



Buattini Moro Monti
& Partners

CONSULENTI D'IMPRESA

CIRCOLARE MENSILE PER L'IMPRESA

novembre 2017

Informative e news per la clientela di studio

Le *news* di novembre

Gli acconti di imposta per il 2017

La riapertura della rottamazione delle somme iscritte a ruolo dal 2000 al 2016 e la nuova rottamazione per i ruoli del 2017

Saldo 2017 Imu e Tasi

I chiarimenti dell'Agenzia sul nuovo regime fiscale delle locazioni brevi

Gli effetti fiscali della rinuncia al Tfm

Chiariti gli aspetti relativi al cambio di esercizio in ambito Industria 4.0

L'Agenzia chiarisce quali sono le attività agevolabili in tema di R&S

Gli omessi versamenti dell'Iva derivante dalle liquidazioni periodiche e gli avvisi di liquidazione spediti via pec dall'Agenzia delle entrate

Scade il 31 dicembre 2017 il termine per richiedere la sospensione o l'allungamento dei debiti delle pmi

Super e iper ammortamento anche sul *leasing* concluso nel 2018

I chiarimenti dell'Agenzia sulle nuove regole in tema di Ace

Occhio alle scadenze

Principali scadenze dal 16 novembre al 15 dicembre 2017

Informative e news per la clientela di studio

INTERESSI PASSIVI

Interessi passivi su mutuo per ristrutturazione dell'abitazione principale pagati da coniuge superstite

È prevista la detraibilità nella misura del 19% (entro la soglia di 2.582,28 euro annui) degli interessi passivi ed oneri accessori derivanti dai contratti di mutuo ipotecario stipulati per la costruzione o la ristrutturazione dell'abitazione principale. Nel caso oggetto di interpello l'istante aveva contratto con il proprio coniuge un mutuo ipotecario destinato alla ristrutturazione e, a seguito della morte della moglie, ha chiesto se è possibile detrarsi l'intera quota di interessi passivi a seguito dell'accollo del mutuo. L'Agenzia delle entrate aveva già espresso parere favorevole alla detrazione integrale degli interessi passivi da parte del coniuge superstite nel diverso caso di acquisto dell'abitazione principale ed ora, con la pubblicazione della risoluzione n. 129/E/2017, afferma che lo stesso principio può applicarsi nel caso in cui il contratto di mutuo sia stato stipulato per la ristrutturazione dell'abitazione principale, sempre che ricorrano le altre condizioni richieste dall'articolo 15, comma 1-ter, D.P.R. 917/1986.

(Agenzia delle entrate, risoluzione n. 129, 18/10/2017)

IMPRESA FAMILIARE

Regime fiscale dell'impresa familiare applicabile anche al reddito attribuito al convivente di fatto

La L. 76/2016 ha disciplinato il regime delle convivenze di fatto e introdotto l'articolo 230-ter del codice civile recante la regolamentazione delle prestazioni di lavoro rese in favore del convivente di fatto che si sostanzia nel diritto alla partecipazione agli utili dell'impresa familiare (nel caso in cui non sia configurabile un diverso rapporto di società o di lavoro subordinato). Il regime tributario dell'impresa familiare è previsto dall'articolo 5, comma 4, D.P.R. 917/1986 ed è applicabile anche alle convivenze di fatto, a seguito di sottoscrizione di scrittura privata autenticata con la quale venga inquadrata nell'impresa anche la convivente, in quanto l'articolo 230-ter del codice civile prevede espressamente il diritto alla partecipazione agli utili da parte del convivente che presta stabilmente la propria opera all'interno dell'impresa.

(Agenzia delle entrate, risoluzione n. 134, 26/10/2017)

SPLIT PAYMENT

Pubblicati gli elenchi validi per il 2018 dei soggetti tenuti all'applicazione dell'articolo 17-ter

Sono stati pubblicati gli elenchi provvisori validi per il 2018 delle società controllate e quotate soggette alla disciplina dello *split payment*. L'elenco definitivo sarà pubblicato entro il 15 novembre 2017. Il dipartimento ricorda che negli elenchi non sono incluse le pubbliche amministrazioni tenute all'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti, per le quali occorre fare riferimento all'elenco Ipa, pubblicato sul sito www.indicepa.gov.it/. Il dipartimento comunica inoltre che, dopo le segnalazioni giunte da alcuni contribuenti rispetto agli elenchi definitivi per il 2017 pubblicati lo scorso 14 settembre 2017 e le conseguenti rettifiche, si è proceduto alla loro ripubblicazione.

(Ministero dell'economia e delle finanze, comunicato, 31/10/2017)

CARRIED INTEREST

Qualificazione reddituale dei proventi derivanti da strumenti finanziari aventi diritti patrimoniali

L'Agenzia delle entrate si è espressa sul trattamento fiscale dei proventi derivanti da strumenti finanziari aventi diritti patrimoniali rafforzati, percepiti da dipendenti e amministratori di società (o di società da esse controllate), enti o società di gestione dei fondi (Sgr), disciplinati dall'articolo 60, D.L. 50/2017. Questi proventi (*carried interest*) sono incentivi riconosciuti ai soci/azionisti che sono anche dipendenti o amministratori della società che, al ricorrere di determinate requisiti previsti normativamente, sono considerati redditi di capitale o redditi diversi.

(Agenzia delle entrate, circolare n. 25, 16/10/2017)

ERRORI CONTABILI

Errori reiterati sanabili mediante ravvedimento operoso se già accertati in un periodo di imposta precedente

L'articolo 1, comma 4, D.Lgs. 471/1997 dispone la riduzione di 1/3 della sanzione base applicabile in caso di infedele dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi se la maggiore imposta o il minore credito accertati sono inferiori al 3% del dichiarato e complessivamente inferiori a 30.000 euro ovvero se l'infedeltà è conseguenza di un errore sull'imputazione temporale dei componenti di reddito purché gli stessi abbiano già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui è intervenuta l'attività di accertamento. Pertanto, la riduzione di 1/3 della sanzione base può essere ordinariamente applicata solo in sede di accertamento. L'Agenzia delle entrate chiarisce, tuttavia, che nel caso gli uffici abbiano rilevato in fase di accertamento un errore che è stato reiterato da parte del contribuente anche nei periodi di imposta successivi, è possibile applicare il ravvedimento operoso.

(Agenzia delle entrate, risoluzione n. 131, 23/10/2017)

INTRASTAT

Chiarimenti sulle modifiche introdotte con decorrenza 1° gennaio 2018

L'Agenzia delle dogane ha fornito chiarimenti in relazione alle semplificazioni riguardanti l'eliminazione dell'obbligo di presentazione dei dati fiscali sugli acquisti di beni e servizi intracomunitari e alle altre semplificazioni di natura statistica, che entreranno in vigore dal 1° gennaio 2018 a seguito della pubblicazione del provvedimento n. 194409/2017 dell'Agenzia delle entrate.

(Agenzia delle dogane e dei monopoli, nota n. 110586, 09/10/2017)

INDICI SINTETICI DI AFFIDABILITÀ

Pubblicate le bozze dei modelli ISA e dei modelli Studi di settore per il periodo di imposta 2017

Sono in corso di pubblicazione sul sito dell'Agenzia delle entrate le bozze dei nuovi modelli per la trasmissione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli indicatori sintetici di affidabilità fiscale e delle bozze dei modelli studi di settore. Si segnala che per le attività non citate nel provvedimento n. 191552/2017, devono ancora essere presentati i modelli relativi agli studi di settore/parametri.

(Agenzia delle entrate, sito *web*, 31/10/2017)

GLI ACCONTI DI IMPOSTA PER IL 2017

Il prossimo 30 novembre scade il termine di versamento del secondo acconto delle imposte dirette dovuto per il periodo di imposta 2017. L'acconto può essere determinato con due differenti metodologie:

1. **metodo storico:** il versamento si determina applicando una percentuale alle imposte determinate per il precedente anno 2016;
2. **metodo previsionale:** il versamento dovuto può essere ridotto ove si ritenga che le imposte dovute per l'anno 2017 siano inferiori rispetto a quelle del precedente esercizio. Ovviamente, se il conteggio si dovesse rivelare errato, l'Agenzia potrà irrogare le sanzioni nella misura del 30% (ridotto al 10% se viene pagato a seguito della emissione del cosiddetto "avviso bonario"), salvo non si provveda a rimediare con l'istituto del ravvedimento operoso.

Lo Studio provvederà a conteggiare gli acconti con il metodo storico, salvo il caso in cui il Cliente intenda richiedere il ricalcolo utilizzando il *fac simile* allegato alla presente comunicazione.

In merito al calcolo degli acconti si rammenta che:

- la misura degli acconti Irpef è fissata al 100% dell'imposta netta del 2016, l'imposta netta corrisponde al rigo "differenza" del quadro RN del modello Redditi 2017. Il totale in tal modo determinato è suddiviso in due quote, il 40% versato a partire dal mese di giugno con eventuale rateazione e il residuo 60% dovuto nel mese di novembre;
- la misura degli acconti Ires è fissata al 100% dell'imposta netta del 2016, rigo "Ires dovuta o differenza a favore del contribuente" del modello Redditi 2017, tale totale va suddiviso in due quote, il 40% da pagarsi, con eventuale rateazione, a partire dal mese di giugno ed il residuo 60% dovuto nel mese di novembre;
- le regole per il versamento degli acconti del tributo regionale (Irap) seguono quelle previste per il tributo dovuto dal contribuente. Quindi sia per i soggetti Irpef che per quelli Ires la misura dell'acconto è fissata al 100% dell'imposta netta del 2016, rigo "Irap dovuta o differenza a favore del contribuente" del modello Irap 2017.

Cedolare secca

La cedolare secca segue le regole dettate in tema di saldo e acconti Irpef, cambia la misura dell'acconto che per la cedolare risulta essere pari al 95% dell'imposta dovuta nell'anno precedente.

In particolare si rammenta che non sono obbligati al versamento dell'acconto sulla cedolare secca i contribuenti che nel corso dell'anno decidono, con riferimento al reddito dei propri immobili, di passare dal regime della cedolare secca alla tassazione ordinaria e viceversa.

Ricordiamo inoltre che, limitatamente al quadriennio 2014/2017, i contribuenti che applicano la cedolare secca su contratti a canone convenzionato applicano la aliquota del 10%. Tale aliquota verrà innalzata da gennaio 2018 alla misura del 15%.

Gli acconti per gli altri tributi da dichiarazione

I contribuenti sono chiamati al versamento anche di tributi differenti da quelli sopra richiamati, in relazione ai quali, solitamente, si utilizzano le medesime regole previste per il pagamento delle imposte dirette.

Compensazione

Dal 2014 il limite massimo dei crediti di imposta che possono essere chiesti a rimborso o compensati ordinariamente mediante modello F24 è pari a 700.000 euro per ciascun anno solare; il contribuente può avvalersi, a sua scelta:

- della compensazione orizzontale, compensando crediti e debiti aventi natura diversa nel modello F24;
- della compensazione verticale, compensando crediti e debiti della stessa natura scegliendo se esporre la compensazione presentando il modello F24 (scelta consigliabile, anche nel caso di F24 "a zero") ovvero non presentandolo e gestendo la compensazione esclusivamente nel modello di dichiarazione (Irpef, Ires, Iva o Irap).

Si ricorda che anche per la compensazione dei crediti di importo superiore a 5.000 euro relativi alle imposte sui redditi e addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive e all'Irap vige l'obbligo di apporre alle relative dichiarazioni il visto di conformità.

In assenza di visto verrà preclusa, per l'eccedenza dei 5.000, la possibilità di operare compensazioni orizzontali. In caso di utilizzo di un credito esistente, ma in assenza di visto di conformità, si applica una sanzione pari al 30%.

Infine va sottolineato l'obbligo – in presenza di crediti compensati orizzontalmente - di invio telematico del modello anche per i soggetti non titolari di partita Iva per cui la presentazione dei modelli F24 potrà avvenire con le sole modalità di seguito descritte:

Tipo di F24	Modalità di presentazione
Regole valide sia per i privati che per i partita Iva	
F24 con compensazione a saldo zero	→ Entratel o <i>Fisconline</i>
Regole nuove per i titolari di partita Iva	
F24 con compensazione e saldo a debito	→ Entratel o <i>Fisconline</i>
Regola valida solo per i privati	
F24 senza compensazione a debito (con saldo finale inferiore a 1.000 euro)	→ Libera (anche cartacea)
F24 con compensazione a debito (indipendentemente dall'importo)	→ Entratel o <i>Fisconline</i> <i>Home banking</i> convenzionati

LA RIAPERTURA DELLA ROTTAMAZIONE DELLE SOMME ISCRITTE A RUOLO DAL 2000 AL 2016 E LA NUOVA ROTTAMAZIONE PER I RUOLI DEL 2017

Con la pubblicazione in Gazzetta ufficiale del Decreto fiscale (D.L. 148/2017) collegato alla Legge di Stabilità 2018 è stato previsto lo slittamento delle prime 2 scadenze di versamento della definizione agevolata delle somme iscritte nei carichi affidati all'Agente della riscossione dal 2000 al 2016: tutti coloro che hanno ottenuto la rottamazione ai sensi del D.L. 193/2016 e non hanno provveduto al versamento degli importi dovuti relativi alla prima (o unica) rata di luglio e alla seconda rata di settembre possono evitare di decadere dal beneficio della definizione agevolata mediante il versamento delle due rate scadute entro il nuovo termine del 30 novembre 2017 (che coincide con il versamento anche della terza rata). Possono, inoltre, accedere alla definizione agevolata dei ruoli anche coloro che non sono stati ammessi alla rottamazione in quanto non in regola con i pagamenti dei piani di dilazione in essere. È stata, inoltre, introdotta la possibilità di accedere alla definizione agevolata per i carichi affidati agli Agenti della riscossione dal 1° gennaio 2017 al 30 settembre 2017.

La nuova scadenza per il pagamento della prima (o unica) e della seconda rata della definizione agevolata

La definizione agevolata riguarda le cartelle di pagamento affidate all'Agente delle entrate della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2016 inerenti imposte dirette ed indirette, contributi previdenziali ed assistenziali, entrate locali (per le quali il comune si sia avvalso di Equitalia o di Riscossione Sicilia per la regione Sicilia ai fini della riscossione). La richiesta di adesione alla definizione agevolata ha permesso al contribuente di richiedere se pagare quanto dovuto:

- in unica soluzione entro il 31 luglio 2017;
- in modalità rateale con scelta da 2 a 5 rate (nel caso di pagamento in 5 rate le scadenze erano fissate al 31 luglio 2017, 30 settembre 2017, 30 novembre 2017, 30 aprile 2018 e 30 settembre 2018).

Il termine di pagamento dell'unica rata scaduta al 31 luglio 2017, ovvero della prima e seconda rata scadute il 31 luglio 2017 e il 30 settembre 2017 sono prorogati alla nuova scadenza del 30 novembre 2017. Pertanto, il contribuente che non ha provveduto al pagamento di tali importi ha l'ultima possibilità di:

- definire in via agevolata le cartelle di pagamento per le quali ha chiesto la definizione agevolata mediante il pagamento in unica soluzione di quanto era originariamente dovuto entro la scadenza del 31 luglio 2017, versando lo stesso importo entro la nuova scadenza del 30 novembre 2017;
- essere riammesso al piano originario di rateazione al fine della definizione agevolata delle cartelle di pagamento per le quali ha chiesto la rottamazione mediante versamento rateale, provvedendo al pagamento di quanto ad oggi non versato entro il 30 novembre 2017, termine entro il quale va pagata anche la terza rata.

È possibile utilizzare i bollettini di pagamento che erano stati inviati originariamente.

La nuova richiesta di adesione per i carichi rateizzati non ammessi

Secondo la Relazione tecnica che accompagna il D.L. 148/2017 i contribuenti che si sono visti rigettare le istanze di definizione agevolata presentate in quanto non in regola con i pagamenti delle rate scadute al 31 dicembre 2016 sono più di 53.000 (si parla dei piani di dilazione in essere alla data del 24 ottobre 2016). La

riammissione alla definizione agevolata è consentita per i contribuenti che si sono visti rigettare la richiesta già presentata entro il 21 aprile 2017 a condizione che:

- presentino una nuova richiesta di adesione utilizzando il modello DA-R entro il 31 dicembre 2017;
- versino entro il 31 maggio 2018 tutte le rate scadute al 31 dicembre 2016 (l'importo complessivo verrà comunicato dall'Agenzia delle entrate-Riscossione entro il 31 marzo 2018);
- provvedano al versamento dei ruoli "rottamati" in unica soluzione entro il 30 settembre 2018 ovvero in 2 o 3 rate aventi scadenze successive al 31 ottobre 2018 e al 30 novembre 2018 (la liquidazione di quanto dovuto ai fini della definizione sarà comunicata entro il 31 luglio 2018).

La adesione alla c.d. "Rottamazione-bis"

L'articolo 1, commi da 4 a 10 del D.L. 148/2017, per effetto di un richiamo quasi totale delle disposizioni che normavano la precedente rottamazione delle cartelle di pagamento affidate all'Agente della riscossione dal 2000 al 2016, ha esteso la definizione agevolata anche ai ruoli affidati dal 1° gennaio 2017 al 30 settembre 2017. Per aderire è necessario inviare una istanza all'Agenzia delle entrate-Riscossione utilizzando l'apposito modello DA-2017 entro il 15 maggio 2018, fruendo del pagamento dell'importo residuo del debito iscritto a ruolo, senza corrispondere sanzioni e interessi di mora.

L'Agente della riscossione avviserà i debitori entro il 31 marzo 2018 mediante posta ordinaria della presenza di carichi per i quali alla data del 30 settembre 2017 non è ancora stata notificata la cartella di pagamento. In fase di compilazione del modello DA-2017 viene richiesto:

- se effettuare il pagamento dell'importo "rottamato" in unica soluzione entro il 31 luglio 2018 ovvero in 5 rate di pari importo con prima scadenza al 31 luglio 2018 e ultima al 28 febbraio 2019;
- di dichiarare che non vi sono giudizi pendenti aventi ad oggetto i carichi ai quali si riferisce la richiesta di rottamazione ovvero di assumersi l'impegno a rinunciare ai giudizi pendenti.

In caso di presenza di rateizzazioni relative a carichi affidati dal 1° gennaio 2017 al 30 settembre 2017, è comunque possibile presentare l'istanza di adesione alla definizione agevolata, anche nel caso in cui vi siano delle rate impagate. Il pagamento dei versamenti rateali scadenti in data successiva alla data di presentazione del modello DA-2017 è sospeso.

Si segnala alla gentile Clientela che per quanto attiene la data di affidamento dei carichi all'Agente della riscossione, è possibile che in fase di conversione in legge del D.L. n.148/2017, il termine del 30 settembre 2017 venga portato in avanti e fissato in data successiva.

SALDO 2017 IMU E TASI

In questo contributo si provvederà a ricordare le principali regole applicative Imu e Tasi, partendo dalle scadenze e regole di versamento, per poi ricordare (sinteticamente) quali siano gli immobili interessati dalle due imposte, le rispettive basi imponibili e le eventuali riduzioni.

Si coglie l'occasione per ricordare alla clientela dello Studio di fornire il più tempestivamente possibile tutti i dati riguardanti modificazioni soggettive (acquisizioni, cessioni, etc.) e oggettive (modifiche catastali, inagibilità, ristrutturazioni, etc.) degli immobili posseduti, onde agevolare il calcolo delle imposte.

Si rammenta che, per entrambi i tributi, l'imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota di possesso e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto tale possesso (a tal fine, il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno quindici giorni è computato per intero).

Versamenti

Imu e Tasi vengono versate integralmente a favore del Comune, mentre nei confronti dell'Erario sarà riservata la sola Imu dei fabbricati di categoria catastale D, applicando l'aliquota d'imposta dello 0,76% (il Comune, eventualmente, può stabilire a suo favore, una maggiorazione sino allo 0,3%).

L'acconto risulta dovuto sulla base di aliquote e detrazioni deliberate per l'anno precedente (quindi quelle del 2016), mentre il conguaglio a saldo è determinato sulla base delle aliquote 2017, se pubblicate sul sito del Mef entro il termine del 28.10 (in caso contrario anche il saldo viene calcolato sulla base delle aliquote 2016).

	scadenza	Parametri di calcolo
Acconto 2017	16 giugno 2017	Aliquote 2016
Saldo 2017	16 dicembre 2017	Aliquote 2017 (se pubblicate entro 28.10)

Era consentito il versamento in unica soluzione entro il 16 giugno, tenendo già da subito conto delle aliquote deliberate per l'anno in corso; nel qual caso, nulla sarà dovuto a conguaglio a dicembre.

Il versamento può essere effettuato tramite apposito bollettino, ovvero tramite il modello F24, con utilizzo degli specifici codici tributo:

Codice tributo Imu	Immobile	Destinatario versamento
3912	Abitazione principale e pertinenze	Comune
3914	Terreni	Comune
3916	Aree fabbricabili	Comune
3918	Altri fabbricati	Comune
3925	Fabbricati D	Stato
3930	Fabbricati D (incremento)	Comune

Codice tributo Tasi	Immobile	Destinatario versamento
3958	Abitazione principale e pertinenze	Comune
3959	Fabbricati rurali ad uso strumentale	Comune
3960	Aree fabbricabili	Comune
3961	Altri fabbricati	Comune

L'utilizzo del modello F24 consente la compensazione del tributo dovuto con altri crediti vantati dal contribuente.

Le aliquote applicabili

⇒ Imu

L'aliquota di base prevista per l'Imu è stata fissata allo 0,76%: i Comuni possono agire su tale aliquota modificandola in aumento o in diminuzione sino a 0,3 punti percentuali (quindi il *range* dell'aliquota ordinaria sarà compreso tra 4,6 per mille e il 10,6 per mille).

⇒ Tasi

L'aliquota Tasi è invece molto più vincolata e, in parte, dipende da quanto stabilito per l'Imu:

- per i fabbricati rurali ad uso strumentale l'aliquota massima della Tasi non può comunque eccedere il limite dell'1 per mille;
- la somma delle aliquote della Tasi e dell'Imu, per ciascuna tipologia di immobile, non può essere in ogni caso superiore all'aliquota massima consentita dalla legge statale per l'Imu al 31 dicembre 2013, quindi si deve fare riferimento ad un tetto fissato al 10,6 per mille per la generalità degli immobili, ovvero ad altre minori aliquote in relazione alle diverse tipologie (6 per mille per le abitazioni principali di lusso);
- è consentito ai Comuni di derogare a tale limite per un ammontare complessivamente non superiore allo 0,8 per mille, a condizione che tale previsione fosse già stata in passato deliberata;
- per gli immobili invenduti delle imprese di costruzione è prevista un'aliquota massima del 2,5 per mille.

Con questa articolatissima situazione è di fondamentale importanza verificare puntualmente la delibera e il regolamento adottati dal singolo Comune, controllando in parallelo regolamenti Imu e Tasi.

I soggetti passivi

⇒ Imu

Sono soggetti passivi Imu i possessori di qualunque immobile, e in particolare:

- il proprietario di immobili (solo se in piena proprietà, ossia per la quota non gravata da usufrutto);
- l'usufruttuario (nel qual caso il titolare della nuda proprietà non deve versare);
- il titolare del diritto d'uso;
- il titolare del diritto di abitazione: nel caso di decesso di uno dei due coniugi, con riferimento alla casa coniugale, pagherà il coniuge superstite. Con riferimento agli altri immobili di proprietà del defunto pagherà l'imposta ciascuno degli eredi in ragione delle proprie quote di spettanza;

- il titolare del diritto di enfiteusi;
- il titolare del diritto di superficie;
- il concessionario di aree demaniali;
- nel caso di immobile utilizzato in forza di contratto di *leasing* il soggetto passivo è l'utilizzatore sin dalla data di stipula del contratto (anche per l'immobile in corso di costruzione);
- il coniuge assegnatario della casa coniugale in seguito a provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio (quindi il coniuge non assegnatario, da quando perde il diritto a utilizzare l'immobile, non deve versare).

⇒ Tasi

Ai soli fini Tasi, l'imposta è dovuta

- sia dal possessore dell'immobile (definito con le stesse regole previste ai fini Imu);
- che dal detentore.

Per detentore si intende il soggetto che utilizza l'immobile in forza di un titolo diverso da un diritto reale. In particolare, sono detentori tenuti al pagamento della Tasi:

- l'inquilino, quando l'immobile è dato in locazione;
- il comodatario, quando l'immobile è oggetto di comodato;
- l'affittuario, quando l'immobile è oggetto di un contratto di affitto di azienda.

La Tasi complessivamente dovuta in relazione all'immobile deve essere ripartita tra possessore e detentore. La misura della ripartizione è decisa dal Comune tramite proprio regolamento: l'imposta a carico del detentore deve essere compresa tra il 10% ed il 30% dell'imposta complessivamente dovuta sull'immobile (la parte rimanente è a carico del possessore). Se il Comune nulla prevede al riguardo, la quota a carico del detentore è del 10%.

L'imposta deve essere determinata secondo le condizioni soggettive del possessore. Se l'inquilino/comodatario abita l'immobile, non dovrà versare Tasi (il possessore, al contrario, dovrà pagare regolarmente su tale immobile sia l'Imu, che la Tasi di propria competenza).

Gli immobili interessati

L'Imu e la Tasi si devono versare con riferimento agli immobili posseduti sul territorio di ciascun Comune.

L'abitazione principale è esente tanto da Imu, quanto dalla Tasi.

	Imu	Tasi
Fabbricati	Si	Si
Abitazione principale, pertinenze e fabbricati assimilati	No (solo A/1, A/8, A/9)	No (solo A/1, A/8, A/9)
Fabbricati rurali	No	Si
Aree fabbricabili	Si	Si
Terreni agricoli	Si	No

⇒ Fabbricati

I fabbricati sono imponibili sia ai fini Imu che ai fini Tasi secondo le medesime regole. Ad esclusione dei fabbricati di categoria catastale D privi di rendita (per i quali si utilizzano i valori contabili), per tutti gli altri fabbricati si farà riferimento alle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutate del 5%, alle quali applicare specifici moltiplicatori.

Categoria catastale	Moltiplicatore
A (diverso da A/10) - C/2 - C/6 - C/7	160
B	140
C/3 - C/4 - C/5	140
A/10 e D/5	80
D (escluso D/5)	65
C/1	55

Tanto ai fini Imu quanto ai fini Tasi è prevista inoltre una riduzione del 50% della base imponibile per i fabbricati inagibili ed inabitabili, nonché per gli immobili vincolati ai sensi dell'articolo 10, D.Lgs. 42/2004.

I fabbricati posseduti dal costruttore (o ristrutturatore), destinati alla vendita e non locati, sono esenti dall'Imu, mentre la Tasi risulta dovuta.

È possibile beneficiare della riduzione al 50% in relazione agli immobili dati in uso gratuito ai familiari in linea retta entro il primo grado, con contratto registrato; tale agevolazione è comunque soggetta al rispetto di determinati vincoli.

⇒ Terreni agricoli

I terreni agricoli sono imponibili solo ai fini Imu. La base imponibile è costituita dal reddito dominicale risultante in catasto, vigente al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutato del 25%, a cui applicare un moltiplicatore di 135.

I terreni sono comunque esenti da Imu nelle seguenti situazioni:

- quando ubicati nei Comuni montani elencati nella circolare 9 del 1993. Alcuni Comuni sono designati parzialmente montani (PD) e l'esenzione vale per una parte del territorio comunale;
- viene confermata l'esenzione per i terreni ubicati nelle cosiddette "isole minori" indicate nell'allegato A della L. 448/2001 (sono sostanzialmente tutte le isole italiane, eccettuate la Sicilia e la Sardegna);
- per i Coltivatori Diretti e gli Imprenditori Agricoli Professionali, purché iscritti nell'apposita previdenza, l'esenzione spetta per tutti i terreni non edificabili, ovunque ubicati (quindi anche in territori pianeggianti). A tal fine, è necessario che detti terreni siano sia posseduti che condotti da parte di tali soggetti;
- viene confermata l'esenzione per i terreni a immutabile destinazione agrosilvopastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusufruttabile.

⇒ Aree edificabili

Le aree fabbricabili sono tassate tanto ai fini Imu quanto ai fini Tasi. La base imponibile è data dal valore venale in comune commercio. Si ricorda comunque che molti Comuni individuano dei valori di riferimento ai quali il contribuente può adeguarsi per evitare contestazioni future.

Per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali è prevista la "finzione di non edificabilità" delle aree: se tali soggetti coltivano il terreno saranno esentati da Imu come fosse un terreno agricolo, anche se gli strumenti urbanistici, PRG o altro, lo qualificano suscettibile di utilizzazione edificatoria.

In caso di utilizzazione edificatoria dell'area (costruzione di nuovo edificio), di demolizione di fabbricato, di interventi di recupero, ristrutturazione e risanamento conservativo, l'immobile interessato dovrà considerarsi ai fini fiscali area edificabile e la base imponibile sarà costituita dal valore venale.

I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA SUL NUOVO REGIME FISCALE DELLE LOCAZIONI BREVI

Con la **circolare n. 24/E del 12 ottobre 2017** l'Agenzia delle entrate è intervenuta per fornire chiarimenti in merito alla specifica disciplina delle cosiddette "locazioni brevi", così come introdotta di recente ad opera dell'articolo 4, D.L. 50/2017, convertito nella L. 96/2017.

In particolare la nuova disciplina:

- fornisce una definizione di tali contratti;
- stabilisce il regime fiscale applicabile ai relativi canoni;
- attribuisce i compiti di comunicazione dei dati;
- disciplina le ipotesi di sostituzione nel prelievo dell'imposta in capo a determinati intermediari.

La definizione

Per "locazioni brevi" si intendono i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare.

Vediamo, di seguito, in forma di rappresentazione schematica, i principali chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate con la richiamata circolare n. 24/E/2017, frutto di un tavolo di lavoro tecnico di confronto realizzato con le associazioni di categoria e i principali operatori interessati.

Imposta di soggiorno	I chiarimenti forniti dalla circolare n. 24/E/2017 riguardano l'applicazione dei tributi rientrati nella competenza dell'Agenzia delle entrate e pertanto non riguardano l'imposta di soggiorno
Forma contrattuale libera	Non è richiesta l'adozione di un particolare schema contrattuale per indicare gli elementi del contratto, vale a dire i contraenti, l'oggetto (l'immobile e eventuali prestazioni accessorie), la durata e il corrispettivo.
Escluso l'uso foresteria	La condizione che il contratto non sia concluso nell'esercizio di un'attività commerciale riguarda entrambe le parti del contratto e, analogamente a quanto previsto in materia di cedolare secca sono, quindi, esclusi dall'ambito applicativo della norma anche i contratti di locazione breve che il conduttore stipuli nell'esercizio di tale attività quali, ad esempio, quelli ad uso foresteria dei dipendenti
Esclusa l'attività commerciale occasionale	L'applicazione della disciplina in esame è esclusa, inoltre, anche nel caso di attività commerciale non esercitata abitualmente, i cui redditi sono compresi tra i redditi occasionali di cui all'articolo 67, comma 1, lettera i), Tuir
Natura del reddito derivante dalla locazione	La normativa in esame si applica prescindendo dal reddito derivante dal contratto di locazione in quanto riferita sia ai contratti di locazione produttivi di reddito fondiario (nel caso in cui il locatore sia titolare di diritto di proprietà o di altro diritto reale sull'immobile) sia ai contratti produttivi di reddito diverso (nel caso in cui il locatore sia titolare di un diritto personale di godimento sull'immobile, ad

	esempio di locazione o di comodato)
Finalità abitativa	La locazione deve riguardare unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali da A1 a A11 (esclusa A10 - uffici o studi privati) e le relative pertinenze (box, posti auto, cantine, soffitte, ecc.) nonché, in analogia con quanto previsto per la cedolare secca sugli affitti, singole stanze dell'abitazione (circolare n. 26/E/2011)
Esclusi gli immobili esteri	Gli immobili, inoltre, devono essere situati in Italia in quanto quelli ubicati all'estero producono un reddito diverso ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera f) del Tuir
Servizi connessi all'utilizzo dell'immobile	Il regime delle locazioni brevi può riguardare anche altri servizi che corredano la messa a disposizione dell'immobile (ad esempio la fornitura di utenze, wi-fi, aria condizionata) i quali, seppure non contemplati dalla norma risultano strettamente connessi all'utilizzo dell'immobile, tanto che ne costituiscono un elemento caratterizzante che incide sull'ammontare del canone o del corrispettivo
Servizi aggiuntivi e <i>bed & breakfast</i> occasionale	Il regime delle locazioni brevi non può riguardare i servizi aggiuntivi che non presentano una necessaria connessione con la finalità residenziale dell'immobile (ad esempio la fornitura della colazione, la somministrazione di pasti, la messa a disposizione di auto a noleggio o di guide turistiche o di interpreti), essendo in tal caso richiesto un livello seppur minimo di organizzazione, non compatibile con il semplice contratto di locazione, come nel caso della attività di bed and breakfast occasionale
Durata del contratto	Il termine di 30 gg. deve essere considerato in relazione ad ogni singola pattuizione contrattuale; anche nel caso di più contratti stipulati nell'anno tra le stesse parti, occorre considerare ogni singolo contratto, fermo restando tuttavia che se la durata delle locazioni che intervengono nell'anno tra le medesime parti sia complessivamente superiore a 30 gg il contratto deve essere registrato (circolare n. 12/E/1998).
Nozione di intermediari	È irrilevante la forma giuridica del soggetto che svolge l'attività di intermediazione, potendo questa essere esercitata sia in forma individuale sia in forma associata, così come non rileva la condizione di residente o meno del soggetto che svolge detta attività né la modalità con cui l'attività è eseguita potendo questa riferirsi a contratti di locazione breve stipulati <i>on line</i> e a contratti stipulati <i>off line</i>
Casi di assenza di obblighi per gli intermediari	Gli intermediari non sono tenuti né a comunicare i dati né ad effettuare le ritenute per le locazioni abitative di durata superiore a 30 gg., per le locazioni di qualunque durata poste in essere da imprese, per le locazioni aventi ad oggetto immobili non abitativi, per i contratti aventi ad oggetto prestazioni complesse diverse da quelle di locazione. Gli adempimenti, inoltre, non devono essere posti in essere in relazione ai contratti di locazione breve stipulati prima del 1° giugno 2017
Intermediari e data di conclusione del contratto	Per i contratti di locazione breve stipulati attraverso intermediari si può ritenere che rilevi il momento in cui il conduttore riceve conferma della prenotazione
Intermediari e verifica della veridicità dei dati	Gli intermediari che intervengono nella conclusione del contratto sono tenuti a richiedere i dati previsti dal Provvedimento direttoriale ma non sono tenuti a verificarne l'autenticità. La responsabilità circa la veridicità dei dati ricade sul locatore il quale è comunque responsabile della corretta tassazione del reddito e del corretto adempimento di altri eventuali obblighi tributari connessi al contratto nonché della mendacità delle proprie dichiarazioni
Intermediari e obbligo trasmissione dati	Sono tenuti alla trasmissione dei dati non tutti gli intermediari che favoriscono l'incontro tra domanda e offerta di abitazione, ma soltanto coloro che, oltre a tale

	attività, forniscono un supporto professionale o tecnico informatico nella fase del perfezionamento dell'accordo. Pertanto, l'intermediario non è tenuto a comunicare i dati nel caso in cui il locatore si avvalga dell'intermediario solo per proporre l'immobile in locazione ma il conduttore comunichi direttamente al locatore l'accettazione della proposta
Comunicazione in forma aggregata	Per i contratti relativi al medesimo immobile e stipulati dal medesimo locatore, la comunicazione può essere effettuata anche in forma aggregata
Recesso contrattuale	In caso di recesso dal contratto di locazione breve, gli intermediari non sono tenuti a trasmettere i dati del contratto. Se il recesso è esercitato successivamente all'adempimento dell'obbligo di trasmissione l'intermediario dovrà rettificare la comunicazione utilizzando le modalità informatiche predisposte dall'agenzia
Nessuna sanzione per colpe del locatore	Non è sanzionabile la incompleta o errata comunicazione dei dati del contratto se causata dal comportamento del locatore
Nessuna ritenuta con pagamento tramite A/B	In caso di pagamento mediante assegno bancario intestato al locatore, l'intermediario, non avendo la materiale disponibilità delle risorse finanziarie su cui operare la ritenuta, non è tenuto a tale adempimento anche se l'assegno è consegnato al locatore per il suo tramite
Pagamenti con carte di credito, debito, paypal, ecc.	In caso di pagamento del canone mediante carte di pagamento (carte di credito, di debito, prepagate) gli intermediari autorizzati (banche, istituti di pagamento, istituti di moneta elettronica, Poste Italiane Spa) nonché le società che offrono servizi di pagamento digitale e di trasferimento di denaro in Internet (ad esempio PayPal), non svolgendo attività di intermediazione, non sono tenuti ad operare la ritenuta che deve eventualmente essere effettuata dall'intermediario che incassa il canone o interviene nel pagamento
Penali, caparre e depositi	La ritenuta è applicata sull'importo del canone o corrispettivo lordo indicato nel contratto di locazione breve; non devono essere assoggettati a ritenuta eventuali penali o caparre o depositi cauzionali, in quanto si tratta di somme di denaro diverse ed ulteriori rispetto al corrispettivo
Incasso tramite delegati	La ritenuta deve essere operata anche qualora l'intermediario abbia delegato soggetti terzi all'incasso del canone e all'accredito del relativo importo al locatore. Tale attività deve essere riferita al delegante e, pertanto, gli adempimenti di versamento della ritenuta e di certificazione della stessa, nonché di comunicazione dei dati relativi al contratto, devono essere posti in essere a suo nome
Rimborsi spese forfettari	Ai fini dei contratti in esame tuttavia, caratterizzati per definizione normativa anche dalla eventuale fornitura di prestazioni accessorie, devono ritenersi incluse nel corrispettivo lordo soggetto a ritenuta anche le somme eventualmente addebitate a titolo forfettario per tali prestazioni
Provvigioni e ritenuta	La provvigione non risulta compresa nel corrispettivo quando è addebitata direttamente dall'intermediario al conduttore o quando l'intermediario l'addebita direttamente al locatore, il quale non la ribalta sul conduttore. La provvigione concorre, invece, alla determinazione del corrispettivo lordo da assoggettare a ritenuta se è trattenuta dall'intermediario sul canone dovuto al locatore in base al contratto
Certificazione ritenute e comunicazione dati	Gli intermediari che certificano le ritenute operate ai sensi dell'articolo 4, D.P.R. 322/1998, mediante la certificazione assolvono anche l'obbligo di comunicazione dei dati e non sono, pertanto, tenuti all'ulteriore trasmissione dei dati stessi
Nessuna sanzione nel periodo	Considerata l'emanazione del provvedimento AE in data 12/7/2017, l'Agenzia

transitorio	potrà escludere l'applicazione delle sanzioni in relazione alla omessa effettuazione delle ritenute fino all'11 settembre 2017 alla luce di quanto stabilito dallo Statuto dei diritti del contribuente
Intermediari non residenti	Se privi di stabile organizzazione in Italia, si avvalgono di un rappresentante fiscale, in qualità di "responsabile d'imposta", il quale provvede anche alla richiesta di attribuzione del codice fiscale dei soggetti rappresentati qualora non ne siano in possesso
Regime della cedolare secca	Tale regime opzionale, già applicabile ai redditi fondiari derivanti dalle locazioni anche di breve durata, risulta ora esteso ai redditi diversi derivanti dai contratti di sublocazioni e ai contratti stipulati dal comodatario per la concessione a terzi del godimento dell'immobile abitativo
Locazione breve del comodatario	Superando precedenti orientamenti di prassi (risoluzione n. 381/E/2008 e n. 394/E/2008 il comodante resta titolare del reddito fondiario derivante dal possesso dell'immobile oggetto di comodato mentre il comodatario/locatore, tenuto ad applicare la ritenuta, diventa titolare del reddito derivante dal contratto di concessione in godimento qualificabile come reddito diverso assimilabile alla sublocazione
Contitolari del contratto di locazione breve	Qualora il contratto di locazione sia stipulato da uno solo dei proprietari e, conseguentemente, la ritenuta sia stata operata e certificata solo nei confronti di quest'ultimo, solo il comproprietario che ha stipulato il contratto di locazione potrà scomputare la ritenuta subita dal proprio reddito complessivo o chiedere il rimborso della maggior ritenuta subita sulla quota di reddito a lui non imputabile, qualora non abbia capienza per scomputarla dall'imposta dovuta dal reddito complessivo. Gli altri comproprietari dovranno assoggettare a tassazione il reddito ad essi imputabile <i>pro-quota</i> in sede di dichiarazione applicando la cedolare secca o il regime ordinario di tassazione, senza scomputare alcunché
Casi di riliquidazione dell'imposta sui canoni	Il locatore è tenuto a riliquidare l'imposta dovuta sul canone di locazione: <ul style="list-style-type: none"> - se non sceglie il regime sostitutivo della cedolare secca; - se non ha subito la ritenuta (ad esempio per i canoni incassati dagli intermediari prima del 12 settembre 2017); - se l'intermediario ha effettuato la ritenuta in assenza dei presupposti; - nel caso in cui la ritenuta subita è maggiore dell'imposta dovuta

GLI EFFETTI FISCALI DELLA RINUNCIA AL TFM

Il tema delle conseguenze fiscali derivanti dalla rinuncia, da parte degli amministratori, del Tfm a questi spettante è stato oggetto di analisi da parte dell' Agenzia delle entrate nella **risoluzione n. 124/E del 13 ottobre 2017**; secondo l'Amministrazione finanziaria devono essere distinte le conseguenze fiscali (tanto in capo all'amministratore quanto in capo alla società) a seconda che l'amministratore sia o meno socio della società amministrata.

Il Tfm

Il Trattamento di Fine Mandato (o più brevemente Tfm) è una forma di remunerazione aggiuntiva rispetto al compenso ordinariamente erogato agli amministratori, remunerazione che però verrà percepita al momento in cui l'amministratore cesserà il proprio mandato. Malgrado vi assomigli come logica, il Tfm differisce significativamente dal TFR: mentre l'erogazione differita a favore dei dipendenti è puntualmente regolamentata dal codice civile (articolo 2120), quella a favore dell'amministratore viene regolata dalla volontà delle parti (società e amministratore stesso).

Malgrado non vi siano limitazioni specifiche, l'ammontare del Tfm deve essere determinato secondo criteri di ragionevolezza e congruità rispetto alla realtà economica dell'impresa, attraverso una specifica previsione statutaria ovvero mediante delibera assembleare dei soci.

Sotto il profilo della tassazione, occorre tenere in considerazione che:

- in capo all'amministratore, l'indennità di fine mandato (come il compenso periodico) costituisce reddito assimilato al lavoro dipendente con conseguente tassazione in base al criterio di cassa, e quindi solamente al momento dell'effettiva percezione; tale compenso differito può beneficiare (solitamente tale soluzione è conveniente) della possibilità di applicare la tassazione sostitutiva in base all'articolo 17, comma 1, lettera c), Tuir;
- in capo alla società, per la deducibilità ai fini Ires degli accantonamenti per la quota di Tfm di competenza di ciascun esercizio, trova applicazione l'articolo 105, comma 4, Tuir, che consente la deduzione degli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'articolo 17, comma 1, lettera c), Tuir (tra le quali vi è, appunto, il Tfm).

Nella risoluzione n. 124/E/2017 l'Agenzia ribadisce una posizione già espressa nel passato (si tratta della risoluzione n. 211/E/2008), secondo cui vi è la necessità che tale indennità risulti da un atto con data certa antecedente l'inizio del rapporto; in caso contrario, non sarà possibile dedurre l'accantonamento per competenza, ma la deduzione del relativo costo avverrà nell'anno di effettiva erogazione dell'indennità medesima.

	Tassazione in capo all'amministratore	Deduzione in capo alla società (tesi Agenzia delle Entrate)
Con atto con data certa antecedente l'inizio del rapporto	Per cassa al momento della percezione, con applicazione della tassazione separata	Deduzione dell'accantonamento per competenza
Senza atto con data certa antecedente l'inizio del rapporto	Per cassa al momento della percezione, con applicazione della tassazione ordinaria	Deduzione per cassa al momento dell'effettiva erogazione

Gli effetti fiscali della rinuncia

Come ricordato dall’Agenzia, il comma 4-*bis* dell’articolo 88, Tuir stabilisce che, in capo alla società, la rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale. A tal fine, il socio, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio, comunica alla partecipata tale valore; in assenza di tale comunicazione, il valore fiscale del credito è assunto pari a zero.

Pertanto:

- nei limiti del valore fiscale del credito, il socio aumenta il costo della partecipazione, mentre la società rileva fiscalmente un apporto non tassabile;
- l’eccedenza, invece, costituisce per la società una sopravvenienza imponibile, a prescindere dal relativo trattamento contabile.

Nel caso più semplice, ossia quando il socio apporta 100 in società e successivamente rinuncia a detto importo, per la società non vi sarà alcuna conseguenza reddituale; al contrario, quando detto apporto ha diverse origini e risulta avere in capo al socio un valore fiscale diverso, vi potrebbero essere conseguenze.

La rinuncia del Tfm potrebbe infatti appartenere a questo secondo caso.

Il trattamento della rinuncia deve però essere differenziato a seconda che l’amministratore che ha rinunciato al Tfm ad egli spettante sia o meno socio della società:

- qualora l’amministratore sia socio della società la rinuncia provoca prima di tutto conseguenze reddituali in capo all’amministratore stesso. Facendo riferimento ad un precedente di prassi (circolare n. 74/E/1994) e a precedenti conformi della Cassazione (in particolare, ordinanza n. 1335/2016) i crediti rinunciati si devono infatti intendere giuridicamente incassati e dovranno essere assoggettati a tassazione in capo ai soci persone fisiche non imprenditori, con conseguente obbligo di effettuazione della ritenuta alla fonte da parte della società. Dal momento che si è in presenza di crediti per il Tfm dovuto a persone fisiche non esercenti un’attività di impresa e che non è pertanto ravvisabile alcuna differenza tra il valore fiscale dei crediti rinunciati e il loro valore nominale, la società partecipata non dovrà tassare alcuna sopravvenienza attiva;
- qualora l’amministratore non sia socio, in assenza di una contropartita e non potendo incrementare il valore della partecipazione, il principio del c.d. incasso giuridico non si applica, quindi non vi sarà alcun prelievo fiscale in capo al socio che rinuncia all’importo di sua spettanza. Al contrario, in capo alla società, poiché la rinuncia è operata da un soggetto che non è socio, non trova applicazione il comma 4-*bis* dell’articolo 88, Tuir, quindi la società dovrà assoggettare a tassazione la sopravvenienza attiva derivante dalla rinuncia al Tfm, nei limiti in cui in passato abbia dedotto gli accantonamenti effettuati.

	Tassazione in capo all’amministratore	Tassazione in capo alla società
Amministratore socio	Tassazione all’atto della rinuncia (ritenuta da parte della società)	Sopravenienza attiva non tassata
Amministratore non socio	Nessuna tassazione	Sopravenienza attiva tassata

Il costo fiscalmente riconosciuto del credito rinunciato

Da segnalare come l’Agenzia chiarisca anche il tema inerente l’obbligo di rilascio dell’attestazione riguardante il valore fiscale del credito rinunciato.

Secondo il parere espresso nella risoluzione n. 124/E/2017, non si ritiene necessaria la comunicazione alla società partecipata del valore fiscale dei crediti oggetto di rinuncia, non potendosi verificare quelle distorsioni - dovute appunto alla mancata coincidenza tra il valore nominale dei crediti e il loro valore fiscale (ad esempio, per effetto di svalutazione) - che il Legislatore ha inteso scongiurare e che sono ravvisabili soltanto in presenza di un'attività di impresa.

Quindi, quando il socio è persona fisica non esercente attività d'impresa, detta attestazione non è mai necessaria.

CHIARITI GLI ASPETTI RELATIVI AL CAMBIO DI ESERCIZIO IN AMBITO INDUSTRIA 4.0

Con la **risoluzione n. 121 del 9 ottobre 2017** l’Agenzia delle entrate ha chiarito quale deve essere la corretta determinazione del “*credito di imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo*” di cui all’articolo 3, D.L. 145/2013 nell’ipotesi in cui il soggetto che intenda fruirne modifichi l’ambito temporale dell’esercizio sociale, rendendolo non più coincidente con l’anno solare.

La conclusione cui l’Agenzia è giunta e che costituisce il principio a cui rifarsi è il seguente:



assumono rilevanza anche i periodi di imposta che vengano a determinarsi a seguito del mutamento della cadenza dell’esercizio sociale.

Più precisamente, per una migliore comprensione della fattispecie, si ipotizzi il caso di una società che nel corso del 2015 anticipi la chiusura dell’esercizio, dal 31 dicembre al 31 agosto, così determinando, nello stesso anno, due distinti periodi di imposta:

I periodo	1° gennaio 2015 - 31 agosto 2015
II periodo	1° settembre 2015 - 31 agosto 2016

Posto che il credito di imposta spetta per gli investimenti effettuati a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2020 ed è commisurato alle spese ammissibili sostenute in eccedenza rispetto alla media delle spese ammissibili sostenute nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015, nel caso ipotizzato, il primo periodo di imposta di applicazione dell’agevolazione risulta essere quello compreso fra il 1° gennaio 2015 e il 31 agosto 2015.

La media degli investimenti pregressi va, conseguentemente, determinata avendo riguardo ai periodi di imposta 1° gennaio – 31 dicembre 2012, 2013 e 2014.

Allo stesso tempo l’Agenzia chiarisce anche che l’arco temporale di applicazione dell’agevolazione disposto dalla norma corrisponde a complessivi sei periodi di imposta pari a 72 mesi, pertanto, al fine di garantire la corretta applicazione dell’agevolazione nella fattispecie ipotizzata, qualora si intendesse accedere all’agevolazione relativamente al periodo 1° settembre 2020 - 31 agosto 2021, il credito di imposta andrà determinato avendo riguardo agli investimenti effettuati nei primi quattro mesi (1° settembre 2020-31 dicembre 2020), senza che assumano rilievo quelli realizzati nel 2021.

L'AGENZIA CHIARISCE QUALI SONO LE ATTIVITA' AGEVOLABILI IN TEMA DI R&S

Con la **risoluzione n. 122 del 10 ottobre 2017** l'Agenzia delle entrate è intervenuta con importanti chiarimenti relativi al credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo individuando le attività di ricerca agevolabili e commentando l'ammissibilità di alcune tipologie di investimenti.

In particolare è stato chiesto all'Agenzia di esprimersi circa l'ammissibilità al beneficio degli:

- studi clinici non interventistici (osservazionali), ovvero studi centrati su problemi o patologie nel cui ambito i medicinali sono prescritti nel modo consueto, conformemente alle condizioni fissate nell'autorizzazione all'immissione in commercio,
- studi clinici di fase IV, ovvero studi c.d. post-registrativi, ossia condotti successivamente all'immissione in commercio del farmaco.

In merito l'Agenzia ha concluso quanto segue:

studi clinici non interventistici	sempre ammissibili
studi clinici di fase IV	ammissibili al credito d'imposta di cui al comma 4 dell'articolo 3, limitatamente agli studi di natura medico-scientifica

Quanto alla tipologia di investimenti ammissibili l'Agenzia ha esaminato le seguenti casistiche:

Acquisto di materiali per la realizzazione del prototipo di un macchinario	La spesa per il mero acquisto di semplici materiali o componenti già disponibili su mercato, quand'anche impiegato per la realizzazione dei prototipi, non può ritenersi ammissibile all'agevolazione.
Lavorazioni speciali, che non possono essere svolte internamente in azienda e senza le quali sarebbe impossibile realizzare il prototipo stesso	I costi di esternalizzazione di attività non qualificabili come ricerca commissionata ai sensi della lettera c) del comma 4 dell'articolo 3 o che non abbiano ad esito un risultato o prodotto innovativo, ma che sono strumentali alla realizzazione del prototipo o a componenti dello stesso, possono ritenersi ammissibili ai sensi dell'articolo 3, comma 6, lettera d). Qualora invece detti costi di esternalizzazione afferiscano ad attività riconducibili alla ricerca e sviluppo o abbiano ad esito un risultato o prodotto innovativo, rientrano nella ricerca commissionata di cui all'articolo 3, comma 6, lettera c).
Contratti di sviluppo sperimentale, con il seguente contenuto: studio di fattibilità tecnica, progettazione, ingegnerizzazione, realizzazione del prototipo di un nuovo macchinario e il suo test fino alla consegna del prototipo stesso	I contratti di sviluppo sperimentale sui prototipi rientrano tra i contratti di ricerca <i>extra-muros</i> di cui all'articolo 3, comma 6, lettera c). Al contrario, i costi di esternalizzazione necessari ai fini dell'attività di ricerca che non presentino carattere di innovazione, rientrano nell'articolo 3, comma 6, lettera d).
Costi relativi a personale non altamente qualificato, che svolge la propria attività in totale autonomia di mezzi e organizzazione	I costi sostenuti per l'attività di ricerca svolta da personale non altamente qualificato dotato di specifiche competenze tecniche possono considerarsi ammissibili ai sensi della lettera d) del comma 6, sempreché non ricorrano i presupposti per qualificare la prestazione svolta come attività di ricerca "commissionata" ai sensi della lettera c) del medesimo comma. Inoltre, se il contribuente non è in grado di provare l'esistenza di un contratto di ricerca deve prudenzialmente considerare la spesa eleggibile

	quale "competenza tecnica" piuttosto che "ricerca commissionata".
Costi per personale altamente qualificato assunto con contratto di apprendistato	Il costo relativo al personale altamente qualificato assunto con contratto di apprendistato (laddove tale rapporto sia validamente costituibile ai sensi della vigente disciplina sul lavoro), va considerato ammissibile ai sensi dell'articolo 3, comma 6, lettera a) nella misura in cui l'apporto fornito da detto personale sia direttamente connesso allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo agevolabili.
Spese relative a contratti di ricerca dei costi riferibili a consulenze regolatorie (intesa come l'insieme di tutte le consulenze connesse e propedeutiche all'immissione sul mercato di un farmaco e/o alla brevettabilità dello stesso e/o di un processo)	Si ritiene di poter considerare ammissibili le spese per consulenze regolatorie finalizzate alla definizione delle caratteristiche scientifiche e del disegno dello studio clinico; al contrario, si reputa che non possano essere ammissibili al credito d'imposta le spese attinenti attività regolatorie finalizzate alla preparazione della documentazione destinata all'ottenimento delle autorizzazioni ad eseguire lo studio e, più in generale, che non possano essere ammissibili al credito d'imposta le spese attinenti attività di natura meramente burocratica.
Spesa <i>extra-muros</i> dei costi relativi a commesse di ricerca tra imprese aventi il medesimo CdA	L'ammissione non può essere definita dalla presente consulenza giuridica e quindi occorrerà effettuare valutazioni caso per caso.
Costi relativi a studi clinici per contratti di ricerca sui farmaci, relativi ad assicurazione e comitati etici, in quanto costi accessori alla ricerca stessa	Si ritiene di poter considerare ammissibili tali costi se finalizzati alla definizione delle caratteristiche scientifiche e del disegno dello studio clinico; al contrario, si reputa che non possano essere ammissibili al credito d'imposta le spese attinenti attività finalizzate alla preparazione della documentazione destinata all'ottenimento delle autorizzazioni ad eseguire lo studio e, più in generale, che non possano essere ammissibili al credito d'imposta le spese attinenti attività di natura meramente burocratica, in alcun caso potranno considerarsi ammissibili i costi di assicurazione.

GLI OMESSI VERSAMENTI DELL'IVA DERIVANTE DALLE LIQUIDAZIONI PERIODICHE E GLI AVVISI DI LIQUIDAZIONE SPEDITI VIA PEC DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

A decorrere dal 1° gennaio 2017 è entrato in vigore l'obbligo di comunicazione telematica delle liquidazioni periodiche Iva, con cadenza trimestrale (ai sensi dell'articolo 21-bis, D.L. 78/2010 e del provvedimento n. 58793 del 27 marzo 2017).

Relativamente al primo trimestre 2017, il cui invio scadeva lo scorso 12 giugno 2017, l'Agenzia delle entrate ha dapprima avvisato, nel mese di luglio, i contribuenti (con una lettera di invito alla *compliance*) dell'eventuale presenza di incoerenze relativamente ai versamenti dell'Iva dovuta e successivamente, nel mese di settembre, ha richiesto l'Iva omessa con un avviso bonario emesso ai sensi dell'articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972, inibendo di fatto dalla data di ricevimento dell'avviso la facoltà di fruire del ravvedimento operoso.

La ricezione via pec dell'avviso bonario e la possibilità di fruire del pagamento rateale

Ai sensi dell'articolo 21-bis, comma 5, D.L. 78/2010 l'Agenzia delle entrate può provvedere, anche prima della dichiarazione annuale Iva, a controllare la tempestiva effettuazione dei versamenti dell'imposta sul valore aggiunto indipendentemente dalla presenza di un pericolo per la riscossione previsto normativamente dall'articolo 54-bis, comma 2-bis, D.P.R. 633/1972.

Grazie all'incrocio tra i dati contenuti nelle liquidazioni periodiche Iva inviati entro il 12 giugno 2017 ed i versamenti dell'Iva effettuati, l'Agenzia delle entrate ha emesso dapprima le lettere di *compliance* e, per i contribuenti che non hanno ravveduto immediatamente i versamenti omessi, ha inviato via pec gli avvisi bonari con l'applicazione della sanzione del 10% e degli interessi dovuti. Quanto accaduto relativamente ai mancati versamenti dell'imposta sul valore aggiunto del primo trimestre è utile al contribuente per scegliere il comportamento da adottare relativamente ai mancati versamenti dei trimestri successivi: è possibile fruire del ravvedimento operoso nei giorni successivi al ricevimento della lettera di *compliance*, ma prima della ricezione dell'avviso bonario, che viene notificato poche settimane dopo il ricevimento dell'invito a regolarizzare l'omesso versamento.

Una volta notificato l'avviso bonario ai sensi dell'articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972 è possibile chiederne il riesame se si ritiene che il risultato del controllo non sia corretto (si tratta di un atto non impugnabile, per cui non è possibile presentare ricorso). Se l'ufficio riscontra degli errori ed elabora una nuova comunicazione tenendo conto delle correzioni, i termini per effettuare il pagamento integrale o della prima rata decorrono dal ricevimento dell'avviso bonario rettificato.

Qualora, invece, l'esito del controllo automatizzato che ha generato l'avviso bonario sia corretto, il contribuente può alternativamente:

- a) pagare quanto dovuto in una unica soluzione entro 30 giorni dal ricevimento dell'avviso bonario, con la riduzione della sanzione a 1/3 (quindi, il 10% in luogo dell'ordinaria misura del 30%);
- b) richiedere la rateazione dell'importo dovuto tramite l'apposita funzionalità presente sul sito dell'Agenzia delle entrate. Se l'importo dovuto è inferiore a 5.000 euro, è possibile pagare in un numero massimo di 8 rate trimestrali; se l'importo dovuto è superiore a euro 5.000 è possibile pagare in un numero massimo di 20 rate trimestrali. La prima rata va sempre versata entro 30 giorni dal

ricevimento dell'avviso bonario e sulle rate successive sono dovuti gli interessi al tasso del 3,5% annuo;

- c) lasciare scadere l'avviso non pagando e non rateizzando quanto dovuto entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione. In tal caso, l'importo originario dovuto viene iscritto a ruolo con la notifica della cartella di pagamento (alcuni mesi dopo) contenente le sanzioni calcolate in misura piena (generalmente al 30% anziché al 10%), gli interessi dovuti e gli aggi di riscossione. Sarà poi possibile rateizzare la cartella di pagamento in rate mensili fino ad un massimo di 72, a seconda dell'importo dovuto e del calcolo di alcuni indici.

Il reato di omesso versamento Iva: la soglia di 250.000 euro

L'Articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000 sancisce che sia punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chiunque non versi l'Iva dovuta in base alla dichiarazione Iva annuale per un ammontare superiore a 250.000 euro per ciascun periodo di imposta, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo (27 dicembre). L'articolo 13, D.Lgs. 74/2000 prevede delle cause di non punibilità del reato di cui all'articolo 10-ter qualora i debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi, siano estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti.

La norma individua la soglia di 250.000 euro nell'ammontare dell'Iva dovuta sulla base delle liquidazioni periodiche del singolo periodo di imposta, così come risultanti dalla presentazione della dichiarazione Iva (per il periodo di imposta 2017, la scadenza per inviare la dichiarazione Iva è fissata al 30 aprile 2018). La elaborazione da parte dell'Agenzia delle entrate di un avviso bonario ai sensi dell'articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972 relativo ad uno dei primi 3 trimestri del periodo di imposta 2017, che viene notificato al contribuente in data antecedente al termine di presentazione della dichiarazione Iva annuale (30 aprile dell'anno successivo), determina la necessità di tenere monitorata la soglia dell'imposta sul valore aggiunto non versata, distinguendola dalle componenti di sanzioni e di interessi che determinano l'ammontare complessivo dovuto risultante dall'avviso bonario. Nel caso di pagamento rateale degli stessi è opportuno iscrivere il debito complessivo (comprese sanzioni e interessi) risultante dall'avviso bonario in un nuovo sotto conto contabile denominato "*Debito Iva I trim. 2017*". Si tenga, infine, presente, che con la rateazione dell'avviso bonario non si ottengono benefici ai fini della verifica della predetta soglia dei 250.000 euro, posto che ai fini della consumazione del reato conta unicamente il debito di imposta che risulta tale alla data del 27 dicembre dell'anno successivo (lo stesso, in ogni, caso, verrà quindi decurtato delle eventuali rate, in quota capitale, corrisposte fino alla predetta data).

SCADE IL 31 DICEMBRE 2017 IL TERMINE PER RICHIEDERE LA SOSPENSIONE O L'ALLUNGAMENTO DEI DEBITI DELLE PMI

Si ricorda alla gentile Clientela che già a partire dall'anno 2009 l'Associazione Bancaria Italiana (ABI) e le Associazioni imprenditoriali hanno definito una serie di iniziative volte a sostenere l'esigenza di liquidità delle imprese: da ultima, l'iniziativa "Imprese in Ripresa" che consente alle PMI di sospendere o allungare i debiti contratti con istituti di credito o società di leasing. Requisito per accedere alla iniziativa "Imprese in Ripresa" dell'Accordo per il Credito 2015 è che i contratti tra le parti siano stati stipulati in data antecedente al 1° aprile 2015.

Sospensione/allungamento dei contratti di mutuo o di locazione finanziaria

L'iniziativa "Imprese in Ripresa" prevede la possibilità per tutte le piccole e medie imprese operanti in Italia di sospendere per 12 mesi la quota capitale delle rate di mutui e leasing immobiliari e mobiliari, anche agevolati o perfezionati con cambiali, e di allungare il piano di ammortamento dei mutui (3 anni per i mutui chirografari e di 4 anni per i mutui ipotecari), del credito a breve termine (fino a 270 giorni) e del credito agrario (fino a 120 giorni).

Le misure sono concesse a quelle imprese che, al momento della presentazione della domanda, non hanno posizioni debitorie classificate dalla banca come "sofferenze", "inadempienze probabili" o esposizioni scadute e/o sconfinanti da oltre 90 giorni (imprese "in bonis") e che non abbiano richiesto sospensione/allungamento degli stessi contratti nei 24 mesi precedenti la presentazione della nuova istanza. Le banche che hanno valutato positivamente l'impresa ai fini dell'accesso ad una delle misure citate si impegnano a non ridurre contestualmente gli altri fidi concessi qualora l'impresa continui a mantenere prospettive di continuità aziendale.

La sospensione riguarda il pagamento della sola quota capitale relativa alla rata: alle scadenze pattuite nel contratto originario di mutuo/leasing, l'impresa si troverà a pagare rate costituite unicamente dagli interessi e calcolate sul debito residuo in essere alla data di sospensione. Al termine del periodo di sospensione, riparte il piano di ammortamento con una scadenza che sarà prorogata per un periodo corrispondente a quello di sospensione e alle condizioni originariamente pattuite.

L'ABI ha aggiornato più volte l'elenco presente delle banche e degli intermediari finanziari aderenti all'Accordo per il Credito 2015 (https://www.abi.it/DOC_Mercati/Crediti/Credito-alle-imprese/Accordo-credito-2015/Banche%20aderenti/Adesioni_Accordo_Credito_2015.pdf). Le piccole e medie imprese che intendono attivare una delle iniziative presente nell'Accordo "Imprese in Ripresa" hanno tempo fino al 31 dicembre 2017 per presentare le domande all'istituto di credito o alla società di leasing con il quale hanno stipulato un contratto di finanziamento o di locazione finanziaria. Le banche forniscono una risposta di

norma entro 30 giorni lavorativi dalla presentazione della domanda o dall'ottenimento delle informazioni aggiuntive eventualmente richieste al cliente.

SUPER E IPER AMMORTAMENTO ANCHE SUL LEASING CONCLUSO NEL 2018

Premesso che la disciplina riguardante il super ammortamento e l'iper ammortamento dovrebbe essere oggetto di proroga ad opera della prossima legge di bilancio (sul tema saranno forniti i necessari aggiornamenti quando vi sarà la definitiva approvazione), di recente l'Agenzia si è espressa, attraverso la **risoluzione n. 132/E/2017**, affermando il principio di equivalenza tra acquisto diretto ed in leasing anche con riferimento all'applicazione delle citate agevolazioni in relazione ai beni ordinati entro la fine del 2017, ma consegnati successivamente.

Il super e l'iper ammortamento

Al fine di incentivare gli investimenti in beni strumentali nuovi è prevista un'agevolazione che consente una maggiore deduzione pari al 40%:

- del costo sostenuto per l'acquisto in proprietà di beni strumentali materiali nuovi (beneficiabile quindi tramite una maggiorazione del 40% della quota di ammortamento deducibile);
- del canone di *leasing* di competenza (sul punto l'Agenzia ha precisato che la maggiorazione riguarda solo la quota capitale e non anche la quota interessi).

Al fine di poter applicare la disciplina agevolata, l'acquisto del bene deve avvenire:

- entro il 31 dicembre 2017 (salvo la proroga di cui si è detto)

ovvero entro il 30 giugno 2018 ma, in quest'ultimo caso, a condizione che entro dicembre 2017 sia accettato il relativo ordine e siano pagati acconti in misura pari al 20% del costo di acquisizione (devono essere rispettate entrambe le condizioni).

Con riferimento a specifici investimenti di elevato standard tecnologico rientranti nel protocollo "Industria 4.0" il *bonus* è elevato al 150% (si tratta del cosiddetto iper ammortamento); detta maggiorazione compete per gli investimenti effettuati fino al 31 dicembre 2017, ovvero fino al 30 settembre 2018 (quindi vi sono 3 mesi in più rispetto al super ammortamento) purché, anche in questo caso, sia presente ordine sottoscritto ed acconti del 20% entro il 31 dicembre 2017.

Come chiarito dalla circolare n. 4/E del 30 marzo 2017:

- per i beni acquisiti in proprietà, il momento dell'accettazione dell'ordine da parte del venditore e quello del pagamento di acconti per almeno il 20% entro il 31 dicembre 2017 sono agevolmente individuabili. Relativamente a tali momenti il contribuente è tenuto a conservare idonea documentazione giustificativa (ad esempio, copia dell'ordine, corrispondenza, *email*, bonifici, etc.);
- per i beni acquisiti tramite locazione finanziaria, entro il 31 dicembre 2017 deve essere sottoscritto da entrambe le parti il relativo contratto di *leasing* e deve essere avvenuto il pagamento di un maxicanone in misura almeno pari al 20% della quota capitale complessivamente dovuta al locatore. In tal caso, la maggiorazione spetterà anche per i contratti di leasing per i quali il momento di effettuazione dell'investimento (consegna del bene al locatario o esito positivo del collaudo) si sia verificato oltre il 31 dicembre 2017.

Nella risoluzione n. 132/E/2017 l'Agenzia esamina il caso di leasing sottoscritto dopo il 31 dicembre 2017, con ordine e versamento al fornitore di un acconto almeno pari al 20% del costo di acquisizione del bene.

Al fine di consentire al contribuente la possibilità di valutare anche successivamente all'ordine la modalità di finanziamento dell'investimento, l'Agenzia ammette il beneficio in relazione a tale soluzione precisando che:

- quando vi sia compensazione dell'acconto versato al fornitore con il maxicanone iniziale da corrispondere alla società di *leasing*, l'investitore può, quindi, fruire della maggiorazione in quanto, entro il 31 dicembre 2017, ha effettuato un ordine accettato dal fornitore e ha versato ad esso un acconto almeno pari al 20%. Alla data prevista dalla norma esiste, infatti, sia l'impegno all'acquisizione del bene che il versamento minimo da parte dell'investitore; risulta irrilevante, ai fini delle disposizioni in esame, che l'impegno venga inizialmente assunto nei confronti del fornitore e che l'acconto, a seguito della compensazione, si "trasformi" sostanzialmente in un maxicanone;
- quando vi sia la restituzione da parte del fornitore dell'acconto versato, l'Agenzia ritiene che, per le medesime considerazioni appena esposte (esistenza dell'impegno e del versamento minimo al 31 dicembre 2017), l'investitore possa, ugualmente, fruire della maggiorazione; ciò a condizione, però, che in sede di restituzione dell'acconto da parte del fornitore e di stipula del contratto di *leasing* venga corrisposto al locatore un maxicanone in misura almeno pari al predetto acconto e venga inserito nel contratto di *leasing* stesso il riferimento all'ordine originariamente effettuato con il fornitore del bene.

I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA SULLE NUOVE REGOLE IN TEMA DI ACE

Con la **circolare n. 26/E del 26 ottobre 2017** l'Agenzia delle entrate è intervenuta per fornire chiarimenti in merito ai contenuti del D.M. economia e finanze datato 3 agosto 2017, con il quale è stata operata la revisione delle disposizioni di attuazione della disciplina concernente l'agevolazione Ace (Aiuto alla crescita economica), introdotta dall'articolo 1, D.L. 201/2011.

In particolare, il citato decreto, intervenendo su diversi aspetti della disciplina, si è occupato di:

- revisionare le disposizioni attuative dell'Ace finalizzate a gestire gli effetti delle modifiche apportate con il D.Lgs. 139/2015 in tema di composizione e struttura del bilancio dei soggetti diversi da coloro che applicano i principi contabili internazionali Ias/Ifrs;
- aggiornare le disposizioni per le persone fisiche e le società di persone esercenti attività d'impresa in contabilità ordinaria a seguito delle modifiche operate dalla legge di bilancio per il 2017;
- chiarire alcuni aspetti operativi che hanno determinato incertezze in ordine alla determinazione dell'Ace per i precedenti periodi d'imposta;
- rivisitare le disposizioni antielusive, alla luce della esperienza di questi primi anni di applicazione dell'agevolazione Ace.

Con il recente documento di prassi l'Agenzia interviene, quindi, per fornire chiarimenti in relazione alle seguenti questioni:

1. tempestività delle istanze di interpello probatorio alla luce della proroga dei termini di presentazione delle dichiarazioni;
2. decorrenza della nuova disciplina antielusiva di cui all'articolo 10 del D.M. economia e finanze del 3 agosto 2017.

Con riferimento al primo punto l'Agenzia specifica che, in base alla proroga disposta dal D.P.C.M. datato 26 luglio 2017, i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare potevano presentare l'interpello Ace (che la circolare ricorda avere natura c.d. di interpello probatorio) relativo al periodo di imposta 2016 entro il 31 ottobre 2017. Il documento di prassi, pertanto, precisa che la preventività delle istanze di interpello (non solo quelle collegate alla disapplicazione della clausola antielusiva Ace) si misura rispetto al termine prorogato, ricordando altresì l'irrilevanza della possibilità di presentare una dichiarazione sostitutiva entro il termine di 90 giorni di cui all'articolo 2 comma 7 del D.P.R. 322/1998 (c.d. dichiarazione tardiva) né, tanto meno, la possibilità di emendare la dichiarazione ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del citato decreto (c.d. dichiarazione integrativa).

Relativamente al secondo punto, e cioè la rimodulazione della disciplina antielusiva speciale tendente ad evitare che, nell'ambito dei gruppi societari, si verificano effetti moltiplicativi del beneficio, l'Agenzia ricorda che le norme della nuova disciplina trovano applicazione a partire dal periodo d'imposta 2018. In particolare, per l'arco temporale che va dal periodo d'imposta 2011 al periodo d'imposta 2017, la circolare n. 26/E/2017 chiarisce che:

- per le annualità fino al 2015 (per le quali, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, le dichiarazioni sono state ragionevolmente presentate) è preclusa la possibilità di presentare dichiarazioni integrative finalizzate ad anticipare la fruizione delle novità introdotte dall'ultimo intervento normativo;

- per le annualità 2016 e 2017 (per le quali, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, alla data di pubblicazione della circolare n. 26/E/2017 i termini di presentazione delle relative dichiarazioni erano entrambi ancora aperti) i contribuenti hanno potuto, in relazione al 2016, e possono, in relazione al 2017, fruire anticipatamente in dichiarazione delle novità normative, applicando "integralmente" il nuovo regime (c.d. clausola di salvaguardia).

Con riferimento al periodo d'imposta 2016 l'Agenzia ricorda, altresì, che i contribuenti che abbiano già presentato la dichiarazione prima della pubblicazione dei chiarimenti forniti con la circolare n. 26/E/2017, possono procedere a rettificare la stessa, al fine di tener conto delle novità del citato decreto, entro il termine di 90 giorni ai sensi dell'articolo 2, comma 7, D.P.R. 322/1998.

Occhio alle scadenze

PRINCIPALI SCADENZE DAL 16 NOVEMBRE AL 15 DICEMBRE 2017

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 16 novembre al 15 dicembre 2017, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.

Con D.P.C.M. 20 luglio 2017, pubblicato sulla G.U. n. 169 del 21/07/2017, le imposte derivanti dal modello Redditi con scadenza entro il 31 luglio 2017, con la maggiorazione dello 0,40%, è prorogato al 21 agosto 2017 (essendo il 20 agosto domenica).

Si ricorda inoltre che per effetto della proroga di ferragosto tutti i versamenti scadenti nel periodo 1/8/2017 – 20/8/2017 possono essere effettuati in data 21 agosto 2017.

In primo piano vengono illustrate, le scadenze originali delle imposte d'esercizio, si ricorda che esse sono valide per tutte le imposte e i contributi derivanti dalla autoliquidazione posta in essere nel modello Redditi 2017.

SCADENZIARIO IMPOSTE REDDITI A SALDO 2016 E ACCONTO 2017 ANTE PROROGA									
RATE			UNICA o 1°	2°	3°	4°	5°	6°	
Person fisiche	Sì partita Iva	Versamento senza maggiorazione	30/6	17/7	21/8	18/9	16/10	16/11	
		Versamento con maggiorazione	31/7	21/8	18/9	16/10	16/11		
	No partita Iva	Versamento senza maggiorazione	30/06	31/7	31/8	2/10	31/10	30/11	
		Versamento con maggiorazione	31/7	31/7	31/8	2/10	31/10	30/11	
Società semplici, società di persone e soggetti equiparati									
		Versamento senza maggiorazione	30/6	17/7	21/8	18/9	16/10	16/11	
		Versamento con maggiorazione	31/7	21/8	18/9	16/10	16/11		
Soggetti Ires che hanno approvato il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio									
		Versamento senza maggiorazione	30/6	17/7	21/8	18/9	16/10	16/11	
		Versamento con maggiorazione	31/7	21/8	18/9	16/10	16/11		
Soggetti Ires che hanno approvato il bilancio entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio									
		Versamento senza maggiorazione	31/7	21/8	18/9	16/10	16/11		
		Versamento con maggiorazione	31/8	18/9	16/10	16/11			

Dopo la proroga effettuata con il D.P.C.M. del 3 agosto 2017 è stato necessario aggiornare il piano di rateazione originario con le scadenze che riportiamo di seguito.

CALENDARIO AGGIORNATO CON PROROGA D.P.C.M. 3 agosto 2017		
NON TITOLARI DI PARTITA IVA		
RATA	VERSAMENTO 1 ^A RATA ENTRO IL 20.07.2017	VERSAMENTO 1 ^A RATA ENTRO IL 21.08.2017 CON MAGGIORAZIONE 0,40%
	SCADENZA	SCADENZA
1	20.07.2017	21.08.2017
2	31.07.2017	31.08.2017
3	31.08.2017	02.10.2017
4	02.10.2017	31.10.2017
5	31.10.2017	30.11.2017
6	30.11.2017	

TITOLARI DI PARTITA IVA		
RATA	VERSAMENTO 1 ^A RATA ENTRO IL 20.07.2017	VERSAMENTO 1 ^A RATA ENTRO IL 21.08.2017 CON MAGGIORAZIONE 0,40%
	SCADENZA	SCADENZA
1	20.07.2017	21.08.2017
2	21.08.2017	18.09.2017
3	18.09.2017	16.10.2017
4	16.10.2017	16.11.2017
5	16.11.2017	

Si ricorda che il vecchio calendario delle scadenze può continuare ad essere seguito anche da coloro che, pur rientrando nella proroga, non intendono avvalersene. A chiarirlo è stata l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 69/E/2012, in occasione di una passata proroga.

SCADENZE FISSE	
16 novembre	<p>Versamenti Iva mensili e trimestrali Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di ottobre (codice tributo 6010) ovvero terzo trimestre 2017 (codice tributo 6033). I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.</p> <p>Versamento Iva annuale – IX rata Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2016, risultante dalla dichiarazione annuale, e hanno scelto il versamento rateale a partire dal 16 marzo, devono versare la nona rata.</p> <p>Versamento dei contributi Inps Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di ottobre, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.</p>

	<p>Versamento delle ritenute alla fonte Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:</p> <ul style="list-style-type: none"> - sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef; - sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente; - sui redditi di lavoro autonomo; - sulle provvigioni; - sui redditi di capitale; - sui redditi diversi; - sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia; - sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto. <p>Versamento ritenute da parte condomini Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.</p> <p>Accise - Versamento imposta Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.</p> <p>Versamento dei contributi Inps artigiani e commercianti Scade il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti da artigiani e commercianti relativamente alla terza rata del contributo sul minimale di reddito per il terzo trimestre 2017.</p> <p>Versamento premio Inail 2017 Scade oggi per il contribuente che abbia provveduto alla rateazione il pagamento della quarta rata dell'Inail dovuta per il 2017.</p>
<p>20 novembre</p>	<p>Presentazione dichiarazione periodica Conai Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di ottobre, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.</p>
<p>27 novembre</p>	<p>Presentazione elenchi Intrastat mensili Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle vendite intracomunitarie effettuate rispettivamente nel mese precedente.</p>
<p>30 novembre</p>	<p>Seconda o unica rata acconto imposte per l'anno 2017 Scade oggi il termine ultimo per effettuare il versamento della seconda od unica rata di acconto per l'anno 2017 ai fini Irpef (codice tributo 4034) ed Irap (codice tributo 3813) da</p>

parte dei contribuenti soggetti persone fisiche, società di persone, società semplici e soggetti equiparati.

La scadenza riguarda anche le società di capitale aventi esercizio sociale coincidente con l'anno solare che devono effettuare il versamento della seconda o unica rata di acconto Ires (codice tributo 2002) e Irap (codice tributo 3813).

Sempre oggi scade il termine per il versamento della seconda o unica rata di acconto dovuto per l'anno 2017 per avvalersi della "cedolare secca".

Seconda rata acconto per l'anno contributi Ivs artigiani e commercianti

È oggi il termine per effettuare il versamento della seconda rata di acconto per l'anno 2017 dei contributi Ivs sul reddito eccedente il minimale da parte di artigiani e commercianti sulla base del reddito indicato in Redditi 2017.

Seconda rata acconto per l'anno contributi soggetti iscritti alla gestione separata Inps

È oggi il termine per effettuare il versamento della seconda rata di acconto per l'anno 2017 dei contributi Inps dovuti dai soggetti iscritti alla gestione separata Inps che hanno presentato il modello Redditi 2017.

Società che, entro il 30 settembre 2017, hanno assegnato o ceduto ai soci beni immobili

Scade oggi il versamento della prima rata (60%) dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap. L'imposta sostitutiva è dovuta nella misura dell'8% ovvero del 10,5% per le società considerate non operative in almeno due dei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione, cessione o trasformazione. Inoltre, le riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e quelle delle società trasformate sono assoggettate ad imposta sostitutiva nella misura del 13%.

Presentazione elenchi Intra 12 mensili

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di settembre.

Presentazione del modello Uniemens Individuale

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di ottobre.

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° novembre 2017.

Comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche Iva

Scade oggi il termine per l'invio telematico della Comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche Iva effettuate nel terzo trimestre solare del 2017.

<p>15 dicembre</p>	<p>Registrazioni contabili Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro.</p> <p>Fatturazione differita Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.</p> <p>Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.</p>