

NOVITÀ CONTABILI E FISCALI PER L'ANNO 2017



ODCEC

Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
di Macerata e Camerino



Macerata, 3 marzo 2017

N.B.: l'impostazione del materiale è stata attuata in modo analitico per costituire «dispensa». Per correttezza, si pone in evidenza che l'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze.

a cura di
Giancarlo Modolo

ROTTAMAZIONE DELLE CARTELLE DI PAGAMENTO



ODCEC

Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
di Macerata e Camerino



primo argomento

Regole operative (art. 6 del D.L. 193/2016)

Presupposto

Art. 6 del D.L. 193/2016 -> possibilità di **definire in via agevolata** le somme **affidate agli Agenti della riscossione entro il 31 dicembre 2016**.

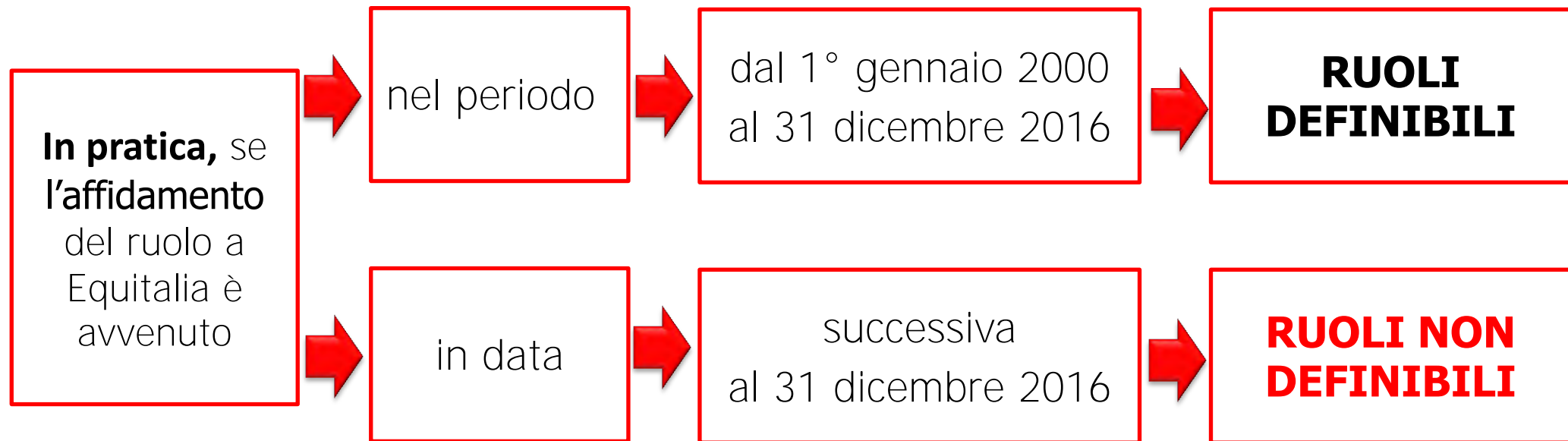
**Ambito
oggettivo
della
definizione
agevolata**

Estensione estremamente ampia -> comprende:

➤ **qualsiasi somma "iscritta a ruolo":**

- *esclusi atti antecedenti riscossione coattiva -> avvisi bonari" o "preavvisi telematici" dell'Amministrazione finanziaria o dell'Inps -> somme dovute per definizione del contenzioso tributario (accertamento con adesione, ecc.);*
- *inclusi quelli di accesso alla rateizzazione, se decaduti entro il 31/12/2016 -> se ancora a carico Equitalia per la riscossione delle somme residue.*

Regole operative (art. 6 del D.L. 193/2016)



Natura del debito – somme rottamabili

Tributi erariali

Irpef/Ires, Irap, Iva, imposta di registro e ipo-catastali, imposta donazioni e successioni, imposte erariali di consumo, diritti doganali, tasse automobilistiche e sulle CCGG, ecc.

Tributi locali

IMU, Tasi, Tarsu/Tia, Tosap, imposta sulla pubblicità, ecc.

Oneri previdenziali

Contributi previdenziali e assistenziali dovuti a Inps, Inail, Enasarco, Casse professionali, ecc.

Altri (?)


Diritti e tasse CCIAA, quota di iscrizione agli ordini professionali, contributi di bonifica, rette delle mense scolastiche, ecc.

inclusi gli inerenti interessi e sanzioni

Tipologia dell'atto

Definizione agevolata riguarda -> oltre alle **cartelle di pagamento**, anche le **somme affidate direttamente** all'Agente della riscossione **senza formazione di un "ruolo"**, come a titolo meramente indicativo:

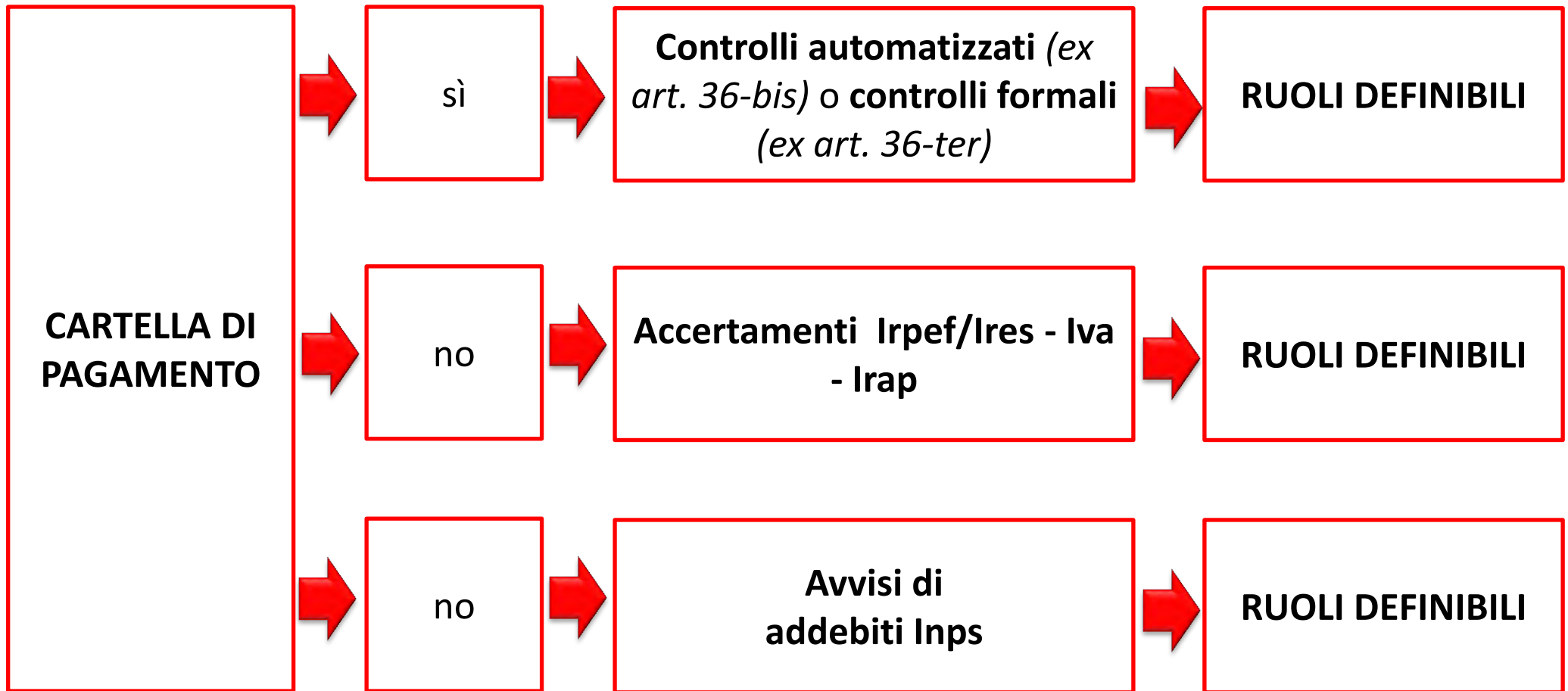
- avvisi di accertamento esecutivi
- avvisi di addebito **dell'Inps**.



Attenzione -> si deve trattare di importi affidati a Equitalia, tra cui:

- **avvisi di accertamento esecutivi notificati entro il 2/10/2016**, per i quali sono decorsi i 30 gg previsti dallo spirare dei 60 gg. a disposizione per il pagamento in esso intimato;
- atti conseguenti agli **"avvisi bonari"** (non pagati) inviati **dall'Inps**.

Tipologia dell'atto



Somme escluse dalla rottamazione

**Ruoli che si
devono
intendere
esclusi**

crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei conti

sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie

sanzioni diverse da quelle irrogate per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti dagli enti previdenziali

multe, ammende e sanzioni pecuniarie per provvedimenti e sentenze penali di condanna

Iva-imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione

sanzioni amministrative per violazioni al Codice della strada

somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato

Carichi non definibili

In pratica,
**NON SONO
DEFINIBILI**
le somme
inerenti a

Importazioni -> dazi e Iva

Accise

Aiuti di Stato

Condanne penali

Condanne della Corte dei Conti

Sanzioni per violazioni non tributarie

Sanzioni per violazioni di natura non previdenziale o non assistenziale

Costo dell'operazione

Per beneficiare della definizione agevolata il soggetto interessato deve necessariamente provvedere a corrispondere

le somme affidate all'Agente della riscossione a titolo di:

- **imposte e tributi;**
- **contributi previdenziali e assistenziali** [Inps e Inail].

se **cartella di pagamento riguarda solamente sanzioni** -> dovuti i soli interessi per ritardata iscrizione a ruolo + aggi + spese di notifica e oneri per azioni esecutive.

interessi da **ritardata iscrizione a ruolo.**

aggio (da **rideterminare** su somme dovute in conseguenza della rottamazione).

oneri per **procedure esecutive.**

oneri per **notifica della cartella** di pagamento (€ 5,88).

Importi non dovuti

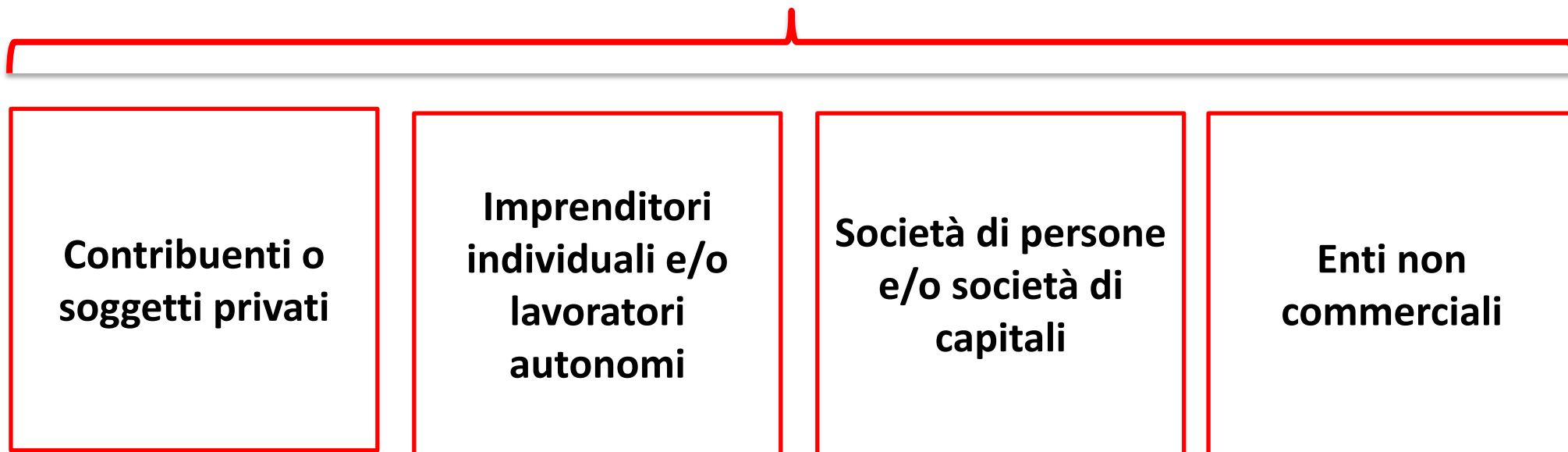
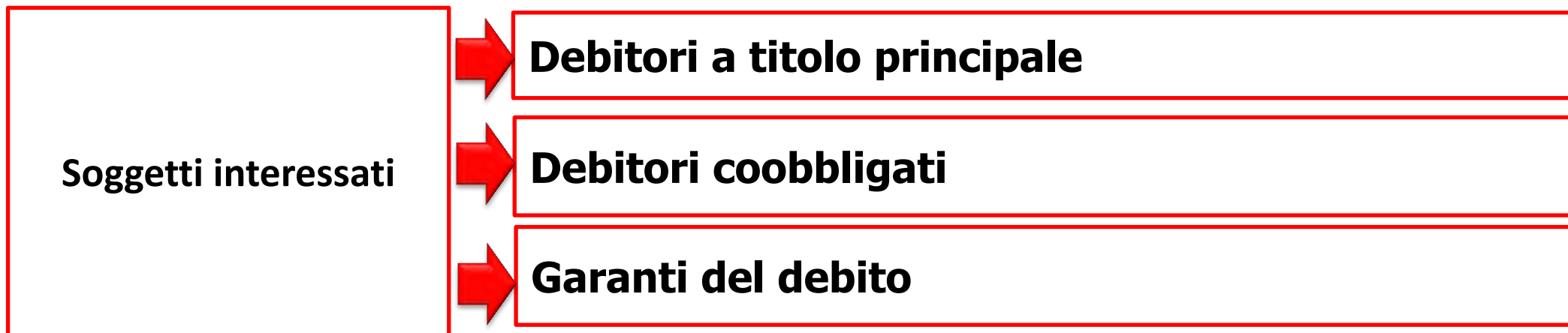
La definizione agevolata consente al soggetto interessato di non corrispondere

sanzioni.

gli interessi "di mora" (con decorrenza dalla data della notifica della cartella)

<i>Riferimenti</i>	<i>Somme dovute con la rottamazione</i>		
Natura	Sanzioni	Interessi di mora	Altro
Tributi erariali	No	No	Sì
Tributi locali	No	No	Sì
Previdenza	No	No	Sì
Canoni per concessioni pubbliche	Sì	No	Sì
Altre somme	Sì	No	Sì

Ambito soggettivo



Regole operative

Come aderire

Per aderire è necessario utilizzare il modulo «DA1 - Dichiarazione di adesione alla Definizione agevolata» che deve essere presentato **entro e non oltre il 31 marzo 2017**.

Dove presentare mod. DA1

Allo sportello di Equitalia o inviato agli indirizzi di posta elettronica (e-mail o pec) evidenziati nel modello.

Integrazione dati per definizione

Entro il 31 marzo 2017, è possibile presentare una nuova dichiarazione utilizzando il modulo «DA1» e specificando solo ed esclusivamente i nuovi carichi che si intende definire.

Definire contenziosi in essere

Per definire contenziosi si deve espressamente dichiarare di rinunciare alle cartelle interessate dalla definizione agevolata.

Definizione agevolata ruoli

Piani di rateazione in corso



E' possibile la definizione agevolata, ma devono risultare pagate le rate con scadenza dal 1° ottobre al 31 dicembre 2016.

Comunicazioni e somme da pagare



Entro il 31 maggio 2017 Equitalia procederà a comunicare l'ammontare complessivo della somma dovuta, la scadenza delle eventuali rate, inviando i relativi bollettini di pagamento.

Come pagare a rate



Con i bollettini RAV precompilati inviati da Equitalia, nel numero di rate richieste (da 1 rata fino a un massimo di 5), rispettando le date di scadenza riportate sulla comunicazione.

Quando pagare in unica soluzione



Scadenza è fissata nel mese di luglio 2017, se è stato deciso di pagare in un'unica rata.

Istanza di definizione di cartella rateizzata

Equitalia segnala il quantum dovuto



il soggetto interessato non procede a corrispondere la prima rata o l'unico versamento



l'istanza si deve intendere revocata



La riscossione prosegue in relazione alla rateazione originaria

Equitalia segnala il quantum dovuto



il soggetto interessato procede a corrispondere la prima rata o l'unico versamento in modo non sufficiente



l'istanza si deve intendere perfezionata



Si concretizza la decadenza sia dalla definizione agevolata, sia dalla rateazione originaria

Rateazione

Le somme dovute devono essere corrisposte:

➤ **in un'unica soluzione** -> entro luglio 2017;

oppure:

➤ **per il 70%** -> nell'anno 2017;

➤ **per il 30%** -> nell'anno 2018;

di cui, considerando il numero massimo di rate:

- **3** -> **nel 2017** (70% dell'importo dovuto);
- **2** -> **nel 2018** (30% dell'importo dovuto).

Interessi dovuti su dilazioni



Sulle rate sono dovuti, a decorrere dal 1° luglio 2017, gli interessi del 4,50% annuo (*art. 21 D.P.R. 29.9.1973, n. 602*).

Se pagamento in 5 rate:

- 1° rata a luglio 2017 (24% del dovuto);
- 2° rata a settembre 2017 (23% del dovuto);
- 3° rata a novembre 2017 (23% del dovuto);
- 4° rata ad aprile 2018 (15% del dovuto);
- 5° rata a settembre 2018 (15% del dovuto).

Rateazione

Attenzione -> se si sceglie di pagare in 2, 3, 4 rate è necessario indicare uno dei codici della tabella che corrisponde alla soluzione scelta:

NUMERO RATE	Scadenza - % rate anno 2017				Scadenza - % rate anno 2018			Totale	CODICE
	Luglio	Settembre	Novembre	Totale 2017	Aprile	Settembre	Totale 2018		
2 rate	70%			70%	30%		30%	100%	2A
	70%			70%		30%	30%	100%	2B
3 rate	70%			70%	15%	15%	30%	100%	3A
	35%	35%		70%	30%		30%	100%	3B
	35%	35%		70%		30%	30%	100%	3C
	35%		35%	70%	30%		30%	100%	3D
	35%		35%	70%		30%	30%	100%	3E
4 rate	35%	35%		70%	15%	15%	30%	100%	4A
	35%		35%	70%	15%	15%	30%	100%	4B
	24%	23%	23%	70%	30%		30%	100%	4C
	24%	23%	23%	70%		30%	30%	100%	4D

1 - Decadenza da rateizzazione in essere

se il contribuente è decaduto da una precedente rateizzazione per un numero di rate rimaste non pagate superiore a quelle ammesse per la procedura di riabilitazione, può accedere alla rottamazione?

risposta

rientrano nell'ambito applicativo della **definizione agevolata i carichi già interessati da provvedimenti di rateizzazione in essere alla data di entrata in vigore del D.L. 193/2016 [24 ottobre 2016]** a condizione che, **entro il 31 marzo 2017**, risulti saldato l'importo delle rate scadenti a tutto il 31 dicembre 2016.

Pertanto, il contribuente decaduto prima di tale data può aderire senza vincoli alla definizione agevolata.

2 - Aspetto vincolante dell'istanza

la presentazione dell'istanza - *ancor prima del pagamento della prima rata* - **costituisce una manifestazione di volontà irrinunciabile di aderire alla rottamazione?**

In pratica, ad esempio, se il contribuente presenta l'istanza e in un momento successivo decide di non aderire al pagamento proposto **dall'agente** della riscossione nelle 5 rate tra 2017 e 2018, ma di proseguire nel pagamento degli importi originari nei tempi più lunghi secondo il rateizzo a suo tempo concordato, può ancora farlo, o per il solo fatto di aver presentato l'istanza gli preclude di tornare indietro?

risposta

Dopo la presentazione della dichiarazione di adesione, **è possibile rinunciare alla definizione agevolata, producendo, inderogabilmente, entro il 31 marzo 2017, un'apposita dichiarazione;** decorso tale termine il contribuente non può più rinunciare alla dichiarazione di adesione precedentemente presentata.

A seguito del mancato pagamento della prima o **dell'** unica rata della definizione sarà revocata la sospensione ed il contribuente potrà riprendere il pagamento delle rate della dilazione precedentemente concessa.

3 - Rottamazione avvisi di accertamento

In caso di accertamento con adesione -> la prima rata dell'adesione scade il 14 dicembre -> non viene pagata e l'ufficio emette avviso di accertamento entro il 31 dicembre 2016.

Tale avviso di accertamento è rottamabile se non viene "affidato " a Equitalia entro il 31 dicembre?

risposta

Rientrano nell'**ambito applicativo della definizione agevolata i carichi** (ruoli, Avvisi di accertamento esecutivi emessi dall'Agenzia delle entrate/Dogane e Monopoli, Avvisi di addebito emessi dall'Inps) **affidati nel periodo ricompreso tra il 1° gennaio 2000 e il 31 dicembre 2016.**

Carichi iscritti a ruolo -> data di consegna viene determinata ai sensi dell'art. 4 del D.M. 321/1999, per cui la data di consegna:

- *per i ruoli trasmessi ad Equitalia fra il giorno 1 ed il giorno 15 del mese, la consegna al concessionario si intende effettuata il giorno 25 dello stesso mese;*
- *per i ruoli trasmessi ad Equitalia fra il giorno 16 e l'ultimo giorno del mese, la consegna al concessionario si intende effettuata il giorno 10 del mese successivo).*

4 - Rottamazione cartelle

la presentazione del modello DA1, può avvenire tramite Pec.

Nel modello è previsto che il contribuente possa essere domiciliato presso un indirizzo Pec che dovrebbe essere anche quello del professionista delegato.

Una volta eletto domicilio Pec all'interno del modello DA1, con la sottoscrizione della delega al professionista nello stesso modello, il predetto modello può anche essere presentato a mezzo Pec del professionista delegato, corredato da documento di riconoscimento del contribuente e del professionista stesso?

risposta

Il modello DA1 prevede una sezione da compilare **nell'ipotesi** di presentazione della dichiarazione da parte di un soggetto diverso dal richiedente.

La delega evidenzia anche la modifica della dichiarazione o il ritiro di eventuali comunicazioni al riguardo.

Utilizzando lo strumento della delega è obbligatorio allegare alla dichiarazione copia del documento di identità del soggetto delegante e del soggetto delegato.

La delega deve essere anche compilata nel caso in cui la dichiarazione sia inviata a mezzo e-mail o Pec da soggetto diverso da quello del richiedente.

5 - Procedure esecutive

Equitalia, pur ricevendo richiesta di rottamazione, in caso di richieste da parti di enti pubblici prima del pagamento delle fatture procede con pignoramento immediato delle somme.

Tale procedura rende impossibile al contribuente di aderire alla rottamazione, in quanto attuata durante i termini previsti per la rottamazione crea confusione ed iniquità.

risposta

Solo in seguito alla presentazione della dichiarazione di adesione, **l'Agente** della riscossione, per i carichi rientranti **nell'ambito** applicativo della definizione agevolata e compresi nella dichiarazione:

- non può avviare nuove azioni cautelari e/o esecutive;
- e:
- non può proseguire quelle già avviate a condizione che le medesime non siano già in una fase avanzata **dell'iter** procedurale.

6 - Procedure esecutive

Equitalia, pur ricevendo richiesta di rottamazione, in caso di richieste da parti di enti pubblici prima del pagamento delle fatture procede con pignoramento immediato delle somme.

Tale procedura rende impossibile al contribuente di aderire alla rottamazione, in quanto attuata durante i termini previsti per la rottamazione crea confusione ed iniquità.

risposta

Solo in seguito alla presentazione della dichiarazione di adesione, **l'Agente** della riscossione, per i carichi rientranti **nell'ambito** applicativo della definizione agevolata e compresi nella dichiarazione:

- non può avviare nuove azioni cautelari e/o esecutive;
e:
- non può proseguire quelle già avviate a condizione che le medesime non siano già in una fase avanzata **dell'iter** procedurale.

Pertanto, nel caso di specie, in presenza di verifica di inadempienza ai sensi **dell'art.** 48-bis del DPR 602/1973 e conseguente pignoramento terzi delle somme di cui alla verifica, non si procede allo svincolo della fattura in quanto si tratta di fase avanzata del procedimento.

7 - Tributi di competenza di ente creditizio diverso dall'Agenzia delle entrate

se un contribuente ha debiti iscritti a ruolo presso un ente creditizio diverso dall'Agenzia delle entrate e presenta domanda di rottamazione dei ruoli, gli verranno stralciati definitivamente sanzioni e interessi di mora?

risposta

Ai sensi del comma 1-*bis* dell'art. 26 del D.Lgs. 46/1999, **se l'ente creditizio non ha autorizzato Equitalia alla rateazione dei carichi iscritti a ruolo**, lo stesso deve emettere dei piani in proprio che prevedono la dilazione della sola imposta con conseguente sospensione del carico fino al pagamento integrale delle somme ed il pagamento in unica soluzione delle sanzioni ed interessi che non sospende.

Il contribuente – in questi casi – può aderire alla rottamazione, nei limiti di legge, per il carico residuo in riscossione.

8 – Modello DA1

Il contribuente, in presenza di due cartelle, intende procedere alla definizione di una cartella, mentre per un'altra si riserva di definirla successivamente con la presentazione di un nuovo modello?

Inoltre, **nell'ambito** della definizione rientrano anche gli avviso dei Monopoli per mancato pagamento dell'imposta unica sulle scommesse?

risposta

Il contribuente ha la possibilità di presentare - entro il 31 marzo 2017 - più dichiarazioni di adesione anche per singole cartelle e **nell'ambito** delle stesse per singoli ruoli.

Essendo esclusi **dall'ambito** applicativo i soli carichi relativi a

- risorse proprie tradizionali della Comunità europea;
- somme dovute a titolo di recupero aiuti di Stato;
- crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei conti;
- multe, ammende e sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;

non si ravvisano elementi ostativi alla presentazione della dichiarazione di adesione per le sanzioni collegate **all'avviso** dei Monopoli.

9 – Cartelle erede e interessi di mora

Un erede ha ottenuto lo storno delle sanzioni dalle cartelle esattoriali ereditate.
Aderendo alla rottamazione delle cartelle potrebbe ottenere lo storno anche degli interessi di mora?

risposta

Certamente, sussiste la possibilità di aderire.

10 – Definizione agevolata presentata da parte del curatore fallimentare

E' possibile la presentazione dell'istanza da parte di un curatore fallimentare?

risposta

Sì.

Nell'ambito della procedura fallimentare **legittimato a presentare la dichiarazione di adesione è il curatore:**

- preventivamente autorizzato dal Giudice Delegato;
e:
- con il parere favorevole del Comitato dei creditori.

11 – Rinuncia al contenzioso giudicato interno

I ricorsi avverso un avviso di accertamento hanno, in tre gradi di giudizio (provinciale, regionale, ottemperanza), hanno prodotto altrettante sentenze favorevoli al contribuente (oltre l'80% dei maggiori imponibili sono stati annullati dai giudici).

L'agenzia ha sempre esplicitamente prestato acquiescenza alle sentenze.

Ora la controversia è in Cassazione su ricorso del contribuente.

Nel frattempo Equitalia ha notificato cartelle di pagamento prima per la riscossione del terzo a titolo provvisorio. In seguito tali cartelle sono state parzialmente sgravate **dall'Agenzia** delle entrate in ottemperanza alle sentenze.

Considerato che le sanzioni sulle somme ammontano a circa il 60% delle somme residue, l'eventuale adesione alla rottamazione che effetto produce?

risposta

L'eventuale adesione alla rottamazione determina il pagamento **dell'imposta** principale, degli interessi iscritti a ruolo, del diritto di notifica, delle spese di procedura, degli aggi riferiti ai tributi da pagare.

Il contribuente deve, però, rinunciare al contenzioso in essere.

12 – Rottamazione rateazioni in corso

Per un contribuente con una rateazione in corso, tuttavia non completamente in regola con i pagamenti, ci si chiede se è sufficiente, per accedere alla rottamazione, deve pagare:

- le sole tre rate di ottobre, novembre e dicembre 2016;
oppure:
- l'intero debito scaduto?

risposta

devono essere pagate tutte le rate al 31 dicembre 2016.

13 – Rottamazione rateazioni in corso

Una società ha in corso una dilazione di un avviso di addebito INPS affidato ad Equitalia nel 2014. La società non ha pagato 3 rate non consecutive nel periodo novembre 2015-settembre 2016 e ha pagato le rate scadente nel periodo 01/10 – 31/12/2016 in ritardo.

Può accedere alla procedura di definizione agevolata?

risposta

No, in quanto devono risultare pagate tutte le rate al 31 dicembre 2016.

14 – Rottamazione rateazioni in corso

Le rate scadenti nel periodo 1/10-31/12/2016 devono essere in regola con i pagamenti a quale data:

- al 31 dicembre 2016;
oppure:
- entro la data di presentazione dell'istanza cioè entro il 31 marzo 2017?

risposta

Entro il 31 marzo 2017, deve risultare saldato **l'importo** delle rate scadenti a tutto il 31 dicembre 2016.

In caso di pagamento tardivo dovranno essere versati gli interessi di mora relativi al tardivo versamento delle rate.

Modulo DA1



A Equitalia Servizi di riscossione SpA

Modalità di presentazione della dichiarazione di adesione alla definizione agevolata¹:

- presso gli Sportelli di Equitalia Servizi di riscossione SpA utilizzando questo modulo;
- inviando questo modulo, debitamente compilato in ogni sua parte, insieme alla copia del documento di identità, alla casella e-mail/PEC della Direzione Regionale di Equitalia Servizi di riscossione SpA di riferimento (l'elenco delle e-mail/PEC è pubblicato a pagina 4).

DA1

DICHIARAZIONE DI ADESIONE ALLA DEFINIZIONE AGEVOLATA

(Art. 6 del D.L. n. 193/2016)

Il/La sottoscritto/a..... nato/a il.....

a..... (Prov.....) codice fiscale.....

- in proprio (per persone fisiche);
- in qualità di titolare/rappresentante legale/tutore/curatore del/della
..... codice fiscale

ai fini della trattazione di questa richiesta dichiara di essere domiciliato presso:

- l'indirizzo PEC.....
- la propria abitazione;
- il proprio ufficio/la propria azienda;
- altro (indicare eventuale domiciliatario).....

Comune..... (Prov.)

Indirizzo..... CAP..... Telefono.....

prima parte -> dati del soggetto che presenta l'istanza e domicilio presso in quale essere contattato dell'Agente della riscossione *(se il dichiarante è legale rappresentante, titolare, tutore o curatore, oltre ai suoi dati anagrafici, indicare anche quelli della persona, società, ditta, ente o associazione, per cui si chiede la definizione agevolata).*

Modulo DA1

Il/La sottoscritto/a si impegna a comunicare le eventuali variazioni di domicilio, e riconosce che Equitalia Servizi di riscossione SpA non assume alcuna responsabilità in caso di irreperibilità del destinatario all'indirizzo anagrafico o di posta elettronica dichiarato.

DICHIARA

di volersi avvalere della DEFINIZIONE AGEVOLATA per i carichi rientranti nell'ambito applicativo di cui all'art. 6 del D.L. n. 193/2016 e affidati agli Agenti della riscossione del Gruppo Equitalia² dal 1° Gennaio 2000 al 31 Dicembre 2015 contenuti nelle seguenti cartelle/avvisi³:

Nr. Progr.	Numero cartella/avviso	Nr. Progr.	Numero cartella/avviso
1		7	
2		8	
3		9	
4		10	
5		11	
6		12	

Per un debito chiesto con:

- **una cartella** -> specificare numero della cartella;
- **un avviso di accertamento esecutivo affidato all'agente entro il 31.12.2016** -> indicare il riferimento interno presente nell'avviso di presa in carico inviato dall'agente della riscossione.

CARTELLA DI PAGAMENTO N. 097 2015 00939111 13

Emessa da Equitalia SpA Agente della riscossione - prov. di Roma Via Cristoforo Colombo 269 00147 ROMA

In incarico di:
Agenzia delle Entrate
Cassa Italiana di previdenza e assistenzia dei geometri

DESTINATARIO
Gentile
Su ROSSI MARIO

Cod. Fisc. R5SMRA50A01H501X

Num richiesta 02654

CARTELLA DI PAGAMENTO N. 097 2015 00939111 13

R

67218900000 - 1

Gentile
ROSSI MARIO

Raccomandata n. 67218900000 - 1
Documento n. 00111201600000155000
Riferimento interno n. 69716010000000001000
Codice fiscale

Oggetto: avviso di presa in carico.

Gentile

Riferimento interno n. 69716010000000001000

Modulo DA1

Il/La sottoscritto/a si impegna a comunicare le eventuali variazioni di domicilio, e riconosce che Equitalia Servizi di riscossione SpA non assume alcuna responsabilità in caso di irreperibilità del destinatario all'indirizzo anagrafico o di posta elettronica dichiarato.

DICHIARA

di volersi avvalere della DEFINIZIONE AGEVOLATA per i carichi rientranti nell'ambito applicativo di cui all'art. 6 del D.L. n. 193/2016 e affidati agli Agenti della riscossione del Gruppo Equitalia² dal 1° Gennaio 2000 al 31 Dicembre 2015 contenuti nelle seguenti cartelle/avvisi³:

Nr. Progr.	Numero cartella/avviso	Nr. Progr.	Numero cartella/avviso
1		7	
2		8	
3		9	
4		10	
5		11	
6		12	

Per aderire alla definizione agevolata per **un avviso di addebito ricevuto direttamente dall'Inps** e affidato all'agente della riscossione -> indicare il **numero dell'atto**.

INPS
Istituto Nazionale Previdenza Sociale

Numero dell'atto 301 2015 12345677 55 000

ROSSI MARIO

Formato il 23 gennaio 2015

Numero dell'atto 301 2015 12345677 55 000

Modulo DA1-definizione parziale

**Definizione parziale
all'interno di una cartella**



Si possono individuare i singoli ruoli



All'interno di un ruolo si individuano i singoli carichi



Si definisce il singolo carico

**Definizione parziale
all'interno di una cartella**



Si possono individuare i singoli ruoli



Si definisce l'intero ruolo

Modalità pagamenti

Il contribuente può effettuare il versamento delle somme dovute per il perfezionamento della definizione tramite:

- **domiciliazione sul c/c bancario** -> Equitalia invia all'interessato, unitamente alla "Comunicazione di adesione", il modulo per attivare l'addebito;
- **bollettino precompilato** -> che sarà inviato al contribuente **entro il 31.5.2017**, se non risulta attivata la possibilità di pagamento mediante c/c bancario;
- **sportelli dell'Agente della riscossione.**

Attenzione -> se le somme necessarie per la definizione agevolata sono oggetto di **procedura concorsuale**, nonché *in tutte le procedure di composizione negoziale della crisi d'impresa* (RD n. 267/42), si rende operativa la disciplina dei **crediti prededucibili** -> pertanto quanto ricavato dalla liquidazione dell'attivo può essere utilizzato per la definizione in argomento, prima del soddisfacimento degli altri crediti.

Definizione agevolata ruoli – effetti istanza

Con l'istanza di adesione alla definizione agevolata [modello DA1] vengono **sospesi**:

- **i termini di prescrizione e/o decadenza** per il recupero dei carichi oggetto della dichiarazione stessa;
- **gli obblighi di pagamento connessi a precedenti dilazioni in essere** relativamente alle rate in scadenza successivamente al 31.12.2016.

Sospensione -> opera fino alla scadenza della prima o unica rata delle somme dovute all'Agente della riscossione per quanto oggetto della richiesta di definizione agevolata

L'Agente della riscossione, pertanto, **non può**:

- avviare **nuove azioni esecutive**;
- iscrivere **nuovi fermi amministrativi / ipoteche**;
- proseguire le **azioni di recupero coattivo** precedentemente avviate, se non ha avuto luogo il primo incanto con esito positivo o non è stata presentata istanza di assegnazione o emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati.

N.B.: sono **fatti salvi i fermi amministrativi e le ipoteche che risultano già iscritti** alla data di presentazione dell'istanza di adesione alla definizione agevolata.

Aggio di riscossione

Aggio di riscossione -> viene fissato annualmente con riguardo alla media dei tassi bancari attivi.

AGGIO (= "ONERI DI RISCOSSIONE" dal 1° gennaio 2016)

<i>Pagamento della cartella</i>	<i>a carico</i>	<i>per i carichi affidati dal 1/1/2016</i>	<i>per ruoli emessi dal 1/1/2013 al 31/12/2015</i>	<i>per ruoli emessi fino al 31/12/2012</i>
entro 60 giorni dalla notifica	del debitore	3%	4,65%	4,65%
	dell'ente creditore	3%	3,35%	3,35%
dopo 60 giorni dalla notifica	del debitore	6%	8,00%	9,00%

Base di calcolo -> somme iscritte a ruolo:

- **esclusi interessi di mora** per ruoli consegnati dal 13/07/2011 e le **spese di notifica**;
- **incluse sanzioni** pecuniarie (o somme aggiuntive su contributi INPS e i premi INAIL) e gli interessi di ritardata iscrizione a ruolo.

Aggio in sede di rottamazione

Definizione agevolata = pagamento dell'intero aggio di riscossione, ridotto in modo proporzionale all'importo rottamato senza, quindi, considerare le sanzioni.

Caso -> = cartella di pagamento per omesso versamento Ires del periodo 2011:

- imposta: € 10.000 - sanzioni: € 3.000 - interessi di ritardata iscrizione a ruolo: € 1.060 - interessi di mora: € 820,07. L'aggio si riduce da € 1.124 ad € 884.

AGGIO (= "ONERI DI RISCOSSIONE" dal 1° gennaio 2016)

<i>Dettaglio</i>	<i>CARTELLA</i>	<i>rilevanti per aggio</i>	<i>ROTTAMAZIONE</i>	<i>rilevanti per aggio</i>
imposta	10.000,00	800,00	10.000,00	800,00
sanzioni	3.000,00	240,00		
interessi ritardata iscrizione a ruolo	1.060,82	84,87	1.060,82	84,87
interessi di mora	820,07			
Oneri notifica	5,88		5,88	
		1.124,87		884,87

Aggio in sede di rottamazione

Definizione agevolata = pagamento dell'intero aggio di riscossione, ridotto in modo proporzionale all'importo rottamato senza, quindi, considerare le sanzioni.

In concreto, la **definizione agevolata presuppone**, come regola, il pagamento dell'intero aggio di riscossione.

In sede di Telefisco 2017, è stato affermato che:

- **deve essere abbattuto** in modo **proporzionale** all'importo rottamato;
- **senza, dunque, considerare le sanzioni**;

tenendo presente che sono **"rottamabili" le sole somme che residuano da pagare al 1° gennaio 2017**.

Costo della definizione agevolata

Per la definizione della cartella (conferma anche in sede di Telefisco 2017):

- si devono tenere in considerazione **le sole somme in generale dovute in sede di rottamazione**, e, quindi, devono scomputare i soli importi **già versati a titolo** di:
 - capitale e interessi inclusi nei carichi affidati;
 - aggio e rimborso spese per procedure esecutive;
 - spese di notifica della cartella di pagamento;

- **restano acquisite e non rimborsabili le somme già versate a titolo di sanzioni** incluse nei carichi affidati (**o somme aggiuntive** dovute **all'Inps**) (interessi di mora e/o interessi di dilazione per il rateizzo), riconducibili, alle somme che in generale rimangono dovute in sede di rottamazione.

Esempio conteggio

Caso 1 - si ipotizza una cartella di pagamento per omesso versamento dell'imposta di registro.

Tributo dovuto	€ 1.000,00;
+ interessi ritardata iscrizione a ruolo: 30% della maggiore imposta	€ 130,00;
+ sanzioni	€ 300,00;
+ interessi di mora	€ 11,00;
+ oneri di riscossione	€ 86,00;
+ spese di notifica	€ 5,88;
= Totale cartella da pagare	€ 1.532,88.

Soluzione -> rottamazione cartelle Equitalia:

Tributo dovuto	€ 1.000,00;
+ aggio (<i>riduzione di € 18,20</i>)	€ 67,80;
+ interessi ritardata riscossione (ex aggio)	€ 130,00;
+ spese di notifica	€ 5,88;
= Totale cartella da pagare	€ 1.203,68.

Esempio conteggio

Caso 2 - si ipotizza che a un contribuente sono state contestate dall'Agenzia delle entrate detrazioni Irpef indebite per € 3.400,00 di maggiore imposta accertata e conseguente emissione di cartella di pagamento, con i seguenti dati:

Imposta dovuta	€ 3.400,00;
+ interessi ritardata iscrizione a ruolo: 90% della maggiore imposta	€ 3.060,00;
+ sanzioni	€ 440,00;
+ interessi di mora	€ 104,55;
+ oneri di riscossione	€ 560,36;
+ spese di notifica	€ 5,88;
= Totale cartella da pagare	€ 7.570,79.

Soluzione -> rottamazione cartelle Equitalia:

Imposta dovuta	€ 3.400,00;
+ interessi ritardata iscrizione a ruolo: 90% della maggiore imposta	€ 3.060,00;
+ aggio (<i>riduzione di € 43,56</i>)	€ 516,80;
+ spese di notifica	€ 5,88;
= Totale cartella da pagare	€ 6.982,68.

Diniego all'agevolazione

Come regola procedurale, **l'Agente della riscossione non ha la possibilità di opporre il diniego all'adesione della definizione dei ruoli**, in quanto, in merito, non ha alcuna discrezionalità operativa.

Si ritiene, pertanto, che il **diniego può riguardare solamente ragioni e/o motivi di legittimità**, come, a titolo meramente indicativo, nel caso in cui **l'istanza** presentata faccia riferimento a carichi rientranti tra quelli espressamente «non definibili» (es.: se riferiti **all'Iva** dovuta **all'importazione**).

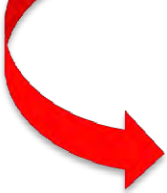
Ai fini operativi, la scadenza per il **diniego all'adesione della definizione dei ruoli** è individuabile nella data del 31 maggio 2017: cioè entro il termini entro il quale **l'Agente** della riscossione è tenuto a segnalare **l'entità** delle somme riguardanti la definizione **dell'istanza** presentata.

È evidente che se viene impugnato il diniego e **se viene accolto il ricorso**, si ritiene la sussistenza del diritto al perfezionamento e, quindi, alla concreta definizione.

Ingiunzioni fiscali/Comuni e Città metropolitane

L'art. 6-ter del DL 193/2016 ha ricompreso nel perimetro applicativo della definizione agevolata:

- le somme (anche tributarie) non riscosse **delle regioni, delle province, delle città metropolitane e dei comuni**
- a seguito di provvedimenti di **ingiunzione fiscale**.



Attenzione: gli enti territoriali avevano la possibilità di stabilire entro il 1° febbraio 2017 (cioè entro **60 giorni** dalla data di entrata in vigore della L. 225/2016 di conversione del DL 193/2016), con apposito regolamento, **l'esclusione delle sanzioni relative alle predette entrate** [restano dovuti gli interessi di mora].

Caso COMUNE DI MILANO -> in data 27 gennaio 2017 il sindaco Giuseppe Sala ha stabilito che nessuna cartella beneficerà di detrazioni. Ma la situazione è diversa -> a Milano risultano rottamabili le cartelle emesse dal 2000 al 2014, quando l'attività di riscossione era affidata a Equitalia -> quelle successive, gestite da Palazzo Marino, non potranno godere dell'agevolazione.

Effetti penali

A norma degli artt. 13 e 13-*bis* del D.Lgs. 74/2000, il pagamento del debito derivante dalla definizione dei ruoli può validamente costituire non solamente una **condizione attenuante**, ma anche una **situazione di non punibilità del reato fiscale**.

Infatti, per disposto **dell'art. 13** del D.Lgs. 74/2000, i delitti di omessa corresponsione:

- **dell'Iva** (art. 10-*ter*);
- delle ritenute alla fonte (art. 10-*bis*);
- delle indebita compensazione di crediti (art. 10-*quater*);

non sono punibili se il pagamento integrale delle somme dovute (interessi e sanzioni comprese), si è perfezionato prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado.

Pertanto, anche la corresponsione delle somme ex DL 22.10.2016 n. 193 costituisce una situazione o causa di non punibilità.

Decadenza

Il soggetto interessato **decade dalla definizione agevolata** in presenza di:

- versamento **insufficiente**;
- **tardivo** versamento;
- **mancato** versamento;

dell'**unica rata** o di **una delle rate** che compongono la dilazione del pagamento.

La **decadenza** determina che:

- l'agevolazione **non esplica effetti** -> quindi: **ripresa della decorrenza dei termini di prescrizione e/o decadenza** per il recupero delle somme iscritte a ruolo ed oggetto della definizione;
- i pagamenti eventualmente effettuati vengono **acquisiti a titolo di acconto** della somma iscritta a ruolo *“e non determinano l'estinzione del debito residuo, di cui l'agente della riscossione **prosegue l'attività di recupero e il cui pagamento non può essere rateizzato**”* ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

Riepilogo

**ruoli affidati
all'Agente della
riscossione dal
2000 al 2016**



presentazione **domanda di adesione modello DA1** entro il
31 marzo 2017

pagamento:

**capitale + interessi
+ aggio + rimborso spese**



in unica soluzione -> entro mese di luglio 2017



Massimo 5 rate -> di cui:

70% nel 2017 (massimo -> 3 rate)

30% nel 2018 (massimo -> 2 rate)

Non devono essere corrisposti:
**sanzioni
e interessi di mora**

N.B.: sulle rate sono dovuti, a decorrere dal 1°
luglio 2017, gli interessi del 4,50% annuo
(art. 21 D.P.R. 29.9.1973, n. 602).



INVIO LIQUIDAZIONI PERIODICHE, FATTURE E CORRISPETTIVI



ODCEC

Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
di Macerata e Camerino



secondo argomento

Aspetti generali

Per finalità di recupero dell'evasione Iva, con decorrenza dal 2017, sono stati previsti particolari obblighi:

- lo spesometro trimestrale (**per l'anno 2017: semestrale**);
- la trasmissione trimestrale delle liquidazioni Iva periodiche.

**invio con
periodicità
trimestrale**

```
graph LR; A[invio con periodicità trimestrale] --> B[invio con periodicità trimestrale delle informazioni e dei dati delle fatture emesse - fatture di acquisti - bollette doganali - note di variazione]; A --> C[liquidazioni Iva periodiche];
```

invio con periodicità trimestrale delle informazioni e dei dati delle fatture emesse – fatture di acquisti - bollette doganali - note di variazione

liquidazioni Iva periodiche

Aspetti generali

Con i nuovi adempimenti, l'**Agenzia delle entrate** provvederà, tra l'altro, a **verificare le informazioni e i dati con i versamenti effettuati** e, in presenza **coerenti o ipotetiche anomalie**, invierà al contribuente o all'intermediario abilitato una comunicazione anche per consentire all'eventuale adeguamento.

**Credito
d'imposta per
adeguamento
tecnologico**



A fronte degli oneri che saranno sostenuti per il rispetto dei nuovi obblighi, ai soggetti Iva che risultano in attività nel 2017 che, nell'**anno precedente hanno realizzato un volume d'affari inferiore o pari a € 50.000,00**, viene riconosciuto un **credito d'imposta di € 100,00**.

Aspetti generali

Conseguenti variazioni ed esclusioni

possibilità di optare, ai sensi del D.Lgs. 5.8.2015, n. 127, per la trasmissione telematica dei dati delle fatture emesse – fatture di acquisti – bollette doganali - note di variazione

eliminazione obbligo della Comunicazione dati Iva.

dichiarazione annuale Iva, esclusivamente in forma autonoma, da presentare *per il periodo d'imposta*:

- 2016, entro lo scorso 28 febbraio 2017;
- 2017 e successivi, dal 1° febbraio al 30 aprile dell'anno successivo.

Sono stati soppressi:

- dal 2016 -> le comunicazione "black list".
- dal 2017 -> comunicazione dati dei contratti di leasing e di locazione o noleggio;
- dal 2017 -> comunicazione degli acquisti effettuati presso operatori di San Marino;
- dal 2018 (salvo proroghe) -> modd. Intra acquisti e prestazioni di servizi ricevute.

Comunicazione trimestrale dati delle fatture

Spesometro trimestrale (semestrale per il 2017)

Con l'art. 4, c. 1, del D.L. 193/2016, è stata prevista sia l'abolizione del c.d. «spesometro annuale», sia l'introduzione di nuove comunicazioni trimestrali in materia di Iva [«spesometro trimestrale»].

A riguardo, il novellato art. 21 del D.L. 31.5.2010 n. 78 (convertito con modificazioni dalla L. 30.7.2010 n. 122), **prevede l'obbligo per tutti i soggetti passivi Iva di trasmettere all'Agenzia delle entrate, in via telematica, i dati delle fatture emesse e ricevute nell'ambito di ciascun trimestre.**

Decorrenza



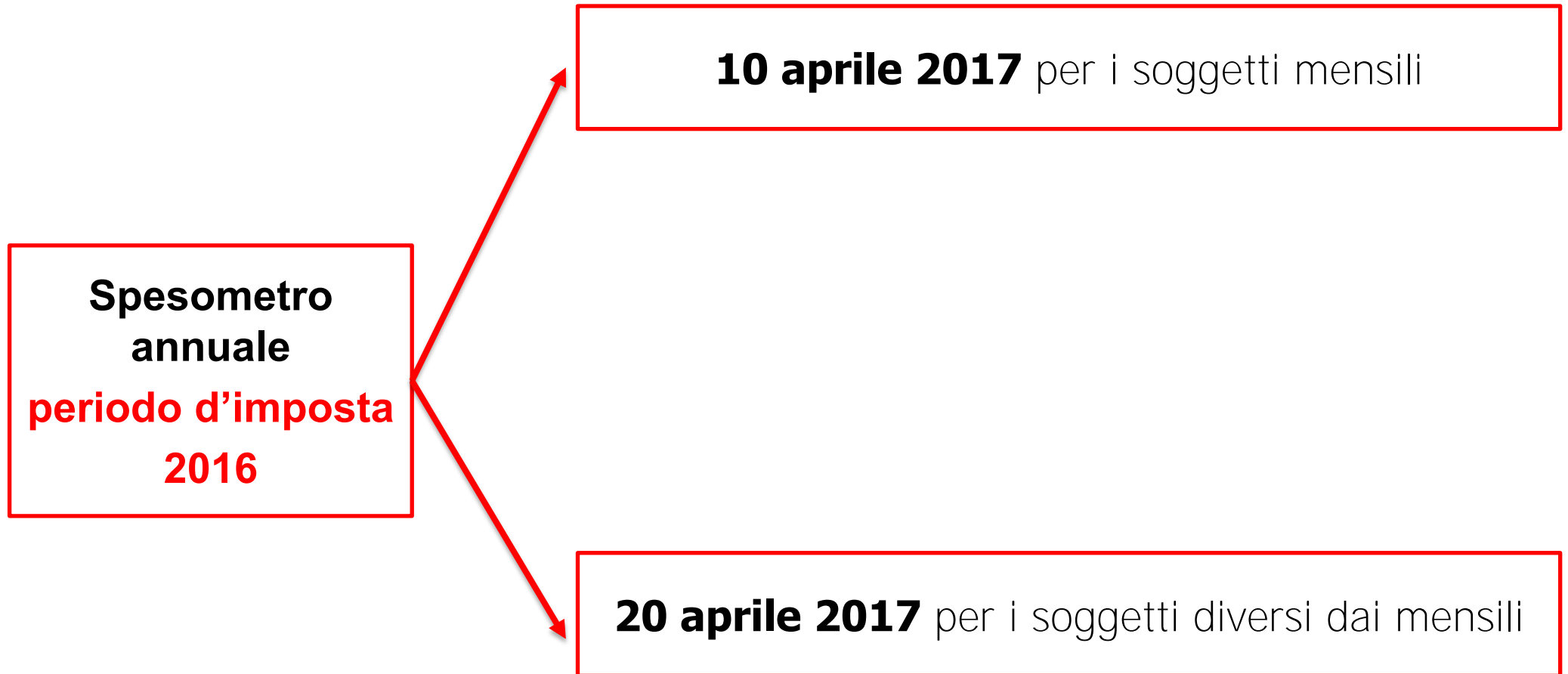
Presentazione nuove comunicazioni trimestrali dei dati delle fatture -> **dall'1.1.2017** (art. 4, c. 4, DL 193/2016).

Ambito soggettivo

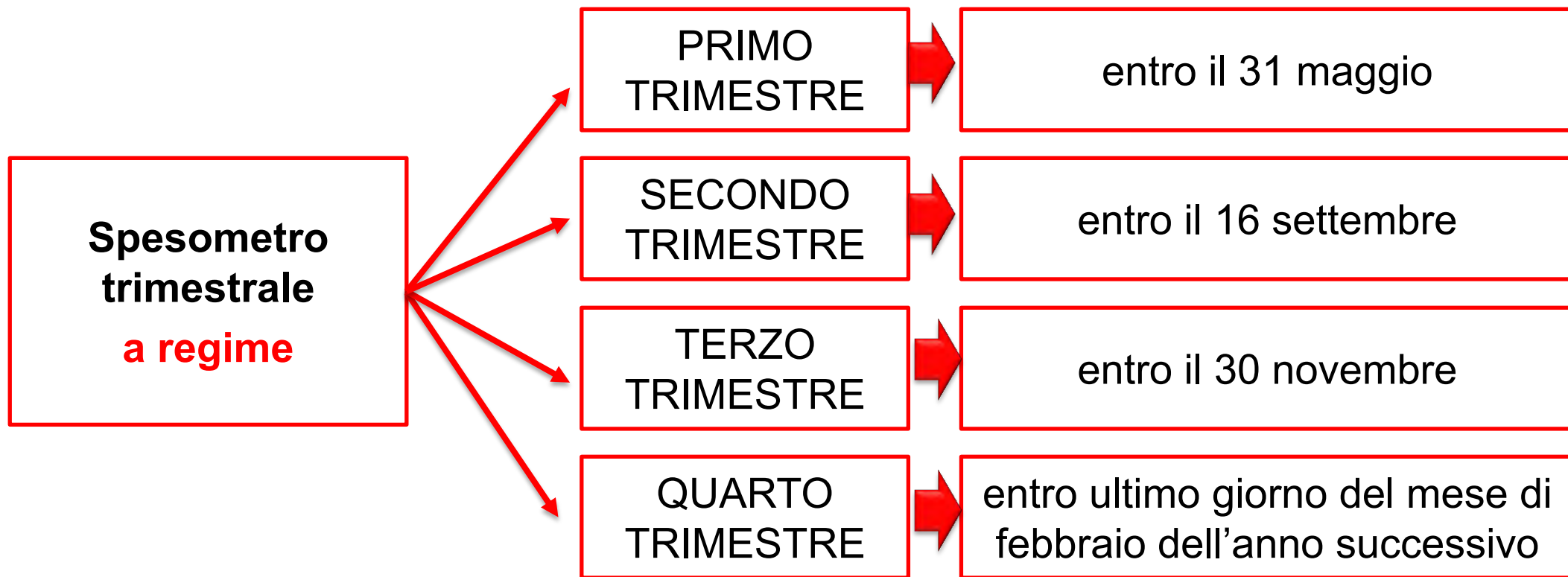


Ai sensi dell'art. 21 del D.L. 78/2010, così come modificato dall'art. 4, c. 1, del D.L. 193/2016 -> **nuovo obbligo di comunicazione dei dati delle fatture operativo per la generalità dei soggetti passivi Iva** -> tutti i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione ai sensi degli artt. 4 e 5 del decreto Iva.

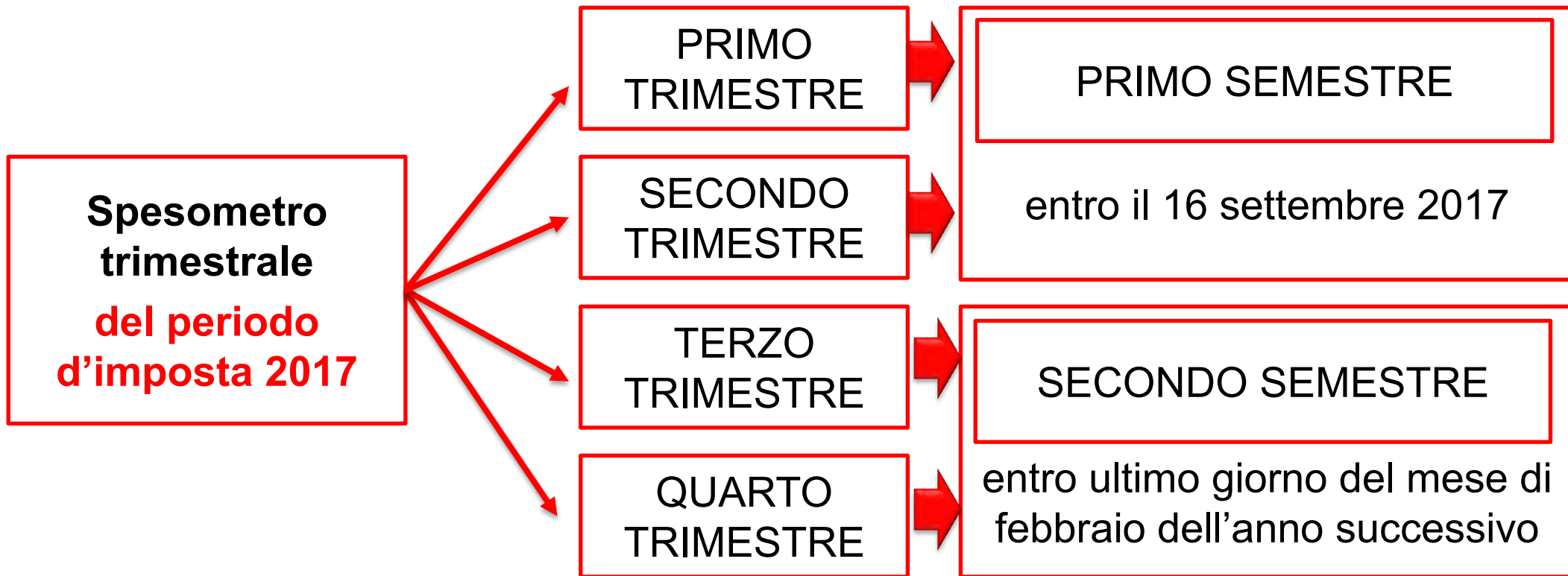
Spesometro-anno 2016



Spesometro trimestrale a regime



Spesometro anno 2017



Spesometro – soggetti esonerati

Produttori agricoli di cui all'art. 34, c. 6, del decreto Iva che operano nelle zone montane di cui all'art. 9 del D.P.R. 601/73.



Produttori agricoli esonerati dagli adempimenti Iva se, nell'anno precedente, hanno realizzato un volume d'affari non superiore ai € 7.000,00, costituito per almeno i due terzi da cessioni di prodotti agricoli di cui alla Tabella A, Parte I, del decreto Iva.

Per l'esonero dalla comunicazione trimestrale, è necessario che gli stessi operino nelle zone montane dei territori:

- situati ad una altitudine non inferiore a 700 metri sul livello del mare;
- compresi nell'elenco dei territori montani compilato dalla commissione censuaria centrale;
- facenti parte di comprensori di bonifica montana.

Spesometro – soggetti esonerati

Altri soggetti esonerati

Soggetti che, ai sensi dell'art. 3, c. 1, del D.Lgs. 127/2015, hanno optato per il regime facoltativo di trasmissione dei dati delle fatture all'Agenzia delle entrate o che, ***in presenza dei presupposti***, hanno optato sia per la trasmissione dei dati delle fatture, sia per la trasmissione dei dati dei corrispettivi.

Si ritengono esonerati anche i soggetti che:

- applicano nel **regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile** ex art. 27 co. 1 e 2 del DL 98/2011 (*abrogato ma operativo per coloro che hanno aderito prima del 31.12.2015*);
- rientrano nel **regime forfetario per i lavoratori autonomi** di cui all'art. 1, c. 54 – 89, della L. 190/2014.

Ambito oggettivo dello spesometro

Ambito oggettivo

*[il DL 193/2016
rinvia
all'emanazione di
un successivo
provvedimento
dell'Agenzia delle
entrate per la
definizione dei
dati
analitici da
trasmettere]*

La comunicazione trimestrale **deve riguardare tutte le operazioni rilevanti ai fini Iva** documentate mediante fattura, nota di variazione e bolletta doganale.


Devono essere comunicati all'Agenzia delle entrate, **in forma analitica:**

- i dati di tutte le fatture emesse nel trimestre di riferimento;
- i dati di tutte le fatture ricevute e annotate nel registro Iva degli acquisti ai sensi dell'art. 25 del decreto Iva nel medesimo trimestre, comprese le bollette doganali;
- i dati delle note di variazione emesse e ricevute ai sensi dell'art. 26 del decreto Iva, relative al medesimo periodo.

Ambito oggettivo dello spesometro

Contenuto minimale della comunicazione

*[il DL 193/2016
rinvia
all'emanazione di
un successivo
provvedimento
dell'Agenzia delle
entrate per la
definizione dei
dati
analitici da
trasmettere]*



Il contenuto minimale della comunicazione, deve necessariamente comprendere almeno:

- i dati identificativi dei soggetti coinvolti nelle operazioni;
- la data della fattura;
- il numero della fattura;
- l'ammontare della base imponibile;
- l'aliquota Iva applicata;
- l'entità dell'imposta;
- la tipologia dell'operazione.

Obblighi di conservazione

Obblighi di conservazione



Al fine di favorire il ricorso alla **fatturazione elettronica** e, di conseguenza, la **gestione completamente informatizzata dei dati delle fatture**, il vigente art. 21, c. 3, del DL 78/2010 prevede che gli **obblighi di conservazione sostitutiva** di cui al DM 17 giugno 2014 si devono ritenere **soddisfatti per tutti i documenti informatici trasmessi mediante il Sdi-Sistema di Interscambio** (e memorizzati dal sistema dell'Agenzia delle entrate), con particolare riferimento alle fatture elettroniche.

Attenzione -> la definizione dei tempi e delle modalità di applicazione di tale disposizione, è stata rinviata - anche con riferimento agli obblighi di esibizione dei documenti informatici di cui all'art. 5 del D.M. 17 giugno 2014 - sono oggetto di uno specifico provvedimento dell'Agenzia delle entrate.

Spesometro periodico – sanzioni

**Violazioni
inerenti alla
comunicazione
dei dati delle
fatture**



Art. 11, c. 2-bis, del D.Lgs. 471/97 -> sanzione pari a € 2,00 per omessa o errata trasmissione dei dati di ciascuna fattura nell'ambito delle comunicazioni trimestrali di cui all'art. 21 del DL 78/2010, con un massimo di € 1.000,00 per ciascun trimestre.

Regolarizzazione (mediante un nuovo invio dei dati, o mediante l'invio dei dati corretti) entro i 15 giorni successivi alla scadenza stabilita -> sanzione ridotta alla metà (€ 1,00 con un massimo di € 500,00).

N.B.: non trova applicazione il c.d. cumulo giuridico di cui all'art. 12 D.Lgs. 472/97 (concorso e continuazione della violazione di norme tributarie).

Sanzioni applicate per singole fatture per dati sia non comunicati, sia comunicati in modo errato.

Comunicazione trimestrale dati delle liquidazioni Iva

Comunicazioni liquidazioni Iva

Oltre all'obbligo di comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute, sussiste anche quello della **comunicazione trimestrale dei dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche Iva.**

Al riguardo, è stato aggiunto l'art. 21-*bis* al D.L. 31 maggio 2010, n. 78 (convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122).

Decorrenza



L'obbligo di presentazione delle nuove comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche decorre **dall'1 gennaio 2017 -> dall'1.1.2017** (art. 4, c. 4, DL 193/2016).

Ambito soggettivo



Soggetti passivi Iva che effettuano le liquidazioni periodiche dell'imposta con cadenza:

- **mensile** (anche con contabilità presso terzi);
- **trimestrale** (per opzione o per espressa disposizione di legge).

Comunicazioni liquidazioni Iva

**Comunicazioni
liquidazioni
trimestrali
del periodo
d'imposta 2017
e a regime**

PRIMO
TRIMESTRE

entro il 31 maggio

SECONDO
TRIMESTRE

entro il 16 settembre

TERZO
TRIMESTRE

entro il 30 novembre

QUARTO
TRIMESTRE

entro ultimo giorno del mese di
febbraio dell'anno successivo

Soggetti esclusi

**Soggetti esclusi
dall'adempimento**



Art. 21-bis del D.L. 78/2010 -> si devono considerare esclusi dall'obbligo della «comunicazione trimestrale della liquidazione Iva» i soggetti:

- esonerati dalla presentazione della dichiarazione Iva annuale;
- esonerati dall'effettuazione delle liquidazioni periodiche.

Attenzione -> dette esclusioni si devono ritenere operative a condizione che per i medesimi soggetti, nel corso del periodo d'imposta, non vengano meno le predette condizioni di esonero.

Ambito oggettivo

Ambito oggettivo

Modalità -> non risultano specifiche limitazioni di tipo oggettivo all'obbligo di comunicazione delle liquidazioni periodiche Iva.

La comunicazione deve essere inviata anche se dalla liquidazione periodica **emerge un'eccedenza a credito.**

Attenzione:

➤ *l'individuazione dei dati da inviare (si presumono di tipo sintetico -> Iva a credito e Iva a debito, suddivisi per aliquote);*

criticità pratiche

➤ le modalità di trasmissione sarà disciplinata con un successivo specifico provvedimento dell'Agenzia delle entrate.

Comunicazione trimestrale

Esercizio di più attività

In presenza dell'**esercizio di più attività gestite con contabilità separata** [art. 36 del decreto Iva], i soggetti passivi Iva tenuti alla comunicazione dei dati delle liquidazioni devono necessariamente trasmettere, *per ciascun trimestre*, **una sola comunicazione riepilogativa**.

Meccanismo di compliance

Art. 21-bis, c. 5, del D.L. 78/2010 -> l'Agenzia delle entrate mette a disposizione:

- le risultanze dell'esame dei dati delle fatture;
- i riscontri riguardanti la coerenza fra i dati delle fatture e quelli delle liquidazioni;
- la verifica della coerenza dei versamenti dell'imposta rispetto a quanto specificato nelle comunicazioni delle liquidazioni trimestrali.

(criticità procedurali)

Sanzioni

**Violazioni
relative alla
comunicazione
dei dati delle
liquidazioni**



Art. 11, c. 2-ter, del D.Lgs. 471/97 -> sanzione da € 500,00 a € 2.000,00 per:

- l'omessa;
- l'incompleta;
- l'infedele;

comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche Iva [di cui all'art. 21-*bis* del D.L. 78/2010].

Regolarizzazione con nuovo invio dei dati con l'invio dei dati corretti entro i 15 giorni successivi alla scadenza stabilita -> sanzione è ridotta alla metà (da € 250,00 a € 1.000,00).

Problematiche collegate ai nuovi adempimenti

Incroccio dei dati inviati

L'art. 4, c. 5, D.L. 193/2016, stabilisce che l'Agenzia delle entrate deve provvedere a **incrociare le informazioni e i dati della comunicazione trimestrale delle liquidazioni:**

- con quelli che risultano presenti nello **spesometro**;
- con i dati dei **versamenti Iva** che effettivamente.



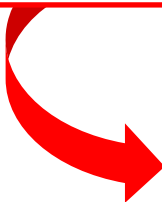
I risultati dei controlli incrociati verranno resi disponibili al contribuente o intermediario abilitato.

Se dal **controllo incrociato** si palesa un **risultato diverso** rispetto a quanto riportato nella comunicazione l'Agenzia delle entrate **avviserà il contribuente** che avrà la possibilità di:

- **chiarire** o segnalare dati e/o informazioni che non sono state prese in considerazione considerati o erroneamente interpretate dall'Agenzia delle entrate;
- procedere a corrispondere le somme dovute (**ravvedimento operoso**).

Incroccio dei dati inviati

L'Agenzia delle entrate, con i nuovi adempimenti, ha la possibilità di riscontrare, **con controlli automatizzati**, la regolarità dei versamenti Iva effettuati con le modalità di cui all'art. 54-bis, comma 2-bis, decreto Iva, e ciò a prescindere dalle condizioni previste che fondano i presupposti sul cosiddetto «*pericolo di riscossione*».




Nella relazione tecnica al D.L. n. 193/2016, viene posto in rilievo i nuovi adempimenti (*considerando anche la loro periodicità*) consentiranno una maggior *compliance* tra Amministrazione finanziaria e contribuenti (soggetti Iva), in quanto questi ultimi sono tempestivamente "resi edotti" delle anomalie:

- rispetto alle fatture registrate e le medesime fatture annotate dai clienti o dai fornitori;
- inerenti ai versamenti periodici.

Credito d'imposta

Con l'art. 21-ter nel D.L. 78/2010, introdotto dal D.L. 193/2016, è stata prevista l'attribuzione di un **credito d'imposta per l'adeguamento tecnologico** collegato ai nuovi obblighi riguardanti l'invio trimestrale:

- dello spesometro;
- delle liquidazioni Iva periodiche.




Lo stesso credito d'imposta viene anche **riconosciuto attribuito ai soggetti che hanno optato per l'invio telematico dei dati delle fatture emesse e ricevute e delle relative variazioni o note di credito e di debito** (art. 1, comma 3, D.Lgs. n. 127/2015).

Il credito d'imposta è di entità pari a **€ 100,00** per i soggetti in attività nel periodo d'imposta «2017» che, *nell'anno precedente a quello di sostenimento dei costi e degli oneri per l'adeguamento tecnologico*, **hanno realizzato un volume d'affari ai fini Iva pari o inferiore a € 50.000,00.**

Credito d'imposta

Il **credito d'imposta** per l'adeguamento tecnologico:

- **non partecipa alla formazione del reddito ai fini delle imposte dirette (Irpef/Ires) e Irap;**
- **può essere utilizzato solamente in compensazione a partire dal mese di gennaio 2018;**
- **deve risultare annotato «nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui è stato sostenuto il costo per l'adeguamento tecnologico e nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi fino a quello nel quale se ne conclude l'utilizzo».**



In presenza di opzione per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei corrispettivi giornalieri **entro il 31 dicembre 2017**, viene anche riconosciuto un ulteriore **credito d'imposta pari a € 50,00**.

N.B.: tali crediti di imposta sono accordati nei limiti e alle condizioni di cui al Regolamento (UE) n. 1407/2013 in materia di aiuti "de minimis".

Credito d'imposta-riepilogo

**Soggetti in attività
nel periodo
d'imposta 2017**

che nel periodo d'imposta precedente a quello di sostenimento del costo di adeguamento tecnologico hanno realizzato volume d'affari inferiore o pari a € 50.000,00

**Compete un
credito d'imposta**

di € 100,00 in relazione allo spesometro trimestrale e alle comunicazioni delle liquidazioni Iva periodiche

di € 50,00 in presenza dell'opzione per la memorizzazione e per la trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri

Trasmissione telematica dati delle fatture e dei corrispettivi

Trasmissione dati delle fatture

Opzione per la trasmissione telematica delle fatture

Per coloro che iniziano l'attività in corso d'anno e che intendono esercitare l'opzione sin dal primo giorno di attività, l'opzione ha effetto dall'anno solare in cui risulta esercitata.


L'opzione per la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate delle informazioni e dei dati delle fatture (anche mediante il Sdi), deve risultare esercitata:

- entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello di inizio della trasmissione dei dati (per il primo anno di applicazione -> **l'opzione per la trasmissione dei dati del periodo d'imposta 2017 e seguenti -> entro il 31 marzo 2017**);
- Solamente tramite modalità telematica (presente nel sito web dell'Agenzia delle entrate, con autenticazione delle credenziali dei servizi telematici, del soggetto passivo Iva o di un suo delegato).

L'opzione ha effetto per il periodo **d'imposta** (anno solare) in cui ha inizio la trasmissione dei dati e per i quattro successivi e, **se non revocata**, si estende di quinquennio in quinquennio.

Trasmissione dati delle fatture

Revoca opzione per la trasmissione telematica delle fatture



La **revoca dell'opzione** deve risultare esercitata solamente tramite modalità telematica, utilizzando la specifica funzionalità presente nel sito web dell'Agenzia delle entrate, entro il 31 dicembre dell'ultimo anno del quinquennio ed esplica effetti dal 1° gennaio successivo all'ultimo anno del quinquennio.

Modalità di trasmissione delle informazioni e dei dati



Il provvedimento 28 ottobre 2016, prevede che:

- i dati da trasmettere -> in formato «.xml»;
- il file «.xml» accettato dal Sistema ricevente può essere *trasmesso anche privo di firma elettronica*.

A garanzia di integrità ed autenticità, può essere firmato:

- elettronicamente tramite un *certificato di firma elettronica qualificata* e provvisto di un *riferimento temporale*;
- con apposizione del *sigillo elettronico dell'Agenzia delle entrate*.

Trasmissione dati dei corrispettivi

Memorizzazione elettronica e trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei corrispettivi giornalieri



Con decorrenza dal:

- **1° gennaio 2017** -> può essere operata dai soggetti Iva non obbligati all'emissione della fattura (es.: esercenti il commercio al minuto);
- **1° aprile 2017** -> deve essere adottata obbligatoriamente da parte dei soggetti che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi tramite distributori automatici.

Registratori telematici



Provvedimento 28 ottobre 2016 -> i «Registratori telematici» (*approvati con apposito provvedimento*), sono costituiti da componenti hardware e software che registrano, memorizzano in memorie permanenti e inalterabili, elaborano, sigillano elettronicamente e trasmettono telematicamente i dati fiscali introdotti attraverso dispositivi di input.

Trasmissione dati dei corrispettivi

Attivazione e verifica registratori telematici



I registratori telematici:

- devono essere attivati o disattivati dal personale di laboratori abilitati dall'Agenzia delle entrate;
- devono risultare sottoposti a verifiche periodiche biennali da parte del personale di laboratori abilitati (la prima verifica deve avvenire all'atto dell'attivazione dell'apparecchio).

Memorizzazione e trasmissione



al momento delle chiusura giornaliera -> il registratore telematico genera un file XML, lo sigilla elettronicamente e lo trasmette sempre telematicamente al sistema informativo dell'Agenzia delle entrate.

N.B.: la trasmissione telematica risulta effettuata quando è completata e, da parte dell'Agenzia delle entrate, la ricezione del file contenente le informazioni medesime viene **attestata con esito di ricezione.**

Trasmissione dei corrispettivi

Scontrino e/o ricevuta fiscale

emissione tramite registratori telematici di cui all'art. 2, c. 3, D.Lgs. n. 127/2015

su un idoneo supporto cartaceo con dimensioni tali da assicurare al destinatario la sua leggibilità, gestione e conservazione nel tempo.

in presenza di opzione per memorizzazione elettronica e trasmissione telematica
(art. 2, c. 1, D.Lgs. n. 127/2015)

Il commerciante al minuto (tra cui il ristoratore, l'albergatore, ecc.), previo accordo con il soggetto destinatario, ha la possibilità di procedere ad emettere il documento commerciale in forma elettronica garantendone l'autenticità e l'integrità
(art. 1, comma 4, del decreto 7 dicembre 2016).

Distributori automatici

Soggetti che effettuano cessioni di beni tramite distributori automatici



Con decorrenza dal 1° aprile 2017 -> memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi

Distributori automatici interessati



vending machine -> cioè un apparecchio, costituito da una o più "periferiche di pagamento" che controllano uno o più apparecchi erogatori, che:

- in modo automatico sono in grado di erogare prodotti e servizi su richiesta dell'utente;
- previo pagamento di un corrispettivo.

Periodo decadenza accertamenti

Vantaggi dall'adesione alla trasmissione telematica



A coloro che aderiscono alla trasmissione telematica dei dati delle fatture e dei corrispettivi viene accordata la riduzione di due anni dei termini di decadenza degli accertamenti:

- ai fini Iva (art. 57, c. 1, D.P.R. n. 633/1972);
- ai fini imposte sui redditi (art. 43, c. 1, D.P.R. 600/1973);

per quanto attiene ai redditi d'impresa o di lavoro autonomo dichiarati.

La sussistenza dei presupposti per la riduzione dei termini di accertamento deve essere segnalata annualmente dai soggetti interessati nella propria dichiarazione dei redditi, tenendo presente che la mancata comunicazione determina l'inefficacia della riduzione dei termini di accertamento.

Periodo decadenza accertamenti

Regole per la riduzione dei termini di decadenza



Per beneficiare della riduzione dei termini di decadenza, i soggetti passivi, che esercitano le opzioni devono effettuare e ricevere tutti i loro pagamenti mediante strumenti "tracciabili", e cioè tramite:

- bonifico bancario o postale;
- carta di debito o carta di credito;
- assegno bancario, circolare o postale non trasferibile;

In quanto la riduzione dei termini di decadenza non opera, in relazione a ciascun periodo d'imposta, a coloro che hanno effettuato o ricevuto anche un solo pagamento mediante strumenti diversi dai predetti.

N.B.: è consentito effettuare e/o ricevere pagamenti in contanti di entità non superiore ad € 30,00 (*art. 2, comma 1, D.M. 24 gennaio 2014*).

CONTABILITÀ SEMPLIFICATA E REGIME DI CASSA



ODCEC

Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
di Macerata e Camerino



terzo argomento

Contabilità semplificata

Il regime di contabilità semplificata si applica, *indipendentemente dall'attività svolta*:

- alle **imprese individuali**;
- alle **società di persone**;
- agli **enti non commerciali** con attività commerciale (non prevalente);

che nell'anno precedente, relativamente a tutte le attività esercitate hanno conseguito ricavi non superiori ai seguenti limiti (*non modificati*):

- **€ 400.000,00**, nel caso di attività di **prestazione di servizi**
- **€ 700.000,00**, negli altri casi (attività di produzione e/o di cessione di beni).

Attività miste -> soggetti che esercitano entrambe le attività -> devono confrontare i predetti limiti con i ricavi derivanti dall'attività prevalente.

In caso di mancata annotazione distinta dei ricavi, si presumono prevalenti quelli derivanti da attività diverse dalle prestazioni di servizi.

Esercizio di più attività

Nell'ipotesi di **esercizio contemporaneo**:

- **di prestazioni di servizi;**
- **di altre attività;**

per la tenuta della **contabilità semplificata** si deve fare riferimento al limite inerente:

- **alle attività diverse da quella di prestazioni di servizi (€ 700.000,00), nel caso in cui i ricavi delle attività esercitate non risultano distintamente annotati;**
- **all'attività prevalente, nell'ipotesi in cui i ricavi delle attività esercitate risultano distintamente annotati.**

Ne deriva, di conseguenza, che se l'**attività prevalente** esercitata viene individuata in quella costituita:

- **dalle prestazioni di servizi, il limite di ricavi che si rende applicabile è pari all'entità di € 400.000,00;**
- **da operazioni diverse da quelle classificabili come prestazioni di servizi (es.: commercio al minuto), il limite di ricavi applicabile è pari a € 700.000,00.**

Verifica limiti

I **ricavi** devono essere identificati in relazione agli artt. 57 e 85 del Tuir.

Pertanto, a titolo meramente indicativo, devono essere considerati:

- i corrispettivi delle cessioni di beni e/o di servizi alla cui produzione e/o scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- i corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione;
- le assegnazioni personali (soci o imprenditore) dei predetti beni (autoconsumo);
- la destinazione dei predetti beni a finalità estranee all'esercizio dell'attività impresa;
- i contributi in conto esercizio concessi a norma di legge.

Individuazione operativa -> Per la tenuta della contabilità semplificata si deve necessariamente fare riferimento all'entità complessiva dei **ricavi percepiti in un anno intero -> e specificamente a quelli conseguiti nell'ultimo anno di applicazione del regime ordinario.**

Regole nuova contabilità semplificata

Contabilità semplificata

Art. 1, c. 17 – 23, della legge di bilancio 2017 -> Con decorrenza dal periodo d'imposta 2017, è stato reso operativo il **regime di cassa per tutte :**

- **le imprese individuali;**
 - **le società di persone;**
- in regime di contabilità semplificata.**

**ATTENZIONE:
non per opzione**



Criterio di cassa anche per l'Irap -> *modifiche alla disciplina di determinazione della base imponibile dell'Irap* -> anche in questo caso viene reso operativo il **criterio di cassa come per le imposte sui redditi.**

I commi 20 e 21 prevedono che la base imponibile deve essere individuata con i criteri previsti dall'art. 66 del Tuir.

Ne deriva, che, ai fini Irap, rileva il **nuovo criterio di cassa**, mentre **non** si rendono operative, ad esempio, le **rimanenze finali**.

Attenzione -> alle regole nel passaggio dal regime di competenza a quello di cassa e viceversa.

Principio di imputazione

Periodo
d'imposta
2016

Imprese in
contabilità ordinaria

Principio di competenza

Imprese in
contabilità semplificata

Principio di competenza

Periodo
d'imposta
2017

Imprese in
contabilità ordinaria

Principio di competenza

Imprese in
contabilità semplificata

Principio di cassa
(+ *competenza per
determinate voci*)

Regole operative dal 2017

In pratica, con decorrenza dal 1° gennaio 2017 -> **per i contribuenti che operano in regime di contabilità semplificata**

il reddito d'impresa

e il valore della produzione netta Irap

deve essere individuato secondo il **criterio della “cassa”** in sostituzione del criterio o principio della **competenza**, che, conseguentemente, **esplicherà effetti solamente per i soggetti in contabilità ordinaria** (*anche per opzione*).

Le **imprese minori in contabilità semplificata** devono procedere a determinare il reddito come

differenza tra componenti positivi “percepiti”

e spese “sostenute” nel medesimo periodo d'imposta

tenendo, tra l'altro, presente che è stato eliminato l'inserimento delle **rimanenze finali** (che non devono nemmeno figurare come **rimanenze iniziali**).

Contabilità semplificata

Riscrittura c. 1 dell'art. 66 del Tuir -> lettera a) -> il reddito di impresa è costituito **dalla differenza** tra l'ammontare dei ricavi e proventi percepiti e le spese sostenute nel periodo di imposta nell'esercizio dell'attività di impresa.

Tale differenza deve essere:

➤ **umentata:**

- del valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore;
- dei proventi derivanti dagli immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa;
- delle plusvalenze e delle sopravvenienze;

➤ **diminuita:**

- delle minusvalenze;
- delle sopravvenienze passive;
- degli ammortamenti;
- degli accantonamenti.

Contabilità semplificata

Riscrittura c. 1 dell'art. 66 del Tuir -> lettera b) -> viene variato, in più parti, a fini di coordinamento con la nuova disciplina:

- il comma 3 dello stesso art. 66 del Tuir prevedendo per i contribuenti che adotteranno il regime di cassa le ordinarie regole valesvoli per la determinazione del costo e del valore normale dei beni.

A sua volta:

- **il comma 18 dispone che ->** dal reddito del periodo d'imposta in cui si applicano le nuove disposizioni deve essere **sottratto l'importo delle rimanenze finali imputate al reddito dell'esercizio precedente;**
- **il comma 19, per evitare salti e/o duplicazioni di imposizione, prevede che ->** nell'ipotesi di passaggio da un periodo d'imposta soggetto alla determinazione del reddito delle imprese minori, ad uno soggetto a regime ordinario, e viceversa, **i ricavi, i compensi e le spese che hanno già concorso alla formazione del reddito (secondo la disciplina adottata)** non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi.

Effetti finanziari *(da non sottovalutare)*

<i>Mezzo finanziario</i>	<i>Momento di rilevazione dei ricavi</i>	<i>Momento di rilevazione dei costi</i>
Assegno bancario o postale o circolare	Quando l'assegno entra nell'ambito delle disponibilità del soggetto	Quando l'assegno esce dall'ambito delle disponibilità del soggetto (data assegno)
Bonifico bancario o postale	Data di accredito sul c/c	Data in cui deve essere eseguito il bonifico
Ricevuta bancaria	Data di pagamento presso la banca da parte del cliente o data dell'accredito della somma sul c/c	Data in cui viene onorato il pagamento della ricevuta bancaria (data di addebito sul c/c)
Carta di credito o di debito	Data di accredito della somma sul c/c	Data di utilizzo della carta

Contabilità semplificata e obblighi contabili

Obblighi contabili

Art. 1, c. 22, della legge di bilancio 2017 -> i soggetti che applicano il **regime di cassa** devono annotare:

- analiticamente;
e:
- cronologicamente;

in apposito registro:

- i ricavi percepiti ed incassati;
- i costi sostenuti e pagati;

nonché, *con apposita annotazione*, le componenti positive e negative non iscritte in detti registri.

N.B.: i registri tenuti a fini Iva possono sostituire questo registro a patto che:

- risultino iscritte separate annotazioni delle operazioni non soggette a registrazione Iva;
- venga riportato l'importo complessivo delle operazioni che non hanno generato incassi o pagamenti con indicazione delle fatture cui le operazioni stesse si riferiscono.

Obblighi contabili

Fino al 31.12.2016 -> l'art. 18 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, esonerava le imprese in contabilità semplificata dagli obblighi civilistici di tenuta delle scritture contabili (libro giornale, libro inventari, ecc.), anche se espressamente previsti dall'art. 14 del medesimo decreto.

Inoltre, sussisteva l'obbligo di redigere le altre scritture contabili ritenute rilevanti ai fini fiscali:

- i registri Iva;
- il registro dei beni ammortizzabili, per poter dedurre gli ammortamenti.

Sempre fino al 31.12.2016 -> entro il termine di presentazione della dichiarazione, tra l'altro, il **registro Iva degli acquisti doveva risultare "integrato"**:

- con il **valore delle rimanenze** alla fine del periodo d'imposta;
- con le **scritture «integrative» (operazioni non Iva) e/o «di rettifica»** da considerare di competenza per la determinazione del reddito d'impresa (ratei, risconti, accantonamenti, Tfr, svalutazioni, ecc.).

Obblighi contabili

Dal 1°1.2017 -> per i contribuenti in “contabilità semplificata” vengono previsti due regimi alternativi (se non tre).

1

Oltre agli ordinari registri Iva (registro Iva acquisti, vendite e/o corrispettivi), deve essere posto in uso:

- **uno specifico registro in cui annotare**, in modo cronologico, **i ricavi percepiti**, indicando **per ciascun incasso**:
 - l'inerente importo;
 - le generalità, l'indirizzo ed il comune di residenza del soggetto che ha effettuato il pagamento;
 - gli estremi della fattura o di altro documento di addebito emesso;
- **altro specifico registro in cui annotare**, in modo cronologico, e in relazione alla data di pagamento (criterio di cassa) le **spese sostenute nell'esercizio**, specificando:
 - le generalità, l'indirizzo ed il comune di residenza del soggetto che riceve il pagamento (**si ritiene, oltre all'importo**);
 - gli estremi della fattura o altro documento di addebito emesso.

Obblighi contabili

Dal 1°1.2017 -> per i contribuenti in “contabilità semplificata” vengono previsti due regimi alternativi (se non tre).

1

Altri componenti positivi e negativi di reddito, come a titolo meramente indicativo:

- ammortamenti;
- sopravvenienze passive;
- sopravvenienze attive;
- plusvalenze;
- accantonamenti;
- svalutazioni;

deve risultare effettuata in tali registri.

Si ritiene che sussista la possibilità di beneficiare di un termine maggiore per le annotazioni (entro il termine di presentazione dell'adempimento dichiarativo).

Obblighi contabili

Dal 1°1.2017 -> per i contribuenti in “contabilità semplificata” vengono previsti due regimi alternativi (se non tre).

2

Tenuta dei registri Iva integrati -> attivare solamente i **registri Iva**, nei quali procedere a rilevare:

- le operazioni Iva;
- le **operazioni non soggette ad Iva** annotate in modo separato da quelle soggette a Iva;
- **integrazione, in modo analitico, degli incassi dei pagamenti.**

In pratica -> a deroga dell’annotazione dei singoli incassi e pagamenti, sussiste la possibilità di specificare **le sole operazioni per le quali entro la fine del periodo d’imposta non ha avuto luogo l’aspetto finanziario** (entità delle operazioni attive non incassate e ammontare delle operazioni passive non pagate). In pratica, se l’incasso o il pagamento non si è concretizzato nell’anno di registrazione nei registri Iva riportato **l’importo complessivo dei mancati incassi/pagamenti** con specificazione **delle fatture** cui si fanno riferimento = “per differenza” le operazioni per i quali è intervenuto l’incasso/pagamento (?) – viene meno l’annotazione cronologica dell’evento finanziario.

Dal 1°1.2017 -> per i contribuenti in “contabilità semplificata” vengono previsti due regimi alternativi (se non tre).

3

Registrazione uguale incasso o pagamento – opzione

Altra semplificazione da attuare tramite esercizio di una specifica opzione vincolante per un triennio.

- **Tenuta dei registri Iva senza annotare gli incassi e i pagamenti** (tenendo presente che sussiste l'obbligo di “*separata annotazione*” delle operazioni non soggette a registrazione Iva).
- Applicazione della **presunzione legale** secondo cui **la data di registrazione dei documenti coincide con quella della riscossione o dell'incasso (= ricavo) o dell'esborso o del pagamento (= costo).**

Si è in presenza di una **presunzione assoluta** -> garanzia della **non contestazione** dell'errata applicazione del principio di cassa in sede di verifica fiscale.

Obblighi contabili

Dal 1°1.2017 -> per i contribuenti in “contabilità semplificata” vengono previsti due regimi alternativi (se non tre).

3

Registrazione uguale incasso o pagamento – opzione

Detta regola consente al soggetto interessato di:

- **gestire la perdita** spostando nel tempo la registrazione delle fatture Iva – fino all’adempimento dichiarativo del secondo periodo d’imposta rispetto alla data di ricevimento -> così operando il costo verrà portato in deduzione in periodi d’imposta successivi (possibile elusione dell’art. 8 del Tuir);
- **rimangono vincolanti i termini di annotazione delle fatture emesse e dei corrispettivi** (art. 23 e 24 del decreto Iva) = **ricavi**;
- se il credito reveniente da una fatture registrata (= incassata per presunzione assoluta) successivamente diventa “non esigibile” (**perdite su crediti**) -> sussiste il dubbio se tale perdita può essere dedotta come minor ricavo o come un’eventuale specifica deduzione di operazione non Iva.

Obblighi contabili

Opzione per regime ordinario

Attenzione -> sussiste la possibilità di **optare per il regime ordinario di tenuta delle scritture contabili.**

Il Ministro dell'economia può procedere a emanare disposizioni attuative delle nuove norme entro 30 giorni dall'entrata in vigore della legge di stabilità.

Deroga a un criterio semplificato presuntivo

Con l'**esercizio dell'opzione - di durata triennale** - il contribuente, come già accennato, ha anche la possibilità di **derogare parzialmente** al regime di cassa, facendo coincidere la data di registrazione dei documenti ai fini Iva con quella in cui è intervenuto il relativo incasso o pagamento.

N.B.: sussiste, come detto, la possibilità di optare per il regime contabile ordinario con efficacia almeno triennale.

Riepilogo - opzioni possibili

1

- Tenuta di due registri distinti (incassi e pagamenti).

2

- Tenuta dei registri Iva con annotazione separata;
- Operazioni no Iva e indicazione dell'importo complessivo;
- Rilevazione mancati incassi / pagamenti al 31.12.


3

**(opzione
per 3 anni)**

- Tenuta dei registri Iva con annotazione separata;
- Operazioni no Iva (annotazione);
- Ammontari incassati / pagati per effetto della coincidenza tra la data di registrazione e quella di incasso o di pagamento del documento.

Regime di cassa – anche per l'Irap

La legge di bilancio 2017 è intervenuta anche sulle modalità di determinazione della base imponibile IRAP delle imprese minori, inserendo il comma 1-*bis* all'interno dell'art. 5-*bis* del D.Lgs. 446/97, disponendo, in particolare, che, per le società e gli imprenditori individuali ammessi al regime di contabilità semplificata, la base imponibile IRAP deve essere determinata a norma dell'art. 66 del TUIR.



Ne deriva, di conseguenza, che - dal periodo d'imposta 2017 (con effetti dalla dichiarazione IRAP 2018) - **il valore della produzione netta delle imprese in contabilità semplificata deve essere individuato in relazione al principio di cassa, secondo quanto previsto in materia di reddito d'impresa.**

N.B.: non può essere esercitata l'opzione per il calcolo dell'IRAP in base alle risultanze del bilancio e, quindi, per l'individuazione dei componenti reddituali rilevanti continuerà ad avvenire ai sensi dell'art. 5-*bis*, c. 1 del D.Lgs. 446/97, in quanto non cambiano i proventi e gli oneri concorrenti alla formazione del valore della produzione netta (che restano i consueti), ma soltanto il criterio di imputazione temporale.

Regime di cassa – anche per l'Irap

Ai fini Irap, per i soggetti in argomento:

- le **plusvalenze** e le **minusvalenze** -> non imponibili o indeducibili;
- i **costi del personale**, se deducibili (es.: dipendenti a tempo indeterminato, addetti alla ricerca e sviluppo), lo **saranno in relazione al principio di cassa**, salve le eccezioni espressamente previste anche ai fini del reddito d'impresa (come, ad esempio, gli accantonamenti al Tfr).

N.B.: risoluzione Ade 265/2009 -> *i contributi previdenziali inerenti ai dipendenti a tempo indeterminato* si devono ritenere deducibili, ai fini IRAP, in base al criterio di imputazione temporale proprio del soggetto che se ne avvale.

Locuzione “in quanto compatibili” -> si ritiene che il riferimento sia relativo ai proventi e agli oneri che, in ogni caso, non concorrono alla formazione della base imponibile IRAP. Es.: le plusvalenze e le minusvalenze conseguite nel 2016 si devono considerare irrilevanti ai fini del calcolo dell'IRAP, in quanto un componente reddituale, se ha già concorso alla formazione del reddito secondo le regole ordinarie (*principio di competenza*), non deve essere computato nella determinazione del reddito secondo le regole del nuovo regime.

Passaggio dalla contabilità per competenza a quella per cassa

Aspetti procedurali

Regola procedurale -> nel passaggio dal «principio di competenza» a «quello di cassa»:

- i ricavi e/o i compensi;
- gli oneri e le spese;

che hanno già concorso alla formazione del reddito -> non devono assumere rilevanza nella determinazione del reddito dei periodi d'imposta successivi.



Ne deriva, di conseguenza, che:

- un ricavo che è stato dichiarato per competenza nel periodo d'imposta «2016», il cui credito viene incassato nel corso dell'anno «2017», non deve assumere rilevanza per il periodo d'imposta «2017»;
- un costo o una spesa dedotta per competenza nel periodo d'imposta «2016», il cui debito viene pagato nel corso dell'anno «2017», non deve assumere rilevanza per il periodo d'imposta «2017».

Aspetti procedurali

dal regime di competenza

Il reddito deve essere individuato rispettando le regole del «principio di competenza»

Quindi -> non rilevano gli aspetti finanziari (incassi e pagamenti)

al regime di cassa

Il reddito del periodo successivo **deve essere individuato** rendendo non rilevanti i componenti che hanno già concorso alla formazione del reddito (escludendo, quindi, quelli già tassati o dedotti nel periodo d'imposta precedente).

Aspetti procedurali

dal regime di
cassa

Il reddito deve essere individuato rispettando le regole del «principio di cassa»

Quindi -> rilevano gli aspetti finanziari (incassi e pagamenti) e non il «principio di competenza»

**al regime di
competenza**

Il reddito del periodo successivo deve essere individuato continuando ad applicare il «principio di cassa» ai componenti positivi e negativi del periodo d'imposta precedente.

Aspetti procedurali

Caso 1

L'agente di commercio Paolo Rossi, premesso che nel corso del periodo d'imposta «2017» ha deciso di applicare il **regime di cassa (primo anno di applicazione dello stesso)**, ha riscosso provvigioni attive per € 10.000,00 di competenza del precedente periodo d'imposta.

soluzione

L'incasso delle provvigioni di competenza dell'anno 2016, pur risultando incassate nel 2017 (primo anno di applicazione del regime di cassa), poiché le medesime:

- hanno costituito oggetto di adempimento dichiarativo nell'anno 2016, non esplicano effetti nell'anno 2017;
- per l'art. 6 del decreto Iva, il momento impositivo Iva che determina l'obbligo di emissione della fattura deve essere individuato alla data di effettivo incasso (ai fini dei redditi, però, non deve esplicare effetti).

Aspetti procedurali

Caso 2

L'imprenditore individuale Paolo Rossi, premesso che nel corso del periodo d'imposta «2017» ha deciso di applicare il **regime di cassa (primo anno di applicazione dello stesso)**, decide di abbandonare tale regime optando per la contabilità ordinaria.

soluzione

Come regola generale, detto imprenditore individuale non ha la possibilità di assumere come «rimanenze iniziali» la valutazione delle merci in rimanenza al 31 dicembre 2017. Tale situazione si concretizza in quanto nell'anno 2017 (anno di applicazione del regime di cassa) il costo di acquisizione sostenuto per l'acquisto delle stesse è stato già integralmente dedotto (per applicazione del «principio di cassa»).

Al riguardo, però, per correttezza, si segnala che sussistono dubbi operativi in relazione ai metodi utilizzati per la contabilità di cassa.

Individuazione del reddito d'impresa

Reddito d'impresa

Regola -> nell'ambito dell'attuale «contabilità semplificata» si rende operativo il cosiddetto «criterio di cassa», anche se, in realtà, come precedentemente accennato, si rende applicabile un particolare sistema misto -> **cassa + competenza».**

Infatti, il **reddito d'impresa per coloro che applicano il regime di contabilità semplificata** -> pari alla differenza tra:

**ricavi e altri proventi percepiti
e oneri e spese sostenute.**

Tra gli **oneri e le spese sostenute**, a titolo di mera indicazione, si devono comprendere:

- i costi di acquisizione e gli oneri accessori di diretta imputazione di materie prime, secondarie e merci;
 - gli oneri per il personale dipendente, assimilato;
 - i costi inerenti al lavoro autonomo;
 - i canoni di leasing, di locazione o affitto e di noleggio;
 - gli esborsi per le utenze (telefono, energia elettrica, gas e acqua);
- e simili.

Reddito d'impresa

Al risultato, così ottenuto, devono necessariamente risultare le seguenti:

➤ **integrazioni:**

- l'autoconsumo personale e/o familiare dell'imprenditore;
- i proventi degli immobili "patrimonio";
- le plusvalenze;
- le sopravvenienze attive;

➤ **sottrazioni:**

- le minusvalenze;
- le sopravvenienze passive;

nonché, **in sede di adempimento dichiarativo**, ai sensi del comma 3 dell'art. 66 del Tuir, è necessario anche tenere in considerazione alcune specifiche regole inerenti alle norme generali:

- sui componenti del reddito d'impresa (art. 109 del Tuir);
- sulle valutazioni (art. 110 del Tuir).

Reddito d'impresa

A quanto precede, è anche necessario rammentare, sempre in relazione al comma 3 dell'art. 66 del Tuir, che - **per le imprese minori che applicano la contabilità semplificata** - si rendono operative anche le regole inerenti all'imputazione:

- degli **oneri di utilità sociale** (art. 100 del Tuir);
- degli **oneri fiscali e contributivi** (art. 99 comma 1 e 3 del Tuir);
- degli **oneri indeducibili dei beni immobili civili posseduti dalle imprese** (art. 90, comma 2, del Tuir);
- dei **beni inerenti all'impresa** (art. 65 del Tuir);
- dei **costi inerenti a più esercizi** (art. 108 del Tuir);
- dei **proventi e agli oneri non computabili nella determinazione del reddito** (art. 91 del Tuir);
- delle **spese per prestazioni di lavoro** (art. 95 del Tuir).

Reddito d'impresa e contabilità semplificata

Ne deriva, di conseguenza, che **in sede di determinazione del reddito d'impresa**, in relazione al richiamo di quanto stabilito dai commi 2, 4 e 5 del previgente art. 66 del Tuir:

- **sono deducibili**, ai sensi del predetto comma 2:
 - le **quote di ammortamento** dei beni sia materiali, sia immateriali;
 - le eventuali **perdite di beni strumentali**;
 - le **perdite su crediti** (tenendo presente quanto già accennato al riguardo);
 - gli accantonamento di competenza del **Tfr-trattamento di fine rapporto**;
- **sono applicabili le deduzioni forfetarie**, ai sensi dei predetti commi 4 e 5, le **deduzioni forfetarie** per:
 - gli autotrasportatori;
 - gli esercenti attività alberghiera;
 - gli esercenti attività di ristorazione;
 - gli intermediari di commercio (rappresentanti e agenti di commercio);

nonché trova applicazione anche la **deduzione forfetaria** prevista per i distributori di carburante (art. 34 della L. 183/2011).

Esempio operativo

Caso

Un imprenditore individuale in contabilità semplificata, nel corso dell'anno 2016, ha acquistato n.1.000 pezzi di un prodotto al costo di € 100 ciascuno, che rivende a € 200. Nell'anno 2016 ne vende 500 pezzi, mentre i restanti, che costituiscono le rimanenze finali per l'anno 2016, vengono cedute nel corso del 2017.

Soluzione (anno 2016) Contabilità semplificata per competenza

▪ Ammontare ricavi [500 x 200]	€ 100.000,00
<i>meno:</i>	
▪ Costi di acquisto [1.000 x 100]	€ 100.000,00
<i>più:</i>	
▪ Rimanenze finali [500 x 100]	€ 50.000,00
<i>uguale:</i>	-----
▪ Reddito [100.000 – (100.000 – 50.000)]	€ 50.000,00

Esempio operativo-primο anno

Caso
(segue)

Un imprenditore individuale in contabilità semplificata, nel corso dell'anno 2016, ha acquistato n.1.000 pezzi di un prodotto al costo di € 100 ciascuno, che rivende a € 200. Nell'anno 2016 ne vende 500 pezzi, mentre i restanti, che costituiscono le rimanenze finali per l'anno 2016, vengono cedute nel corso del 2017.

Soluzione
(anno 2017)
Contabilità
semplificata
per cassa

▪ Ammontare ricavi [500 x 200]	€ 100.000,00
<i>meno:</i>	
▪ Costi di acquisto	€ 0,00
<i>uguale:</i>	
▪ Reddito [100.000,00 – 00,00)	€100.000,00

Poiché *si tratta del primo anno* deve essere sottratto l'importo delle rimanenze finali. Quindi:

▪ Reddito al netto delle rimanenze: [100.000 – 50.000]	€ 50.000,00
--	-------------



ESTROMISSIONE IMMOBILI DELL'IMPRESA INDIVIDUALE



ODCEC

Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
di Macerata e Camerino



quarto argomento

Riapertura termini

Con l'art. 1 della Legge di bilancio 2017, è stato disposto:

- **al c. 565**, che le disposizioni dell'art. 1, c. da 115 a 120, della l. 28 dicembre 2015, n. 208, si applicano anche alle **assegnazioni, trasformazioni e cessioni poste in essere successivamente al 30 settembre 2016 ed entro il 30 settembre 2017**. I versamenti rateali dell'imposta sostitutiva da eseguire rispettivamente, entro il 30 novembre 2017 ed entro il 16 giugno 2018;
- **al c. 566**, che le disposizioni dell'art. 1, c. 121, della l. 28 dicembre 2015, n. 208, si applicano anche alle **esclusioni dal patrimonio dell'impresa dei beni ivi indicati, posseduti alla data del 31 ottobre 2016, poste in essere dal 1° gennaio 2017 al 31 maggio 2017**.

I versamenti rateali dell'imposta sostitutiva devono essere effettuati, rispettivamente, entro il 30 novembre 2017 e il 16 giugno 2018 (decorrenza dell'estromissione → dal 1° gennaio 2017).

L'imprenditore individuale che

alla data del 31 ottobre 2016

possiede beni immobili strumentali di cui all'art. 43, c. 2, del TUIR, può,

entro il 31 maggio 2017,

optare per l'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa, **con effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2017,** mediante il pagamento di una imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura dell'8% della differenza tra il valore normale di tali beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto.

Condizioni per l'estromissione



Essere **imprenditore individuale alla data del 31 ottobre 2016** e possedere beni immobili strumentati (di cui all'art. 43, c. 2, del TUIR), da estromettere nel periodo **dal 1° gennaio 2017 al 31 maggio 2017**.



Possedere la **qualifica di imprenditore individuale alla data del 1° gennaio 2017**.

Attenzione -> non rileva che successivamente l'imprenditore cessi l'attività.



Essere **imprenditore individuale al 31 ottobre 2016** anche in regime forfetario (L. 190/2014) o in regime contribuenti di vantaggio (D.L. 98/2011).



Beni immobili interessati (regola individuativa):

- **acquistati ante 1992** → immobili strumentali per destinazione erano relativi all'impresa, anche se non presenti nell'inventario → immobili strumentali considerati inerenti all'impresa solo se riportati nell'inventario;
- **acquistati dal 1992** → immobili strumentali per destinazione e per natura → inerenti all'impresa individuale solo se presenti nell'inventario.

Estromissione non agevolata



Imprenditore individuale che ha cessato l'attività – con conseguente chiusura della partita Iva – con decorrenza dal 31 dicembre 2016.

Circ. 26/2016 -> si è già verificato il presupposto per l'attribuzione del bene alla sfera privata patrimoniale dell'imprenditore -> applicazione dell'imposta ordinaria sulle eventuali plusvalenze realizzate.



Imprenditore individuale che ha concesso l'unica azienda in affitto o in usufrutto prima del 1° gennaio 2017, nel qual caso la qualifica di imprenditore si considera venuta meno.

Circ. 26/2016 -> tutti i beni che fanno parte dell'azienda concessa in affitto restano beni inerenti all'impresa -> in caso di cessione concorrono alla realizzazione dell'eventuale plusvalenza.



Unico socio di società personale che non ha provveduto alla ricostituzione della pluralità dei soci non ha trasformato la società in ditta individuale alla data del 31 ottobre 2016.



L'impresa individuale si è costituita dopo il 31 ottobre 2016 (cioè a partire dal 1° novembre 2016).

Decesso e donazione dell'azienda

**Estromissione
può risultare
validamente
operata anche**



dall'erede dell'imprenditore deceduto dopo il 31 ottobre 2016 -> a condizione che lo stesso abbia proseguito in forma individuale l'attività del de-cuius.



dal donatario dell'azienda -> che ha proseguito, in forma individuale, l'attività del soggetto donante.


Attenzione -> in relazione all'art. 58 del Tuir -> l'azienda è stata assunta agli stessi valori riconosciuti in capo al soggetto donante.

Beni oggetto dell'estromissione


Regola -> **beni che possono validamente beneficiare dell'agevolazione dell'estromissione** -> immobili strumentali (per natura e per destinazione) di cui all'art. 43, comma 2, del Tuir -> **posseduti alla data del 31 ottobre 2016.**



Il bene immobile deve risultare posseduto a titolo di proprietà o con altro diritto reale nell'ambito della sfera imprenditoriale.



Circ. 26/2016 -> L'estromissione può anche riguardare i beni immobili posseduti in comproprietà o in comunione (es.: con il coniuge) limitatamente alla parte di competenza dell'imprenditore individuale.



Ris. 8.5.2008, n. 188 -> la presenza del contratto di leasing non determina il possesso del bene, ma la sua mera detenzione -> **l'estromissione non è consentita per i beni immobili in locazione finanziaria.**

Beni esclusi dell'estromissione

Si devono considerare **esclusi** dall'operazione di **estromissione** i **beni immobili**

qualificabili come «beni merce» -> non strumentali né per natura, né per destinazione anche se risultano riportati nel libro degli inventari (circ. 26/2016)

che prima del 1° gennaio 2017 -> sono stati ceduti (circ. 26/2016)

che prima del 1° gennaio 2017 -> sono stati autoconsumati (circ. 26/2016)

che risultano «a uso promiscuo» -> in quanto non si devono ritenere relativi all'impresa, ma appartenenti alla sfera priva dell'imprenditore (circ. 40/2002).

Estromissione – Termini e casi particolari

Opzione → entro il **31 maggio 2017** con effetto dal **1° gennaio 2017**.

Si ritiene sufficiente il comportamento concludente dell'imprenditore che pone in essere gli adempimenti che dimostrano la volontà di escludere i beni immobili strumentali dal patrimonio dell'impresa (es.: contabilizzazione).

**Immobili concessi
in locazione**

Possono essere estromessi i beni immobili concessi in locazione dopo il 31 ottobre 2016.

**Impresa
immobiliare:
operazione di
estromissione**

esclusa -> per le unità immobiliari a uso abitativo, in quanto prive del requisito della strumentalità

Possibile -> per le unità immobiliari accatastate come C/3 in quanto strumentati per natura.

Estromissione – Riepilogo beni che possono essere estromessi

<i>Fattispecie</i>	<i>Estromissione</i>	<i>Precisazioni operative</i>
Immobili strumentali per natura (A, B, C, D, E e A/10)	Consentita (se in comunione, solo per la parte riferibile all'imprenditore)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ solo se locati o concessi in uso a terzi; ▪ solo se presenti nel libro degli inventari (o nel registro dei cespiti ammortizzabili)
Immobili strumentali per destinazione (qualsiasi categoria catastale)	Consentita (se in comunione, solo per la parte riferibile all'imprenditore)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ solo se utilizzati direttamente ed esclusivamente per l'esercizio dell'impresa; ▪ solo se presenti nel libro degli inventari (o nel registro dei cespiti ammortizzabili) - acquisti dal 1992
Beni merce	Non consentita	
Immobili non strumentali né per natura, né per destinazione	Non consentita	Es.: unità immobiliari a uso abitativo che risultano locate.

Estromissione – Test

<i>Fattispecie</i>	<i>Sussiste la possibilità di estromissione?</i>
Terreno (anche edificabile) locato (anche per usi agricoli)	
Terreno (anche edificabile) utilizzato in proprio (società agricola)	
Immobile A3 utilizzato in proprio (come impresa)	
Immobile D1 utilizzato in proprio (come impresa)	
Immobile D1 locato	
Immobile D1 merce	
Immobile A3 merce	
Immobile A3 locato	

Estromissione – Esercizio dell'opzione

Regola -> per l'esercizio dell'estromissione assume rilevanza il comportamento concludente -> imprenditore sceglie entro il 31 maggio 2017 gli immobili strumentali utilizzati alla data del 31 ottobre 2016, con effetto dal 1° gennaio 2018.

La **decisione di escludere i beni immobili strumentali dal patrimonio dell'impresa** può essere costituito dalla contabilizzazione della estromissione

- *sul libro giornale* (per coloro che risultano in regime di «contabilità ordinaria»);
- *sul registro dei cespiti ammortizzabili* (per coloro che risultano in regime di «contabilità semplificata»).

il **perfezionamento dell'avvenuta opzione per l'estromissione** si realizza con l'indicazione nella dichiarazione dei redditi

- dei valori dei beni estromessi;
- dell'entità dell'inerente imposta sostitutiva.

Estromissione – Valori dei beni immobili

Valore normale

In relazione al richiamo al comma 117 della L. 208/2015, il **valore normale** può essere individuato in maniera alternativa:

- **nel valore di mercato** (art. 9 del Tuir);
- **nel valore catastale** (rendita rivalutata per i coefficienti di cui all'art. 52, comma 4, del D.P.R. 131/1986) [*circ. 26/2016 -> la scelta di tale valore sussiste anche in capo all'imprenditore individuale*]

Valore fiscalmente riconosciuto

circ. 26/2016 -> è pari alla differenza tra:

- il costo storico del bene immobile;
 - e:
 - l'importo degli ammortamenti fiscalmente dedotti fino al 2016;
- tenendo in considerazione anche delle eventuali fiscalmente rilevanti poste in essere.

Nella determinazione del valore fiscalmente riconosciuto è necessario tenere conto anche del valore attribuito alle aree occupate dalla costruzione in relazione alle quali non sono stati eseguiti ammortamenti fiscalmente rilevanti.

Estromissione – trattamento ai fini Iva

<i>Bene estromesso</i>	<i>Trattamento ai fini Iva</i>
Acquistato prima del 1973	Fuori campo Iva
Acquistato da soggetto privato	Fuori campo Iva
Apportato dall'imprenditore individuale	Fuori campo Iva
Acquistato con Iva non detratta per intero ammontare (100%)	Operazione esente ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 27-quinques, decreto Iva
Acquistato con Iva interamente detratta	Soggetto a Iva se estromesso da impresa costruttrice/ristrutturatrice entro 5 anni dal termine dei lavori Operazione esente, salvo opzione per l'imponibilità (dopo 5 anni)

Estromissione – trattamento ai fini Iva

ESTROMISSIONE AGEVOLATA FABBRICATI ABITATIVI

<i>imprenditore individuale</i>	<i>estromissione</i>	<i>Regime Iva</i>	<i>Aliquote</i>
Impresa costruttrice o di ripristino	Entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori	imponibile	10% 4%, se prima casa 22%, se abitazione di lusso
	oltre 5 anni dall'ultimazione dei lavori	esente	-
		Imponibile per opzione	10% 4%, se prima casa 22%, se abitazione di lusso
<i>Qualsiasi</i>	Qualsiasi immobile	esente	-

N.B.: l'estromissione non è soggetta né a imposta di registro, né a imposte ipocatastali.

Estromissione – trattamento ai fini Iva


ESTROMISSIONE AGEVOLATA FABBRICATI STRUMENTALI

<i>imprenditore individuale</i>	<i>estromissione</i>	<i>Regime Iva</i>	<i>Aliquote</i>
Impresa costruttrice o di ripristino	Entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori	imponibile	10% o 22%
	oltre 5 anni dall'ultimazione dei lavori	esente	-
		Imponibile per opzione	10% o 22%
Qualsiasi	Qualsiasi immobile	esente	-
		Imponibile per opzione	10% o 22%


N.B.: l'estromissione non è soggetta né a imposta di registro, né a imposte ipocatastali.

Estromissione – trattamento ai fini Iva

**Individuazione
della base
imponibile ai
fini Iva**




Circ. 26/2016 -> art. 13, comma 2, lettera c), decreto Iva -> il prezzo di acquisto o, in mancanza, il prezzo del costo dei beni o dei beni simili, devono essere individuati nel momento in cui viene effettuata l'operazione.



L'utilizzo del prezzo di acquisto/costo rispetto al valore normale, implica che la base imponibile Iva della cessione gratuita:

- non deve comprendere il «ricarico» normalmente praticato sul mercato per quel bene; bensì:
- deve risultare costituita dal prezzo di acquisto del bene «attualizzato» al momento della cessione.



Attenzione -> quanto precede ha riflessi diretti sull'imposta solamente nell'ipotesi di imponibilità, mentre nel caso di operazione esente la stessa può esplicare conseguenze solamente per coloro che sono tenuti ad applicare il pro-rata di detrazione.

Estromissione – Imposta sostitutiva

Imposta sostitutiva dovuta sulla differenza tra il valore normale di tali beni e il relativo valore fiscalmente riconosciuto = base imponibile



Aliquota imposta
sostitutiva
8%

PAGAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

60%



entro il 30 novembre 2017

40%



entro il 16 giugno 2018

Possibile la compensazione
con i criteri di cui al D.Lgs.
241/1997

Attenzione -> il bene immobile estromesso rientra nella cosiddetta sfera personale dell'imprenditore, per cui lo stesso – con decorrenza dal 2017 – è tenuto a dichiararlo nel quadro RB del modello REDDITI, oltre agli adempimenti conseguenti.

Estromissione – Immobile strumentale locato

Regola -> estromissione immobile strumentale locato -> effetti dall'1.1.2017 ai fini:

- **Iva e imposta di registro** (ris.: 390/2008):
- **reddituale** -> da tale data non concorre più alla determinazione del reddito d'impresa -> reddito fondiario (quadro RB modello REDDITI PF).



Se canoni di locazione assoggettati:

- **ad Iva 22%** (caso generale per i beni immobili strumentali);
 - A Iva come operazione **esente Iva** (ex art. 10 , c. 1, n. 8-bis, decreto Iva);
- è necessario “neutralizzare” l’addebito nei riguardi del conduttore con **nota di credito** (*anche se in esenzione Iva*).



Ai fini imposta di registro -> l'imprenditore deve:

- **integrare l'imposta di registro versata** (dall'1% al 2%) -> se il contratto risulta:
 - **in corso all'1.1.2017** -> integrazione periodo operativo dell'aliquota 1%;
 - **dopo 1.1.2017** -> periodo compreso tra la data di validità del contratto e il termine del periodo di operatività dell'aliquota 1%;
- **denunciare evento** -> **con versamento integrativo che dovrebbe tenere luogo della denuncia prevista dall'art. 19 del D.P.R. 131/1986.**



MISURE IN MATERIA DI ACE



ODCEC

Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
di Macerata e Camerino



quinto argomento

Aspetti generali

Art. 1, commi da 550 a 553, della legge di bilancio 2017 -> ai fini della determinazione del *rendimento nozionale*:

- aliquota unica a regime del **2,70%** (*con decorrenza dal 2018*);
 - aliquota operativa per l'anno 2017: **2,30%**;
- mentre per l'anno 2016 l'aliquota è pari al **4,75%**.

Aliquote Ace-Aiuto crescita economica	Anno 2014	Anno 2015	Anno 2016	Anno 2017	a regime
	4,00%	4,50%	4,75%	2,30%	2,70%

Acconti 2017 -> determinazione entità acconti deve essere considerata, quale imposta del periodo precedente (anno 2016), quella che si sarebbe ottenuta applicando l'aliquota 2,30%.

Nuove regole

Soppressione della SuperAce per società quotate

Soggetti Irpef -> determinazione dell'Ace come per i soggetti Ires

Disposizioni antielusive

Variazione in aumento del capitale proprio

(L'art. 1, c. 550, lett. d), Legge Bilancio 2017)

Art.1, comma 6-bis, D.L. 201/2011 - con decorrenza dal 2016 -> per i soggetti diversi dalle banche/impresе di assicurazione -> **variazione in aumento del capitale proprio non ha effetto** “fino a concorrenza dell'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010”.

Segnalazione da parte contribuente

(quadro RS, sezione Ace - rigo “elementi conoscitivi”).

Se il contribuente **non effettua le segnalazioni richieste dal comma 3-quinquies, art. 8 del D.Lgs. 471/1997**, fra cui rientra anche l'applicazione delle disposizioni antielusive in tema di Ace (art. 1, comma 8, D.L. n. 201/2011 -> si rende operativa la **sanzione fissa da € 2.000 a € 21.000**).

Abolita dal 2017 la SuperAce

Viene meno, per le società le cui **azioni sono quotate in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione** di Stati membri della UE o aderenti allo Spazio economico europeo, la **variazione in aumento del 40% del capitale proprio** rispetto a quello esistente alla chiusura di ciascun esercizio precedente.

Ambito soggettivo

Soggetti interessati all'Ace

Soggetti Ires e imprese soggette all'Irpef in contabilità ordinaria e cioè:

- **società di capitali** (S.p.a., S.r.l., S.a.p.a., Società cooperative, ecc.) di cui all'art. 73, comma 1, lett. a), del Tuir;
- **enti commerciali residenti in Italia** (di cui all'art. 73, comma 1, lett. b), del Tuir);
- **società estere, per le stabili organizzazioni presenti in Italia** (art. 73, comma 1, lett. d), del Tuir);
- **imprenditori individuali;**
- **società personali** (snc e sas).

Soggetti esclusi dall'Ace

- **enti non commerciali;**
- **società assoggettate alle procedure di:**
 - **fallimento;**
 - **liquidazione coatta;**
 - **amministrazione straordinaria** delle grandi imprese in crisi.

Soggetti Ires-applicabilità Ace

Operatività dell'Ace

deduzione
dal reddito
complessivo



Aliquota
Ace



variazione in aumento
del capitale proprio
rispetto a quello
esistente al 31.12.2010

Regola -> variazione in aumento (incrementi – decrementi) del capitale proprio non può risultare di entità superiore al **patrimonio netto** risultante dal relativo bilancio.

Ne deriva, quindi, che la **deduzione Ace** deve essere individuata in ciascun periodo dal **minor importo** tra **incremento del capitale proprio** (rispetto al periodo 2010) e **patrimonio netto** risultante dal bilancio dell'esercizio di riferimento.

Attenzione:

- **incrementi** -> rilevano da quando sono effettuati (in denaro, *non in natura*);
- **decrementi** -> rilevano dall'inizio del periodo d'imposta.
- **utile d'esercizio** -> rileva a incremento del periodo d'imposta in cui viene deliberato l'accantonamento in bilancio;
- **se periodo d'imposta inferiore ad anno solare** -> necessario ragguglio a periodo.

Soggetti Irpef-applicabilità Ace

Fino al
periodo
d'imposta
2015

deduzione
dal reddito
complessivo



Aliquota
Ace



Patrimonio netto esistente al
termine di ciascun periodo
d'imposta

- patrimonio netto comprendeva utile dell'esercizio - esclusi prelievi in conto utili effettuati dall'imprenditore o dai soci;
- esplicavano effetti riserve di utili e da rivalutazione monetaria.

Per il periodo
d'imposta
2016

- individuare il patrimonio netto al 31.12.2010;
- rilevare incrementi di capitale proprio del periodo 31.12.2010-31.12.2015 [differenza tra il patrimonio netto al 31.12.2010 e quello al 31.12.2015];
- calcolare variazione in aumento del capitale proprio al 31.12.2016 rispetto a quello esistente al 31.12.2015 [se positiva - > somma algebrica tra incrementi e decrementi];
- individuare **patrimonio netto risultante al 31.12.2016** da applicare al rendimento nozionale [minor ammontare tra l'incremento capitale proprio dei periodi 2011-2015 e 2016) e patrimonio netto al 31.12.2016], l'aliquota del 4,75%.

Soggetti Irpef-applicabilità Ace

Caso 1
*(solo per
valutazione
differenze
procedurali)*

I dati di riferimento della ROSSI sas possono essere così schematizzati:

- Patrimonio netto al 31.12.2010 € 700.000,00
- Patrimonio netto al 31.12.2016 € 1.000.000,00
- Incremento patrimonio netto dal 2011 al 2016 € 300.000,00

Soluzione:
con regole
operative
fino al 2015

Aliquota
Ace



Patrimonio netto esistente
al termine di ciascun
periodo d'imposta



deduzione
dal reddito
complessivo

4,75%



€ 1.000.000,00



€ 47.500,00

Soluzione:
con regole
operative dal
2016

Aliquota
Ace



Incremento patrimonio
netto periodo dall'1.1.2011
al 31.12.2016



deduzione
dal reddito
complessivo

4,75%



€ 300.000,00



€ 14.250,00

Soggetti Irpef-applicabilità Ace

Caso 2
*(solo per
valutazione
differenze
procedurali)*

I dati di riferimento della BIANCHI Snc sono i seguenti:

- Patrimonio netto al 31.12.2010 € 700.000,00
- Patrimonio netto al 31.12.2016 € 1.000.000,00
- Incremento patrimonio netto dal 2011 al 2016 € 700.000,00

Soluzione:
con regole
operative
fino al 2015

Aliquota
Ace



Patrimonio netto esistente
al termine di ciascun
periodo d'imposta



deduzione
dal reddito
complessivo

4,75%



€ 1.000.000,00



€ 47.500,00

Soluzione:
con regole
operative dal
2016

Aliquota
Ace



Incremento patrimonio
netto periodo dall'1.1.2011
al 31.12.2016



deduzione
dal reddito
complessivo

4,75%



€ 700.000,00



€ 33.250,00

Soggetti Irpef-applicabilità Ace

Caso 3 (iter operativo)

La BEMO sas di Milano:

- al 31.12.2015 il patrimonio netto era pari a € 170.000,00;
- nel 2015 ha conseguito un utile di € 14.000,00;
- al 31.12.2015 il patrimonio netto, comprensivo del citato utile, risultava pari ad € 250.000,00;
- nel corso 2016 i soci hanno effettuato prelievi per € 8.000,00;
- nel 2016 ha realizzato un utile d'esercizio pari a € 16.000,00.

ANALISI RIASUNTIVA DATI

Patrimonio netto al 31.12.2010	€ 170.000,00	
Patrimonio netto al 31.12.2015	€ 250.000,00	
Incremento 2011–2015 (criterio Irpef)	€ 250.000,00 - € 170.000,00	€ 80.000,00
Incremento 2016 (criterio Ires)	€ 14.000,00	€ 6.000,00
Decremento 2016 (criterio Ires)	€ -8.000,00	
<i>Incremento rilevante per Ace 2016</i>		€ 86.000,00
Incremento rilevante per l'Ace 2016 è coerente con limite massimo costituito dal patrimonio netto al 31.12.2016, pari ad € 258.000,00 (€ 250.000,00 + € 16.000,00 - € 8.000,00).		

Calcolo Ace 2016

nuove regole -> 4,75% di € 86.000,00 = € 4.085,00

vecchie regole -> 4,75% di € 258.000,00 = € 12.255,00

Soggetti Irpef-applicabilità Ace

Caso 3 (iter operativo)

La BEMO sas di Milano:

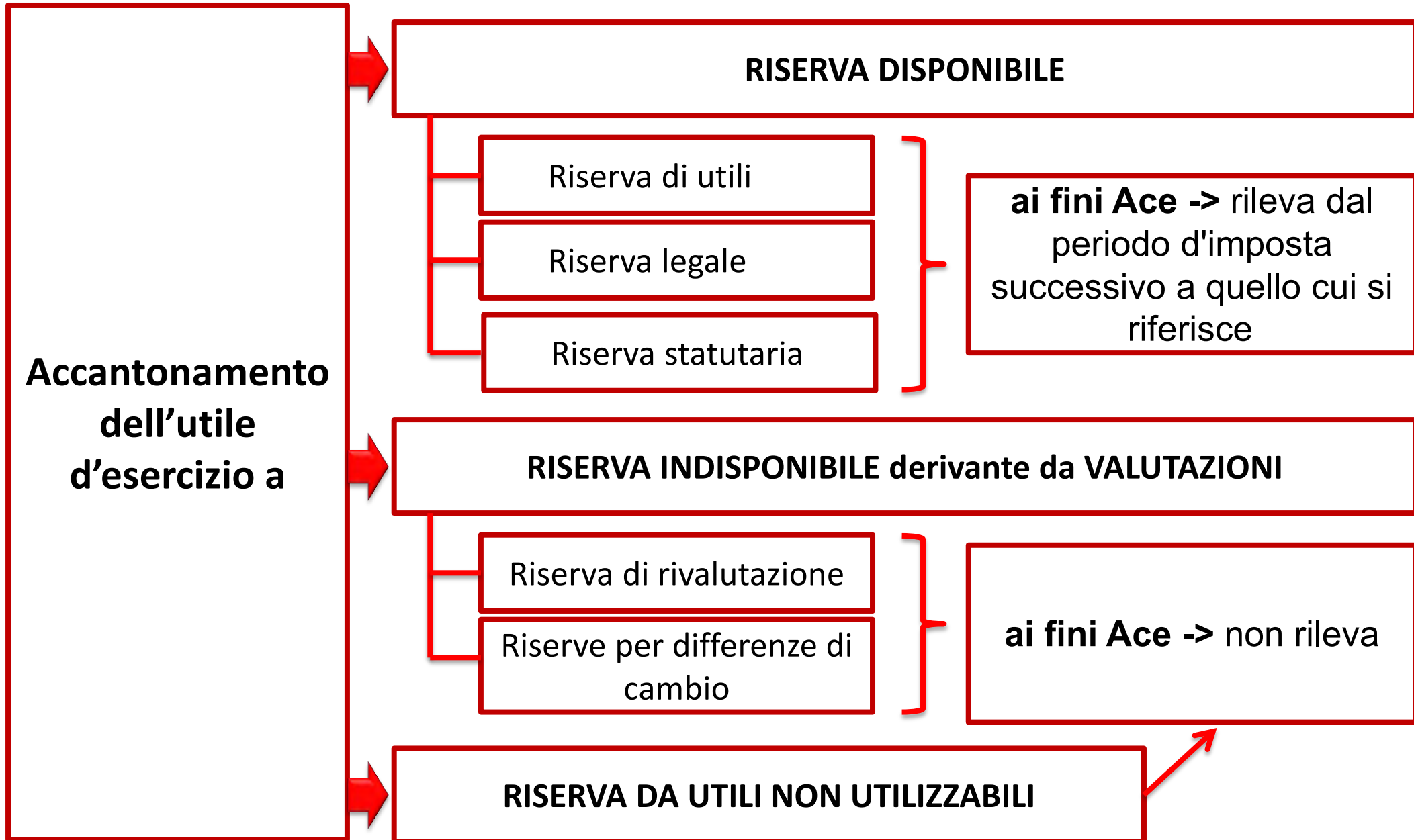
- al 31.12.2015 il patrimonio netto era pari a € 170.000,00;
- nel 2015 ha conseguito un utile di € 14.000,00;
- al 31.12.2015 il patrimonio netto, comprensivo del citato utile, risultava pari ad € 250.000,00;
- nel corso 2016 i soci hanno effettuato prelievi per € 8.000,00;
- nel 2016 ha realizzato un utile d'esercizio pari a € 16.000,00.

DEDUZIONE ACE-QUADRO RS MODELLO REDDITI SP 2017 (ANNO 2016)

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	Incrementi del capitale proprio		Decrementi del capitale proprio		Riduzioni		Differenza	
	1	94.000 ,00	2	8.000 ,00	3	,00	4	86.000 ,00
	Patrimonio netto		Minore importo		Rendimento		Rendimenti totali	
	5	258.000 ,00	6	86.000 ,00	7	4,75%	10	4.085 ,00
RS45	Codice fiscale		Rendimento attribuito		Rendimenti totali			
8			9	,00	10	4.085 ,00		
Elementi conoscitivi								
RS46	Interpello	Conferimenti art. 10, co. 2	Conferimenti col. 2 sterilizzati	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. a)	Corrispettivi col. 4 sterilizzati			
	1	2	3	4	5			
		,00	,00	,00	,00			
		Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. b)	Corrispettivi col. 6 sterilizzati	Conferimenti art. 10, co. 3, lett. c)	Conferimenti col. 8 sterilizzati			
		6	7	8	9			
		,00	,00	,00	,00			
	Conferimenti art. 10, co. 3, lett. d)	Conferimenti col. 10 sterilizzati	Incrementi art. 10, co. 3, lett. e)	Incrementi col. 12 sterilizzati				
	10	11	12	13				
	,00	,00	,00	,00				

Nell'esempio, in attesa di precisazioni da parte dell'Agenzia delle entrate, si è ipotizzato che utile 2015 rileva sia per patrimonio netto 2015, sia per incremento 2016.

Accantonamento dell'utile d'esercizio



Rilevanza degli incrementi ai fini Ace

<i>Incremento capitale proprio</i>	<i>Momento rilevante</i>	<i>Ragguaglio</i>
Versamento soci	data del versamento	Sì
Finanziamento soci	non previsto	-
Rinuncia a crediti	data atto di rinuncia	Sì
Compensazione dei crediti	data effetti compensazione	Sì
Accantonamento utili a riserva disponibile	data assemblea che delibera	No – opera da inizio periodo
Accantonamento utili a riserva non disponibile	non previsto	-
Conferimenti in denaro	data versamento	Sì
Conferimento in natura	non previsto	-
Versamento sovrapprezzo	data del versamento	Sì

Utile esercizio soggetti Irpef -> dovrebbe rilevare dallo stesso periodo **d'imposta**, in quanto tali contribuenti non seguono una procedura formale di approvazione del bilancio.

Reddito incapiente

**Art. 1,
comma 4,
del
D.L. 201/2011**

**La parte del rendimento
nozionale che supera il
reddito complessivo netto
dichiarato**

**deve essere computata
in aumento dell'importo
deducibile dal reddito dei
periodi d'imposta successivi**

**Ne deriva, di
conseguenza, che -> se
l'importo della deduzione
risulta di entità superiore
al reddito di periodo**

**la parte che non trova capienza
nello stesso, può essere
validamente riportata negli
esercizi successivi.**

**Attenzione -> L'agevolazione non produce alcun effetto ai fini Irap.
Infatti, per la coerente applicazione, si deve necessariamente
operare una variazione in diminuzione in sede di dichiarazione
dei redditi, senza variare alcuna voce di bilancio rilevante per la
determinazione dell'Irap.**

Regole inerenti all'eccedenza Ace

**Regola:
eccedenza
Ace**

può essere riportata ai successivi periodi d'imposta, senza limiti temporali

può essere trasformata in un credito d'imposta, che, però, può essere utilizzato solamente ai fini Irap

Attenzione -> il meccanismo di funzionamento impone l'uso obbligatorio dell'Ace fino a concorrenza del reddito complessivo netto del periodo d'imposta cui si riferisce.

Ne deriva, di conseguenza, che le **eventuali quote di Ace non utilizzate** non potranno essere riportate nei periodi d'imposta successivi.

Mancato utilizzo Ace, in presenza di un reddito "capiente" -> perdita della deduzione e impossibilità di riporto ai periodi d'imposta successivi.

Regole inerenti all'eccedenza Ace

**trasferimento
del controllo
aziendale**

Art. 1, comma 4, D.L. 201/2011 -> in presenza di certi casi di trasferimento del controllo aziendale, oltre al divieto di riporto in avanti delle perdite fiscali, è previsto anche il divieto di riporto in avanti delle eccedenze del rendimento nozionale posto a base del calcolo della deduzione Ace

Attenzione -> casi di trasferimento del controllo aziendale rilevanti -> si verificano con la presenza congiunta delle seguenti due circostanze:

- **la maggioranza delle partecipazioni viene acquisita da terzi;**
- **nel periodo d'imposta in cui le perdite risultano prodotte o entro i due periodi d'imposta successivi o anteriori rispetto al trasferimento, risulta variata l'attività principale effettivamente esercitata.**

Trasformazione eccedenza in credito d'imposta

Regola

Art. 1, c. 4, D.L. .201/2011 -> parte rendimento nozionale Ace che eccede il reddito complessivo netto dichiarato può essere computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito dei periodi d'imposta successivi o trasformata in **credito d'imposta** applicando all'eccedenza le aliquote di cui agli artt. 11 e 77 del Tuir.

Procedura da seguire per trasformare eccedenza in credito d'imposta

Il credito d'imposta si determina applicando all'eccedenza Ace l'aliquota ordinaria Ires o le aliquote a scaglioni Irpef

deve essere ripartito in 5 quote annuali di pari importo -> se quota utilizzabile è superiore all'Irap dovuta nel periodo, la **parte non utilizzata può essere riportata in avanti nelle dichiarazioni Irap dei periodi di imposta successivi** senza limiti temporali

utilizzabile in compensazione dell'Irap in sede di dichiarazione Irap (quadro IR) -> NO compensazione con Mod. F24 -> non necessario visto di conformità -> scelta per la trasformazione con quadro **RS** del modello REDDITI (campo "*Eccedenza trasformata in credito Irap*") -> operazione **non revocabile**.



***Grazie
per l'attenzione
prestata***

Giancarlo Modolo – Milano

Email -> giancarlo.modolo@studiomodolo.it