in ragione del privilegio in caso di liquidazione; tale ultima valutazione deve risultare da specifica relazione di un professionista abilitato alla redazione dei piani attestati di risanamento (requisiti ex art. 67, comma 3, lett. d) L. Fall.);
- per il credito privilegiato non siano previste condizioni (percentuale, tempi di pagamento e garanzie) inferiori o meno vantaggiosi rispetto a creditori privilegiati di grado inferiore o a creditori con posizione giuridica ed interessi economici omogenei a quelli delle Agenzie fiscali e degli Enti previdenziali;
- per il credito chirografo non vi sia trattamento differenziato rispetto a tutti i chirografi o, nel caso di suddivisione in classi, non vi sia trattamento inferiore ad alcuna delle classi.

Il voto viene espresso dall’Agenzia delle Entrate previo parere conforme della direzione regionale; per gli oneri di riscossione il voto è espresso dall’Agente della riscossione.

Nell’ambito dell’accordo di ristrutturazione dei debiti viene prevista negli stessi termini la falcidiabilità del debito per Iva o ritenute, condizionandolo anche all’inserimento nell’attestazione sui crediti fiscali della evidenza della convenienza del trattamento proposto rispetto alle alternative concretamente praticabili, punto che dovrà essere valutato specificatamente dal Tribunale.

Dal punto di vista procedurale la sottoscrizione dell’atto negoziale avviene da parte del Direttore dell’Ufficio, su parere conforme della direzione regionale, mentre l’Agente della riscossione sottoscrive per gli oneri di riscossione.

### **3.5 ALTRE NOVITÀ IVA**

#### **3.5.1 Introduzione aliquota Iva del 5% per i trasporti su acqua**

L’art. 1, commi 33 – 35 della L. 232/2016 introduce con effetto dal 1/1/2017, prevedendo il n. 1-ter della Tabella A, parte II-bis del Dpr 633/72 l’aliquota Iva del 5% per i trasporti urbani effettuati con mezzi idonei al trasporti marittimo, lacuale, fluviale e lagunare, eliminando nel contempo il regime di esenzione previsto dall’art. 10, 1 comma, n. 14 del Dpr 633/72. La norma statuisce che le attuali tariffe amministrative praticate nei confronti del pubblico risultino comunque comprensive dell’Iva.

### **3.5.2 Obbligo di fatturazione elettronica per il "tax free shopping"**

Con effetto dal 1/1/2018 le fatture previste dall'art. 38-quater del Dpr 633/72 dovranno essere emesse in forma elettronica.

Si tratta delle cessioni a soggetti privati extra Ue di beni destinati all'uso personale, di importo superiore a 154,94 euro, che danno diritto alla restituzione dell'imposta purchè entro tre mesi avvenga il trasporto dei beni medesimi al di fuori della UE.

La fatturazione elettronica viene prevista al fine di agevolare la restituzione della fattura e l'apposizione del visto digitale mediante connessione al sistema "O.T.E.L.L.O" già in funzione dal 2015 presso le dogane.

La fattura potrà essere emessa con modalità e contenuto semplificati in deroga all'art. 21 del Dpr 633/72.

### **3.5.3 Chiusura partita Iva inattive**

L'art. 7-quater del DL 193/2016 modifica la procedura di chiusura delle partite Iva inattive di cui al comma 15-quinquies dell'art. 35 del Dpr 633/72.

L'Agenzia potrà chiudere ora d'ufficio le partite iva inattive da almeno tre annualità sulla base di un apposito provvedimento del proprio direttore che definirà criteri e modalità attuative e forme di comunicazione preventiva al contribuente.

### **3.5.4 Percentuali di compensazione per i prodotti agricoli**

L'art. 1, comma 45 della L. 232/82016 prevede la possibilità per i Ministeri dell'Economia e quello delle Politiche agricole di incrementare, entro il 31/01/2017, alcune percentuali di compensazione applicabili alle cessioni di animali vivi delle specie bovine e suina.

### **3.5.5 Rinvio aumento delle aliquote IVA**

Art. 1, comma 631 L. 232/2016

L'aumento dell'Iva previsto nella precedente Legge di stabilità 2016 è rinviato come segue:

L'aliquota Iva del 10% aumenta al 13% dal 1/1/2018.

L'aliquota Iva del 22% aumenta al 25% dal 1/1/2018 e al 25,9% dal 1/1/2019.

Tali misure potranno essere sostituite da provvedimenti normativi che assicurino gli stessi effetti positivi sui saldi di finanza pubblica.

## **4 ALTRE NOVITA'**

### **4.1 PROROGHE E MODIFICHE**

#### **4.1.1 Proroga Voluntary disclosure**

Il DL 193/2016 introduce il nuovo art. 5-octies al DL 167/90.

Tale nuova norma consente sino al 31/07/2017 di attivare la voluntary disclosure per violazioni commesse fino al 30/09/2016, ricomprendendo quindi anche l'anno 2015.

Tra le novità di rilievo:

- è prevista la facoltà di autoliquidazione dell'imposta con pagamento entro il 30/09/2017, senza possibilità di compensazione in F24 ma con facoltà di rateazione in tre rate mensili, con sanzioni in caso di mancato pagamento al 60% o all'85% del minimo edittale, in caso di pagamento insufficiente con sanzioni del 3% se la differenza ammonta a meno del 10% per le ritenute a titolo d'imposta o per imposta sostitutiva e a meno del 30% per le altre somme; e con sanzioni del 10% se tali limiti vengono superati.
- è stato introdotto un nuovo reato applicabile nel caso di utilizzo fraudolento della procedura per far emergere attività derivanti da illeciti diversi da quelli per cui la punibilità è esclusa.
- nel caso in cui la sanatoria abbia ad oggetto contanti o valori al portatore sono ora necessarie una dichiarazione che l'origine dei valori non derivi da reati diversi da quelli tributari, l'apertura della cassetta di sicurezza alla presenza di un notaio e l'adesione di un rapporto vincolato relativo ai predetti valori presso un intermediario abilitato. Viene inoltre presunto, salvo prova contraria, che i valori derivino da condotte evasive commesse nel corso dell'anno 2015 e dei quattro precedenti.
- vi è la possibilità di beneficiare dell'esonero dalla presentazione del mod. RW per le attività oggetto di voluntary per l'anno 2016 e per la frazione del 2017 fino alla presentazione dell'istanza.;
- sono stati prorogati i termini di accertamento al 30/06/2017 per le istanze presentate per la prima volta nella precedente scadenza del 30/11/2016.

#### **4.1.2 Proroga assegnazione agevolata**

La Legge di bilancio 2017 proroga di un anno i termini per le operazioni agevolate previste dall'art. 1, comma 115 della L. 208/2015.

Viene integralmente confermato l'impianto normativo precedente ed i riferimenti temporali sono quindi i seguenti:

- 30/09/2017 termine per l'assegnazione, la cessione ai soci o la trasformazione in società semplice;
- 31/05/2017 termine per l'estromissione dell'immobile strumentale da parte dell'imprenditore individuale;
- 30/11/2017 termine per il versamento della prima rata o dell'intero importo dell'imposta sostitutiva;
- 16/06/2018 termine per il versamento della seconda rata dell'imposta sostitutiva.

Va segnalato che il riferimento alla qualifica di socio rimane fissato al 30/09/2015.

Le misura dell'imposta sostitutiva non cambia.

#### **4.1.3 Proroga rivalutazione beni dell'impresa**

Art. 1, commi 556 - 564 della L. 232/2016

La Legge di bilancio 2017 riapre i termini per la rivalutazione dei beni d'impresa di cui agli artt. 10 - 15 della L. 382/2000 con riferimento ai beni compresi nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31/12/2015.

Tutto l'impianto normativo precedente è confermato.

I riferimenti sono quindi in sintesi i seguenti:

- la rivalutazione va effettuata nel primo bilancio successivo a quello di riferimento i cui termini per l'approvazione scadono successivamente all'entrata in vigore della Legge di bilancio 2017 (per i soggetti con esercizio solare il bilancio 2016);

- il maggior valore dei beni viene riconosciuto dal terzo esercizio successivo a quello di rivalutazione ad eccezione degli immobili il cui nuovo valore rileva dall'esercizio in corso al 01/12/2018 (comma 563);
- in caso di cessione il nuovo valore rileva dal quarto esercizio successivo, sempre con l'eccezione degli immobili che rilevano dall'esercizio in corso al 01/12/2018 (comma 563);
- vi è la possibilità di affrancare le riserve da rivalutazione con l'imposta sostitutiva del 10%;
- l'imposta sostitutiva sulla rivalutazione è fissata nel 16% per i beni ammortizzabili e nel 12% per i beni non ammortizzabili;
- i termini di versamento sono fissati nel termine di versamento del saldo delle imposte relative all'esercizio nel cui bilancio si effettua la rivalutazione.

#### 4.1.4 Proroga rideterminazione valore quote e terreni

Art. 1, commi 554 - 555 della L. 232/2016

Con disposizione identica a quella della Legge di stabilità 2016 vengono ulteriormente riaperti i termini per la rideterminazione del costo dei terreni e delle partecipazioni con data di riferimento 1/1/2017 confermando l'aliquota unica dell'8% su tutte le rideterminazioni.

I nuovi riferimenti temporali sono i seguenti:

- data possesso dei beni: 01.01.2017
- data di riferimento della perizia: 01.01.2017
- termine per il versamento e per il giuramento della perizia: 30.06.2017

L'impianto normativo rimane quello originario degli artt. 5 e 7 della L. 448/2001, così come tutte le successive interpretazioni rimangono valide agli effetti della rideterminazione.

Si ricorda che la rideterminazione poteva già essere effettuata con riferimento alle seguenti date:

- 01/01/2002, 01/01/2003, 01/07/2003, 01/01/2005, 01/01/2008, 01/01/2010, 01/07/2011, 01/01/2013, 01/01/2014, 01/01/2015, 01/01/2016.

Di seguito una breve sintesi delle norme.

##### 4.1.4.1 Soggetti interessati

- Persone fisiche
- Società semplici
- Enti non commerciali
- Soggetti non residenti le cui plusvalenze sono imponibili in Italia

##### 4.1.4.2 Beni oggetto della rideterminazione del costo

- Partecipazioni non quotate alla data del 1.1.2017 siano esse quote, azioni o diritti di acquisto non quotati anche se riferibili a titoli quotati (diritti di opzione, warrant, obbligazioni convertibili)<sup>39</sup>;
- Terreni edificabili
- Terreni agricoli

I beni devono essere posseduti il 1.1.2017 e non devono rientrare nell'esercizio di impresa commerciale.

Si può procedere alla rideterminazione anche solo per alcuni beni e non per altri.

Si può procedere alla rideterminazione del valore di singoli diritti reali relativi ai beni (proprietà ma anche solo usufrutto o nuda proprietà utilizzando gli appositi coefficienti stabiliti agli effetti dell'imposta di registro alla data del 1.1.2017).

E' anche possibile effettuare una rideterminazione parziale di un singolo terreno (terreni in parte edificabili ed in parte no – circ. 81/E/2002 e 27/E/2003) o di una partecipazione (in tal caso il riferimento all'aliquota va effettuato considerando l'intera partecipazione e si considera oggetto di rivalutazione la quota acquisita più di recente – "Lifo" – circ. 12/E/2002).

In caso di comproprietà la rideterminazione può essere effettuata anche solo da alcuni comproprietari (la perizia deve comunque riferirsi all'intero bene – circ. 81/E/2002).

##### 4.1.4.3 Misura dell'imposta sostitutiva

E' prevista l'aliquota unica dell'8% sull'intero valore per le partecipazioni qualificate e non qualificate e per i terreni (edificabili e non).

<sup>39</sup> se la mancata quotazione il giorno 1.1.2017 deriva da sospensione del titolo la rideterminazione non è possibile trattandosi di situazione temporanea

In caso di precedenti rideterminazioni l'imposta può essere versata sull'intero valore chiedendo il rimborso di quella precedentemente versata (ma nel termine di 48 mesi ai sensi dell'art. 38 del DPR 600/73) oppure è possibile versare la sola differenza. In caso di rate non ancora scadute è possibile comunque procedere al conguaglio della sola differenza sospendendo il pagamento della precedente rideterminazione.

Nell'attuale riapertura dei termini va considerato che comunque il nuovo valore (anche se inferiore) va "tassato" all'8% e ciò va tenuto conto nell'effettuare i calcoli di convenienza (ad esempio in caso di riduzione del valore può emergere un credito solo se tale riduzione è superiore al 50% del precedente valore rideterminato se assoggettato al 4% sulla base delle precedenti normative).

#### **4.1.4.4 Termini**

##### **4.1.4.4.1 Pagamento dell'imposta sostitutiva**

In unica soluzione entro il 30.6.2017

*oppure*

Tre rate annuali (30.6.2017 – 30.6.2018 – 30.6.2019) con maggiorazione del 3% annuo.

Il pagamento può liberamente essere oggetto di compensazione in F24.

##### **4.1.4.4.2 Redazione e giuramento perizia**

30.6.2017 con riferimento alla data del 1.1.2017.

La redazione della perizia va comunque effettuata prima del trasferimento nel caso di cessioni di partecipazioni in regime di risparmio amministrato o gestito (circ. 47/E/2002, circ. 35/E/2004) e in caso di cessioni di terreni (circ. 9/E/2002 e 15/E/2002).

Per le partecipazioni la perizia deve riferirsi all'intero valore della società, il relativo costo se sostenuto dalla società può essere dedotto in cinque quote annuali costanti dal reddito d'impresa della medesima, se sostenuto dal socio o dal possessore del terreno costituisce aumento del costo d'acquisto.

##### **4.1.4.5 Soggetti abilitati alla redazione della perizia**

Per i terreni:

ingegneri, architetti, geometri, dottori agronomi, agrotecnici, periti agrari e periti industriali edili, periti iscritti nei ruoli tenuti dalla Cciaa.

Per le partecipazioni:

commercialisti, esperti contabili e revisori contabili, periti iscritti nei ruoli tenuti dalla Cciaa.

##### **4.1.4.6 Perfezionamento e obblighi strumentali**

La rideterminazione si intende perfezionata con il giuramento della perizia e il versamento dell'imposta o della prima rata (le eventuali successive non pagate vengono iscritte a ruolo o possono formare oggetto di ravvedimento).

Il contribuente ha l'obbligo di indicare nella dichiarazione dei redditi i valori delle rideterminazioni effettuate e di conservare e trasmettere all'Agenzia a richiesta l'originale della perizia e delle quietanze dei versamenti.

##### **4.1.4.7 Effetti**

Rideterminazione del costo del bene al 1.1.2017 agli effetti della determinazione delle plusvalenze di cui all'art. 67 del Tuir.

Determinazione del valore minimo da sottoporre ad imposta di registro, ipotecaria e catastale (ma non ad Iva per la vendita di terreni edificabili effettuata da imprenditori agricoli).

Dalla rideterminazione non possono emergere minusvalenze riportabili (ad esempio nel caso risparmio gestito).

Da segnalare che nel caso di cessione di terreno ad un prezzo inferiore al valore periziato aumentato del costo della perizia l'Agenzia sosteneva che vi sia rinuncia alla rivalutazione (peraltro senza diritto al rimborso di quanto pagato) (circ. 81/E/2002); rinuncia che non opera nel caso di espropri o cessione di terreni edificabili rivalutati ceduti da imprenditori agricoli. Sul punto va approfondita la nuova posizione dell'Agenzia con la circolare n. 1 del 15.2.2013.

Per la cessione di terreni edificabili vi è la possibilità di rivalutare il costo rideterminato al 1.1.2017 con gli indici Istat.

Non ha effetto in caso di recesso del socio e distribuzione di riserve (C.M. 16/E/05 e 26/E/05).

Non ha effetto in caso di bene che "transita" dalla sfera personale a quella imprenditoriale (R.M. 333/08).

Ha effetto invece nel caso di esproprio qualora il contribuente opti per tassazione ex art. 67, comma 1 lett. b) (l'ente deve comunque operare la ritenuta del 20% - circ. 81/E/02).

In caso di decesso avvenuto dopo il 1.1.2017, gli eredi possono effettuare ed usufruire della rideterminazione se esiste mandato con rappresentanza del de cuius per la redazione della perizia (circ. 27/E/2003). Si tenga presente però che nel nuovo quadro normativo riferibile alle successioni aperte dal 3/10/2006 l'erede non può più utilizzare il costo rivalutato dal de cuius ma esclusivamente il valore indicato in successione (circ. 12/E/2008 e ris. 158/E/2008).

#### **4.1.5 Opzioni in dichiarazione - remissione in bonis**

L'art. 7-quater, comma 29 del DL 193/2016 prevede che torni applicabile l'art. 2, comma 1 del DL 16/2012 anche per le opzioni da esercitare in dichiarazione (tra cui ad esempio quella per il consolidato fiscale).

#### **4.1.6 Proroga bonus mobili**

La Legge di bilancio 2017 proroga la detrazione per le spese sostenute fino al 31/12/2017.

Fissa la detrazione nella misura del 50% delle spese sostenute ma pone la condizione che le spese siano relative ad immobili oggetto di ristrutturazione iniziata almeno dal 1/1/2016.

Si ricorda che la detrazione è ripartita in dieci rate annuali ed è calcolata su una spesa massima di 10.000 euro.

#### **4.1.7 Proroga delle detrazioni per la riqualificazione energetica**

E' prorogata al 31/12/2017 la detrazione del 65% Irpef ed Ires delle spese sostenute per riqualificazione energetica degli edifici e per l'acquisto, l'installazione e la messa in opera di sistemi di controllo remoto degli impianti di riscaldamento<sup>40</sup>.

Tutte le precedenti norme rimangono in vigore e va ricordato che con circolare 18/11/2016 n. 43 l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto la spettanza dell'agevolazione anche in presenza di bonifico non corretto ritenendo però necessaria una apposita dichiarazione sostitutiva di atto notorio da parte dell'impresa beneficiaria del medesimo.

La Legge di bilancio 2017 ha poi aumentato la detrazione al 70% e al 75% per lavori nelle parti comuni degli edifici condominiali che comportino un rilevante risparmio energetico; l'agevolazione si applica per le relative spese sostenute dal 1/1/2017 al 31/12/2021 nel limite di 40.000 euro per ogni unità immobiliare compresa nel condominio.

#### **4.1.8 Proroga delle detrazioni per interventi di recupero edilizio**

E' prorogata alle spese di ristrutturazione sostenute fino al 31/12/2017 la detrazione nella misura del 50% nel limite di 96.000 per unità immobiliare di cui all'art. 16-bis, comma 3 del Tuir.

Le norme rimangono invariate.

#### **4.1.9 Detrazione per zone sismiche**

La Legge di bilancio 2017 (art. 1, comma 2, lett. c) n. 2) proroga e riformula la detrazione per ristrutturazione di edifici nelle zone sismiche ad alta pericolosità per le spese sostenute dal 1/1/2017 al 31/12/2021.

Le spese possono riguardare edifici abitativi o produttivi, la procedura autorizzativa deve iniziare nel periodo suddetto.

La detrazione è fissata nella misura del 50% delle spese, nel limite di 96.000 per edificio ed è utilizzabile sia dai soggetti Irpef che dai soggetti Ires.

In caso di miglioramento della classe di rischio la detrazione è stabilita nel 70% per il miglioramento di una sola classe e nell'80% per il miglioramento di almeno due classi.

Per le parti comuni le detrazioni in caso di miglioramento della classe di rischio sono aumentate di ulteriori 5 punti percentuali ed il limite di spesa è fissato in 96.000 per ogni unità immobiliare del condominio.

---

<sup>40</sup> Detrazione introdotta dalla Legge di stabilità 2016.

Permangono dubbi, da chiarirsi ufficialmente, sulla rateazione dell'agevolazione in cinque o dieci rate.

La detrazione per le spese su parti comuni, qualora ne derivi la riduzione di rischio sismico e quindi si applichino le percentuali del 75% e dell'80%, è cedibile anche da parte dei condomini capienti, ai qualsiasi soggetto, anche se non fornitore che ha effettuato l'intervento, con possibilità di successiva cessione a terzi ma con esclusione di istituti di credito ed intermediari finanziari.

#### **4.1.10 Cessione della detrazione da parte di condomini**

La Legge di bilancio proroga la possibilità di cessione della detrazione per lavori di risparmio energetico sulle parti comuni per i condomini incapienti al 31/12/2017 ma amplia poi la possibilità di cessione della detrazione per lavori di risparmio energetico sulle parti comuni anche per i capienti dal 2017 al 2021.

#### **4.1.11 Ripristino di agevolazioni per cessioni di terreni montani**

Dal 1/1/2017 tornano applicabili le agevolazioni di cui all'art. 9, comma 2 del Dpr 601/73 con l'applicazione in misura fissa delle imposte di registro e ipotecaria e l'esenzione dalla imposta catastale per i trasferimenti di fondi rustici siti in territori montani allo scopo di arrotondamento e/o accorpamento di proprietà di coltivatori diretti.

#### **4.1.12 Agevolazioni per i trasferimenti immobiliari nell'ambito di vendite giudiziarie**

L'art. 1, comma 32 della L. 232/2016 interviene modificando l'art. 16 del DL 18/2016. Viene prorogata al 30/06/2017 l'agevolazione che consente l'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa per gli atti di trasferimento della proprietà o di altri diritti reali immobiliari emessi nell'ambito di vendite giudiziarie, a condizione che l'immobile sia rivenduto entro 5 anni (anziché i 2 precedenti) oppure che sia acquistato da soggetto privato quale "prima casa" (alle condizioni di cui alla nota II-bis dell'art. 1 della tariffa, Parte I, allegata al Dpr 131/86).

### **4.2 Imprese e professionisti**

#### **4.2.1 Limitazione delle cessioni all'esportazione per soggetti forfettari**

L'art. 7-sexies del DL 193/2016 introduce limitazioni, che verranno stabilite, anche prevedendo l'esclusione per alcune attività, con apposito DM da emanarsi entro 90 giorni, alla possibilità di effettuare operazioni ex artt. 8, 8-bis, 9, 71 e 72 del Dpr 633/72 da parte dei contribuenti forfettari.

#### **4.2.2 Determinazione del reddito dei "trasfertisti"**

L'art. 7-quinquies del DL 193/2016 interviene con l'interpretazione autentica in materia di determinazione del reddito di lavoro dipendente dei lavoratori cd. "trasfertisti", di cui all'art. 51, comma 6 del Tuir.

L'art. 51, comma 6 del Tuir prevede in particolare la riduzione dell'imponibilità al 50% per "*le indennità e le maggiorazioni di retribuzione spettanti ai lavoratori tenuti per contratto all'espletamento delle attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi, anche se corrisposte con carattere di continuità*".

Tale riduzione ha rilevanza anche sotto il profilo contributivo.

La prassi amministrativa dell'Agenzia delle Entrate, dell'Inps e la giurisprudenza di Cassazione si sono espressi in maniera diversa ed alle volte contrastante sulla presenza o meno di una sede di lavoro, sulla ordinarierà o saltuarietà dei svolgimento dell'attività in luoghi diversi, sulla corresponsione di una indennità o maggiorazione costante o specifica per giornate e sedi di lavoro.

L'interpretazione autentica ora fissa le seguenti condizioni, tutte necessarie per il riconoscimento della riduzione:

- la mancata indicazione della sede di lavoro nel contratto di assunzione<sup>41</sup>;
- lo svolgimento di una attività lavorativa che richiede la continua mobilità;
- la corresponsione di una indennità o maggiorazione in misura fissa senza distinzione se il dipendente sia in trasferta o meno.

In mancanza della contestuale esistenza di tutte le condizioni previste non risulta applicabile il comma 6 dell'art. 51 ma il comma 5 del medesimo articolo che prevede alcune franchigie giornaliere per le sole trasferte al di fuori del comune in cui è ubicata la sede di lavoro.

#### **4.2.3 Scomputo ritenute nella dichiarazione dei redditi**

L'art. 5 comma 2-bis e 2-ter del DL 193/2016 modifica il criterio di scomputo delle ritenute d'acconto previsto dall'art. 22 comma 1, lett. c) del Tuir e dall'art. 25-bis del Dpr 600/73 in relazione ai redditi tassati per competenza.

In particolare ora il contribuente può effettuare lo scomputo, a propria scelta, con riferimento all'imposta relativa al periodo di competenza dei redditi oppure con riferimento al periodo di imposta durante il quale le ritenute sono state effettivamente operate.

Rimane comunque ferma la norma che impone lo scomputo, nel periodo di imposta in cui vengono operate, delle ritenute subite successivamente al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relative a redditi compresi in tale dichiarazione.

E' chiaramente una norma di semplificazione, già ammessa dall'amministrazione con C.M. 10/06/1983 n. 24/8/845.

#### **4.2.4 Imposta sostitutiva Irpef per gli stranieri che assumo la residenza in Italia**

Con effetto dal 1/1/2017 viene introdotto a regime il nuovo art. 24- bis del Tuir che prevede, previo interpello entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo in cui viene stabilita la residenza in Italia, l'applicazione di una imposta sostitutiva forfettaria di 100.000 euro sui redditi esteri dei soggetti non residenti e dei loro familiari (per cui l'imposta è ridotta a 25.000) che stabiliscono la propria residenza in Italia.

Tra le condizioni è previsto che il soggetto non sia stato residente in Italia per almeno nove anni negli ultimi dieci.

#### **4.2.5 Rinnovo automatico di alcune opzioni**

L'art. 7-quater del DL 193/2016 ha introdotto il rinnovo automatico (tacito) delle opzioni previste dal Tuir per aderire ai seguenti regimi opzionali, tra cui quelli:

- del consolidato fiscale nazionale e mondiale;
- della trasparenza fiscale;
- della tonnage tax.

#### **4.2.6 Riduzione aliquota inps per gestione separata**

Con effetto dal 2017 viene ridotta al 25,72% l'aliquota Inps per i contributi dovuti alla gestione separata per i liberi professionisti senza cassa titolari di partita Iva.

Rimangono ferme le altre aliquote del 24,72% per i soggetti titolari di altra posizione contributiva o pensionati e del 32,72% (dal 2017) per i soggetti diversi (senza altre contribuzioni, non pensionati e non titolari di partita Iva).

#### **4.2.7 Equity Crowdfunding**

L'art. 1, comma 70 della L. 232/2016 estende a tutte le PMI la possibilità di ricorrere all' "equity crowdfunding".

---

<sup>41</sup> Va tenuto presente che nel modello telematico da inviare al Centro per l'impiego vi è il campo obbligatorio "sede di lavoro"; sarà quindi necessario per il passato verificare come considerare la prima delle condizioni previste dall'interpretazione autentica e per il futuro come superare tale vincolo.

Tutte le PMI (e non più soltanto le start-up e le Pmi innovative) possono ora accedere alle piattaforme on line per la raccolta di capitale di rischio come regolate dal TUF.

### **4.3 Generalità dei contribuenti**

#### **4.3.1 Nuovi termini versamenti imposte**

L'art. 7-quater commi 19-20 del DL 193/2016 fissa nuovi termini per il versamento ordinario delle imposte derivanti dalla dichiarazione dei redditi, dal modello Irap e dalla dichiarazione Iva.

Per le imposte dirette le nuove scadenze sono le seguenti:

Soggetti Irpef:

- versamenti saldi e primi acconti Irpef ed Irap: il 30/06, con maggiorazione dello 0,4% il 30/07
- versamenti secondi acconti per Irpef ed Irap: il 30/11

Soggetti Ires con termine di approvazione del bilancio entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio:

- versamenti saldi e primi acconti Ires ed Irap: entro la fine del sesto mese successivo al termine del periodo di imposta, nei trenta giorni successivi con la maggiorazione dello 0,4%;
- versamenti secondi acconti per Ires ed Irap: entro la fine dell'undicesimo mese successivo al termine del periodo di imposta precedente.

Soggetti Ires con termine di approvazione del bilancio oltre quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio:

- versamenti saldi e primi acconti Ires ed Irap: entro la fine del mese successivo al termine di approvazione del bilancio d'esercizio, nei trenta giorni successivi con la maggiorazione dello 0,4%;
- versamenti secondi acconti per Ires ed Irap: entro la fine dell'undicesimo mese successivo al termine del periodo di imposta precedente.

Per l'Iva il termine ordinario è fissato al 15/03 dell'anno successivo a quello di riferimento.

Viene confermata comunque la passibilità di differimento fino al termine di versamento stabilito per le imposte dirette, anche ormai in assenza del modello Unico, con le maggiorazioni dello 0,4% per ogni mese o frazione di mese.

Per le rateazioni mensili dei saldi e dei primi acconti rimangono ferme le previsioni precedenti, per cui:

- per i soggetti non titolari di partita Iva le rate successive alla prima scadono ogni fine mese;
- per i soggetti titolari di partita Iva le rate successive alla prima scadono ogni 16 del mese.

#### **4.3.2 Nuovi termini per le certificazioni e presentazione 730**

L'art. 7-quater, comma 14 del DL 193/2016 ha differito dal 28 febbraio al 31 marzo dell'anno successivo a quello di riferimento il termine per la consegna ai percipienti delle certificazioni del sostituto d'imposta (mod. CU). La norma opera già per le prossime certificazioni relative al 2016.

Resta però fermo, salvo auspicabile proroga, al 7 marzo il termine per l'invio telematico delle CU all'Agenzia delle Entrate.

I termini per la presentazione del mod. 730 all'Agenzia delle Entrate è fissato al 23/07 mentre i termini per l'invio da parte dei Caf e professionisti abilitati viene stabilito a regime nel 7 luglio per almeno l'80% delle dichiarazioni e nel 23 luglio per le restanti.

#### **4.3.3 Incremento limite detrazione spese scolastiche**

Il comma 617 dell'art. 1 della L. 232/2016 incrementa gli importi per i quali è possibile usufruire della detrazioni ex art. 15, comma 1, lett. e-bis) del Tuir (destrazioni per spese scolastiche dall'asilo alle superiori) incrementandolo ad euro 564 per l'anno 2016, euro 717 per l'anno 2017, euro 786 per l'anno 2018 ed euro 800 a regime dall'anno 2019.

#### **4.3.4 Nuovi adempimenti dei condomini**

Con Dm 1/12/2016 il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha previsto l'obbligo della trasmissione telematica dei dati riguardanti le spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica sulle parti comuni.

Obbligo finalizzato alla precompilazione delle dichiarazioni dei redditi.

Il primo termine è fissato al 28/02/2017 per le spese sostenute nel 2016.

#### **4.3.5 Cedolare secca in caso di proroga del contratto**

Dal 1/1/2016 a norma dell'art. 17, comma 1 del D.Lgs. 158/2015 la comunicazione della proroga del contratto di locazione soggetto a cedolare secca era condizione per poter continuare ad usufruire dello speciale regime di tassazione.

A norma dell'art. 7-quater comma 24 del DL 193/2016, pur permanendo tale obbligo, la violazione del medesimo, pur comportando l'applicazione delle sanzioni pecuniarie non comporta più la perdita dell'agevolazione. Rimangono dovute le sanzioni di 50 euro se l'omissione viene sanata nei trenta giorni dal termine o di 100 euro negli altri casi (ritardo oltre i 30 giorni o omissione).

#### **4.3.6 Incremento del limite di proventi per le ASD**

La Legge di bilancio 2017 incrementa il limite di proventi da attività commerciali da euro 250.000 ad euro 400.000 per le associazioni sportive dilettantistiche che intendono applicare il regime forfettario previsto dalla L. 398/1991.

#### **4.3.7 Modello F24 cartaceo per i soggetti privati**

Art. 7-quater comma 31 DL 193/2016.

I soggetti non titolari di partita Iva non sono più soggetti al limite di 1.000 euro per la presentazione del mod. F 24 cartaceo.

Il quale quindi può nuovamente essere presentato in tale forma purchè non vi siano crediti in compensazione.

#### **4.3.8 Variazione del tasso di interesse legale**

In attuazione dell'art. 1284 c.c., con effetto dal 1/1/2017 il DM 7/12/2016 diminuisce il tasso di interesse legale allo 0,1% in ragione d'anno, rispetto allo 0,2% prima stabilito.

##### **4.3.8.1 Effetti ai fini fiscali**

Ai fini fiscali, la diminuzione del tasso di interesse legale dall'1.1.2017 ha rilevanza, in particolare, in relazione:

- alla procedura di ravvedimento operoso, di cui all'art. 13 del D.Lgs. 18.12.97 n. 472;
- all'acquiescenza all'accertamento, ai sensi dell'art. 15 del D.Lgs. 19.6.97 n. 218, in caso di versamento rateale delle somme dovute;
- all'accertamento con adesione, ai sensi dell'art. 8 del D.Lgs. 19.6.97 n. 218, in caso di versamento rateale delle somme dovute;
- alla conciliazione giudiziale, ai sensi dell'art. 48 del D.Lgs. 31.12.92 n. 546, in caso di versamento rateale delle somme dovute.

La diminuzione del tasso di interesse legale, invece, non ha rilevanza in caso di versamento rateale delle somme dovute per la rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni, ai sensi, rispettivamente, degli artt. 5 e 7 della L. 28.12.2001 n. 448 (Finanziaria 2002) e successive modifiche ed integrazioni.

##### **4.3.8.2 Effetti ai fini contributivi**

Ai fini contributivi, la diminuzione del tasso di interesse legale ha effetto, in particolare, in relazione alle sanzioni civili previste per l'omesso o ritardato versamento di contributi previdenziali e assistenziali, che possono essere ridotte fino alla misura del tasso di interesse legale, in caso di incertezze giurisprudenziali, eventi dolosi, crisi aziendali e enti non eventi scopo di lucro.