

**CLARIUM**

Piazza della Vittoria 8  
25122 - Brescia  
Tel.: +39 030 46383  
Fax: +39 030 7772229  
e-mail: [info@clarium.it](mailto:info@clarium.it)  
[www.clarium.it](http://www.clarium.it)

**STUDIO LEGALE FBS**

Piazza della Vittoria 8  
25122 - Brescia  
Tel.: +39 030 7281978  
Fax: + 39 030 7281849  
e-mail: [segreteria.brescia@fbslaw.com](mailto:segreteria.brescia@fbslaw.com)  
[www.fbslaw.com](http://www.fbslaw.com)



in partnership con



***Newsletter Dicembre - 2016***

---



Periodico di aggiornamento in materia legale e fiscale  
Pubblicato e distribuito gratuitamente

© Copyright - CLARIUM S.r.l.

La presente newsletter non costituisce parere professionale e il relativo contenuto ha esclusivamente carattere informativo.

Gli articoli contenuti nella presente newsletter non possono essere riprodotti senza la preventiva espressa autorizzazione di CLARIUM.

La citazione o l'estrpolazione di parti del testo degli articoli è consentita a condizione che siano indicati gli autori e i riferimenti di pubblicazione sulla CLARIUM Newsletter.

---

## **1. Approfondimenti**

### **1.1 La determinazione del reddito delle imprese in regime di contabilità semplificata.**

Cambiano, dal 2017, le regole per la determinazione del reddito delle imprese in regime di contabilità semplificata (quelle di servizi con ricavi non superiori a 400mila euro o a 700mila euro per quelle aventi per oggetto altre attività).

Imprenditori individuali, enti non commerciali e società di persone, passeranno quindi dal criterio di competenza al criterio di cassa. Fatta salva la possibilità di optare per il regime ordinario, quindi con le regole proprie della competenza economica, oppure per il criterio della "registrazione", le imprese in contabilità semplificata dovranno annotare cronologicamente in un apposito registro i ricavi percepiti indicando per ciascun incasso: a) il relativo importo; b) le generalità, l'indirizzo e il comune di residenza anagrafica del soggetto che effettua il pagamento; c) gli estremi della fattura o altro documento emesso.

Devono essere, inoltre, annotate cronologicamente, in diverso registro e con riferimento alla data di pagamento, le spese sostenute nell'esercizio, fornendo le indicazioni di cui alle lettere b) e c).

L'obbligo delle annotazioni di incassi e pagamenti rimane nella sua interezza per i soggetti che non tengono la contabilità Iva come, ad esempio, i rivenditori di giornali o per le cessioni di generi di monopolio. Infatti, ex comma 4 articolo 18 Dpr 600/1973, i soggetti obbligati alla tenuta della contabilità Iva annotano, si presume entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, i mancati pagamenti e incassi con l'indicazione delle fatture cui le operazioni si riferiscono. In sostanza le annotazioni di cassa avvengono per esclusione e riguardano ciò

che non è stato incassato o pagato al 31 dicembre.

Le annotazioni dovranno essere ripetute nel periodo di imposta di effettivo incasso o pagamento.

In alternativa le imprese minori possono optare, con un vincolo almeno triennale, per la determinazione del reddito sulla base delle registrazioni effettuate ai fini dell'Iva fatte (cosiddetto "criterio delle registrazioni"). Le stesse regole dovrebbero avere effetto anche per la determinazione della base imponibile ai fini dell'Irap.

I ricavi delle imprese in regime di contabilità semplificata sono costituiti dagli incassi, dal valore normale dei beni assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio d'impresa, dai dividendi, dagli interessi percepiti nel periodo d'imposta e dai proventi immobiliari.

Il reddito sarà uguale alla differenza tra i ricavi percepiti nell'anno e le spese sostenute nello stesso anno, come risultano dai registri Iva, acquisti, corrispettivi e fatture emesse facendo sostanzialmente coincidere la dichiarazione Iva con il quadro "RG" ai fini del reddito.

### **1.2 Le componenti straordinarie rivedono Irap e Ires**

Bilanci 2016 alla prova dei nuovi principi contabili. Il Dlgs 139/2015 ha modificato la struttura degli schemi di bilancio eliminando, tra l'altro, la sezione straordinaria del conto economico (voci E.20 ed E.21).

L'eliminazione delle poste straordinarie può avere effetti significativi nella determinazione della base imponibile Irap: l'articolo 5 del Dlgs 446/1997 stabilisce infatti che l'imponibile Irap debba essere determinato come differenza tra il valore e i costi della produzione (con l'esclusione di alcune specifiche componenti) «così come risultanti dal conto economico».

A seguito delle modifiche apportate dal Dlgs



139, le componenti straordinarie verranno riclassificate nella parte “ordinaria” del conto economico e - in assenza di una indicazione normativa che ne preveda l'esclusione - ciò comporterebbe la rilevanza Irap di tali componenti, incluse le plus/minusvalenze derivanti da cessione d'azienda.

Altrettanto significativi potrebbero essere i riflessi Ires, ad esempio per il calcolo del risultato operativo lordo (Rol), ai fini della determinazione della deducibilità degli interessi passivi.

L'articolo 96 del Tuir definisce il Rol come differenza tra le lettere A) e B) come risultanti dal conto economico (con esclusione di accantonamenti e canoni di leasing), senza prevedere specifiche variazioni dalle risultanze di bilancio.

Anche per tali fattispecie, quindi, i nuovi schemi di bilancio potranno avere effetti significativi, così come per la determinazione del plafond delle spese di rappresentanza deducibili o per la determinazione dei parametri di redditività ai fini della disciplina dei prezzi di trasferimento, delle società di comodo eccetera.

Il Dlgs 139/2015, nell'introdurre i nuovi principi, non ha fornito chiarimenti sulle conseguenze fiscali delle novità contabili, salvo affermare il principio generale che dalle nuove regole non derivassero oneri per il bilancio dello Stato (principio dell'invarianza di gettito).

La disciplina di coordinamento era stata prevista da un emendamento alla legge di bilancio, che però è stato ritirato durante la discussione in Commissione e non è stato più presentato.

L'emendamento prevedeva, in particolare, l'applicazione del principio di derivazione rafforzata per i soggetti che adottano gli Oic e l'irrilevanza delle componenti straordinarie derivanti da cessioni di aziende e rami aziendali sia ai fini Irap che per la determinazione del Rol (ai fini dell'articolo 96 del Tuir) e - più in generale - per tutte le

norme che fanno riferimento ai componenti positivi e negativi dell'articolo 2425 del Codice civile (spese di rappresentanza, società di comodo, studi di settore eccetera). Se, come probabile, la soluzione individuata dall'emendamento verrà recepita in un nuovo provvedimento legislativo, sarà necessario depurare dalle voci “ordinarie” di bilancio le componenti derivanti da cessioni d'azienda sia ai fini Irap che ai fini delle norme Ires.

Le altre componenti riclassificate nella parte alta del conto economico saranno viceversa rilevanti anche ai fini Irap, in virtù del principio di derivazione, salve quelle poste la cui indeducibilità prescinde dalla contabilizzazione (es errori contabili).

### **1.3 Tripla spinta agli investimenti: proroga per i maxiammortamenti, deduzione al 250% sui beni digitali e maggiorazione del 40% per i software**

Proroga della disciplina del maximmortamento, con esclusione dei veicoli non strumentali, introduzione di un incentivo “rafforzato” (iperammortamento) per alcuni beni materiali ad alto contenuto tecnologico, funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale (Industria 4.0), e previsione della possibilità di maggiorare del 40% gli investimenti in alcuni beni immateriali (software) effettuati dai soggetti che beneficiano dell'iperammortamento. Sono le tre direttrici lungo le quali viaggiano gli incentivi agli investimenti in beni strumentali nuovi previsti dalla legge di bilancio.

Come più volte anticipato, il primo intervento ha riguardato l'estensione di un anno dell'incentivo per l'acquisto – in proprietà o tramite contratto di leasing - dei beni strumentali introdotto dalla Stabilità 2016; sono quindi agevolati – con la maggiorazione del 40% del costo fiscale

ammortizzabile - gli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2017, con la possibilità di incentivare anche gli investimenti perfezionati entro il 30 giugno 2018, a condizione che entro la fine del 2017 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione. Come chiarito dalla circolare 23/E/2016, per individuare la data di effettuazione dell'investimento, valgono i criteri generali indicati nel Tuir, in base al quale si fa riferimento alla data di consegna o spedizione oppure, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo della proprietà.

Sono esclusi dalla proroga i veicoli ed i mezzi di trasporto, diversi da quelli utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività d'impresa, quindi sia le auto «jolly» che quelle date in uso promiscuo ai dipendenti. Restano inoltre confermate le esclusioni per i beni con coefficiente ordinario di ammortamento inferiore al 6,5%, i fabbricati e le costruzioni, nonché alcuni beni utilizzati nei settori regolamentati. In aggiunta alla proroga del super ammortamento, la legge di bilancio introduce la possibilità di maggiorare del 150%, il costo fiscale ammortizzabile relativo a determinati beni strumentali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale - indicati in un allegato A alla legge - a condizione che i beni stessi siano interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura; si deve trattare quindi di macchinari "intelligenti" in grado di dialogare tra loro, in base a determinate tecnologie abilitanti secondo il modello «Industria 4.0» Per tali beni, pertanto, se acquistati (anche in leasing) nel periodo agevolabile, sarà possibile ammortizzare un importo pari al 250% del costo di acquisto o produzione. Per i soli soggetti che beneficiano dell'iperammortamento, inoltre, è consentita

una maggiorazione del 40% del costo di acquisizione di alcuni beni immateriali funzionali alla trasformazione tecnologica in chiave Industria 4.0.

Si tratta di software, sistemi, piattaforme e applicazioni – indicati in un allegato B - che consentono di interconnettere i macchinari e gli impianti nell'allegato A.

Per beneficiare dell'iperammortamento o del superammortamento relativo ai software, è richiesta un'autocertificazione del legale rappresentante dell'impresa attestante che il bene:

- possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo nell'allegato A e/o B;
- è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Per gli acquisti di costo unitario superiori a 500 mila euro tale attestazione deve risultare da una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale o da un ente di certificazione accreditato.

La relazione illustrativa chiarisce che la dichiarazione del legale rappresentante e l'eventuale perizia devono essere acquisite entro il periodo di imposta in cui il bene entra in funzione, ovvero, se successivo, entro il periodo di imposta in cui il bene è interconnesso al sistema aziendale.

In questo caso, l'agevolazione sarà fruita solo dal periodo di imposta in cui si realizza l'interconnessione.

Rimangono inalterate le modalità di fruizione del beneficio: la maggiorazione del 40%, così come quella del 150%, si concretizza in una deduzione che opera in via extracontabile, e che pertanto deve essere fruita in base ai coefficienti di ammortamento stabiliti dal Dm 31 dicembre 1988, a partire dall'esercizio di entrata in funzione (o interconnessione) del bene, ridotti a metà per il primo esercizio. Nel caso di investimento in leasing, l'incentivo imputabile ai canoni andrà ripartito lungo la durata "fiscale" del contratto a prescindere dalla

durata (circolare 23/E/2016).

#### **1.4 Beni ai soci, cessione estesa alle operazioni dal 1° ottobre 2016 al 30 settembre 2017**

Finalmente ufficializzata la nuova finestra temporale per poter accedere all'estromissione agevolata dei beni immobili e mobili registrati ai soci, tramite una delle operazioni individuate dall'articolo 1, commi da 115 a 121 della legge 208/2015 (assegnazioni, cessioni e trasformazioni in società semplice). Riaperti anche i termini per l'estromissione agevolata degli immobili relativi alle imprese individuali.

Con il varo della legge di Bilancio 2017 si riapre quindi la possibilità di accedere a un ventaglio di interessanti opportunità per smontare totalmente o parzialmente le società immobiliari fruendo di un regime fiscale di assoluto favore. La riapertura dei termini, prevista dai commi 565 e 566 dell'articolo 1 della manovra 2017, si applica alle operazioni poste in essere nel periodo che va dal 1° ottobre 2016 al 30 settembre 2017.

Grazie alla tecnica legislativa adottata è quindi possibile dare copertura certa (semmai ce ne fosse stato bisogno) anche agli atti adottati dalle società entro la scadenza originaria del 30 settembre 2016, per i quali l'iscrizione al registro delle imprese è stata effettuata oltre tale data (tipicamente per i casi di trasformazione regressiva in società semplice).

Per effetto della riapertura si assiste anche ad uno slittamento delle scadenze previste per i versamenti delle eventuali imposte sostitutive dovute nell'ambito dell'operazione prescelta: il primo acconto va infatti versato entro il 30 novembre 2017 e il saldo entro il 16 giugno 2018.

Restano sostanzialmente invariati i requisiti richiesti dalla legge 208/2015 per accedere a una delle operazioni agevolate sia per

quanto riguarda le caratteristiche oggettive dei beni sia per quanto riguarda il requisito dello status di socio che va comunque verificato alla data del 30 settembre 2015. La riapertura dei termini per accedere all'estromissione agevolata degli immobili d'impresa va sicuramente salutata con favore. Sono stati diversi, infatti, i casi per i quali si è deciso di postergare l'operazione rispetto alla prima scadenza anche perché molti fondamentali chiarimenti delle Entrate per valutare la fattibilità e gli effetti delle operazioni sono arrivati con la circolare n. 37/E, licenziata solo pochi giorni prima rispetto alla scadenza del 30 settembre 2016.

A dare ulteriore impulso alle operazioni agevolate sono due recenti risoluzioni: la 93/E/2016 e la 101/E/2016. Le Entrate hanno precisato che un'operazione configura abuso del diritto quando presenta, contemporaneamente, tre requisiti:

- realizza un vantaggio fiscale indebito, costituito da benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario;
- è priva di sostanza economica, ovvero è inidonea a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali;
- porta al conseguimento di un vantaggio fiscale.

L'assenza anche solo di uno dei tre requisiti comporta l'assenza di abuso mentre alla presenza di tutti e tre occorre dimostrare le valide ragioni extrafiscali non marginali. In questo contesto l'Agenzia ha chiarito che i vantaggi fiscali ottenuti tramite l'adozione di una delle operazioni agevolate (ad esempio la cessione degli immobili ai soci e la successiva cessione da parte degli stessi) rientrano in una facoltà che il legislatore non ha inteso vietare.

Ne consegue che il carattere di liceità del risparmio d'imposta deriva dalla natura

agevolativa delle disposizioni che consentono di estromettere dal regime di impresa, con l'assegnazione e la cessione, ovvero con la trasformazione in società semplice, beni in realtà nella disponibilità dei soci e per i quali non è realistico ipotizzare condizioni di impiego mediamente profittevoli nel contesto della gestione imprenditoriale.

## **2 Brevi**

### **2.1 Credito di imposta R&S anche per test e prove di laboratorio**

Le spese sostenute per i "test" e le "prove di laboratorio" sono ammesse al credito di imposta per ricerca e sviluppo.

L'Agenzia delle Entrate ha espresso il suo parere favorevole con la risoluzione 119/E. Nella stessa si legge: "i test e le prove di laboratorio delle 'mescole e prodotti in gomma' sviluppati dall'interpellante sono parte inscindibile del percorso di ricerca industriale che ha condotto alla realizzazione degli stessi 'mescole e prodotti in gomma' e, come essi, dovrebbero probabilmente rientrare tra le attività di ricerca ammissibili".

### **2.2 Assegnazione beni ai soci**

La riapertura dei termini per l'assegnazione e cessione agevolata dei beni ai soci, prevista dal Ddl di bilancio per il 2017 al 30 settembre 2017, avrà come principali destinatari le società di persone, anche in contabilità semplificata.

Sono questi i soggetti ad aver avuto i maggiori dubbi applicativi, affrontati in parte dalla circolare 37/E/2016.

Uno dei chiarimenti più importanti è stata la conferma che anche nelle società di persone in contabilità semplificata, in caso di assegnazione agevolata, il costo fiscalmente riconosciuto del bene assegnato si confronta con il costo fiscalmente riconosciuto della

partecipazione, e vi è imposizione sul socio solo nel caso in cui emerga una differenza negativa.

### **2.3 ACE: imprese individuali e società di persone con criterio incrementale**

Dal 2016 ci sono nuove regole di applicazione dell'Ace (Aiuto alla crescita economica) per i soggetti Irpef.

La legge di Bilancio 2017 estende a questi soggetti le regole delle società di capitali. Sino a oggi, per imprese individuali e società di persone in contabilità ordinaria, per natura o per opzione, l'entità agevolabile agli effetti Ace era il patrimonio netto risultante al termine di ciascun esercizio, incluso l'utile e al netto dei prelevamenti in conto utili. Il meccanismo si unifica a quello incrementale per le società di capitali, premiando gli incrementi del capitale proprio già a partire dal 2016.

### **2.4 Certificazioni Uniche entro il 31 marzo 2017**

Tra gli interventi presenti nel DI 193/2016, le certificazioni uniche devono essere consegnate agli interessati entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme sono stati corrisposte invece che il 28 febbraio.

La nuova disposizione si applica dal 2017 con riferimento alle CU relative al 2016. Nessuna modifica, invece, è stata prevista in merito ai metodi d'invio: le CU devono essere trasmesse in via telematica all'agenzia delle Entrate entro il 7 marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme sono stati corrisposte.

### **2.5 In "precompilata" entrano i condomini**

Gli amministratori di condominio dovranno comunicare dati per la precompilata del

2017.

Si tratta dei dati relativi agli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica effettuati sulle parti comuni degli edifici. La comunicazione dovrà essere inviata al fisco entro il 28 febbraio 2017 per le spese sostenute nel 2016 e dovrà contenere anche le quote di spesa imputate a ciascun condomino. L'obbligo per gli amministratori dei condomini è contenuto nel decreto del ministro dell'economia e delle finanze del 1° dicembre scorso pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 296 del 20 dicembre.

## **2.6 F24 superiori a 1.000 euro: ok al cartaceo per i senza partita Iva**

Chi non è titolare di partita Iva può utilizzare il modello F24 cartaceo anche per i pagamenti di importo superiore a 1.000 euro; l'importante è che non siano presenti compensazioni con altri crediti tributari e contributivi.

La novità, contenuta nel decreto 193/2016, collegato alla manovra di bilancio per il 2017, mira a semplificare la vita dei cittadini meno avvezzi all'uso degli strumenti telematici, come per esempio le persone anziane. Viene quindi meno l'obbligo, contenuto nel DI 66/2014 (articolo 11, comma 2, lettera c), di utilizzare l'F24 telematico per i versamenti di importo superiore a 1.000 euro da parte delle persone fisiche non titolari di partita Iva.

## **2.7 Agevolazioni per famiglia: il bonus mamme**

È in arrivo il "tax planning in famiglia", un assegno indirizzato alle mamme in attesa di iscrivere il figlio al nido ed avere un tetto più alto per lo sconto sull'istruzione. La legge di bilancio 2017 prevede diversi tipi di agevolazione, indirizzate a: chi è in procinto di avere un figlio; chi lo ha avuto da poco;

chi deve iscriverlo al nido e chi lo ha avuto già da qualche anno e frequenta già la scuola. Il premio alla nascita si sostanzia in un contributo di 800 euro che la neomamma può chiedere a partire dal settimo mese di gravidanza o all'adozione del bambino. La richiesta andrà presentata all'Inps e l'assegno spetta in un'unica soluzione.

## **2.8 IRAP non dovuta per il promotore con "aiutanti" occasionali**

La sentenza n.5274/2016 emessa dalla 15° sezione della CTR di Milano depositata in segreteria il 13 ottobre scorso, attesta che al promotore finanziario che si avvale di collaboratori occasionali per la segnalazione di potenziali clienti non può essere imputata una autonoma organizzazione assoggettabile ad Irap. Tali collaborazioni soggette a ritenuta d'acconto, del tutto occasionali, non contribuiscono all'individuazione di una autonoma organizzazione costituendo un costo episodico

## **2.9 Interesse legale: dal 1° gennaio 2017 scende allo 0,1%**

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze con Decreto del 7 dicembre 2016, pubblicato sulla GU n. 291 del 14 dicembre 2016, comunica che la misura del saggio degli interessi legali è fissata allo 0,1% in ragione d'anno, con decorrenza 1 gennaio 2017.

## **2.10 Notifica via PEC per gli avvisi di accertamento**

Il nuovo testo del DI n.193/2016 prevede novità in tema di notificazioni degli avvisi di accertamento.

A partire dall'1 luglio 2017 le notificazioni degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere comunicati ai contribuenti (notifiche relative ad accertamenti, atti catastali, accise) potranno essere effettuate



mediante posta elettronica certificata.

### **2.11 Confermati i termini più lunghi per la presentazione della dichiarazione integrativa a favore**

Con la pubblicazione in GU della legge di conversione del DI n. 193/2016 (Legge n. 225/2016), sono state confermate le novità riguardanti la presentazione della dichiarazione integrativa a favore, entrate in vigore il 24 ottobre 2016.

Si allungano, quindi, i tempi per presentare la dichiarazione integrativa a favore e vengono disposte le modalità di utilizzo del credito che scaturisce dalla stessa.

Il contribuente può presentare una dichiarazione integrativa, sia a favore che a sfavore, entro i termini di decadenza dell'azione di accertamento (art.43, DPR 600/1973), salva l'applicazione delle sanzioni e la possibilità di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso; il credito emergente dalla dichiarazione integrativa, presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, può essere utilizzato in compensazione; se l'integrativa è presentata oltre il termine di presentazione della dichiarazione riferita al periodo d'imposta successivo, la compensazione è consentita esclusivamente per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello di presentazione della dichiarazione integrativa; la presentazione di una dichiarazione integrativa determina la posticipazione dei termini di accertamento, limitatamente ai dati oggetto dell'integrativa stessa.



Piazza della Vittoria 8  
25122 - Brescia  
Tel.: +39 030 46383  
Fax: +39 030 7772229  
e-mail: [info@clarium.it](mailto:info@clarium.it)  
[www.clarium.it](http://www.clarium.it)

---