

Redditi 2017

Assegnazioni, cessioni e trasformazioni agevolate

a cura di Gian Paolo Ranocchi

LE QUESTIONI PRELIMINARI

Analisi dell'operazione scelta:

- ✓ Cessione - Pochi problemi: *Plus/minus* - tassazione sostitutiva su società.
- ✓ Assegnazione - Impatta sul PN della società. Impatta sulla fiscalità della società e dei soci. Possibile diverso trattamento contabile/fiscale dell'operazione.
- ✓ Trasformazione agevolata. Cessa l'impresa. Impatta sul PN della società. Impatta sulla fiscalità della società e dei soci. Possibile diverso trattamento contabile/fiscale dell'operazione.

Tax sostitutiva (8%, 10% e 13%) assolve a tassazione ordinaria per società e soci.

Fiscalità società: trattamento *plus/minus*. Riserve in sospensione annullate.

Fiscalità soci:

- ✓ Dipende dal tipo di società "a monte" (persone o capitali).
- ✓ Dipende dalla natura del socio (persona fisica privata, impresa, società).
- ✓ *Tax* dividendo (se socio di società di capitali).
- ✓ *Tax* sottozero (se socio sia di società di capitali che di persone).

CESSIONE. I PRINCIPALI ASPETTI DICHIARATIVI PER LA SOCIETÀ

- 1) Monitoraggio operazione (RQ)
- 2) *Tax plus* su società (RF)
- 3) Valutare deducibilità *minus* (RF)

ASSEGNAZIONE. I PRINCIPALI ASPETTI DICHIARATIVI PER LA SOCIETÀ

- 1) Monitoraggio operazione (RQ)
- 2) *Tax plus* su società (RF)
- 3) Valutare deducibilità *minus* (RF)
- 4) Monitoraggio riserve “scaricate” (prospetto PN)
- 5) Imputazione del reddito al socio (dividendo o trasparenza)

TRASFORMAZIONE IN SS. I PRINCIPALI ASPETTI DICHIARATIVI PER LA SOCIETÀ

- 1) Possibile interruzione del periodo d'imposta
- 2) Monitoraggio operazione (RQ)
- 3) *Tax plus* su società (RF)
- 4) Da valutare deducibilità *minus* (RF)
- 5) Presunzione distribuzione riserve
- 6) Monitoraggio riserve prospetto PN
- 7) Fiscalità "ordinaria" su eventuali altre poste
- 8) Imputazione del reddito al socio (dividendo o trasparenza)

I PRINCIPALI ASPETTI DICHIARATIVI PER IL SOCIO

- ✓ Natura del socio? Privato o impresa?
- ✓ *Tax* dividendo per “scarico” riserve di utili di SC.
- ✓ No *Tax* dividendo per “scarico” riserve di utili di SP.
- ✓ *Tax* sottozero per “scarico” riserve di capitali.
 - Sottozero dividendo per socio di società di capitali.
 - Sottozero reddito di impresa per socio di società di persone.
- ✓ No problemi dichiarativi per il socio se si è adottata “cessione agevolata”.

UNICO SC 2016

Va indicata solo la plusvalenza
non si può indicare un valore negativo

SEZIONE XXII Assegnazione o cessione di beni ai soci	RQ85	Beni immobili	1	Beni mobili	2	Società non operative	3	Imposta sostitutiva	4	Acconto	5
			,00		,00				,00		,00
		Riserve in sospensione	6			13%		Imposta sostitutiva	7	Acconto	8
			,00						,00		,00

Vanno indicati le componenti analiticamente individuate: valore normale/catastale e costo fiscalmente riconosciuto. Il Rigo “differenza” può assumere valore negativo

REDDITI SC 2017

SEZIONE XXII Assegnazione o cessione di beni ai soci	RQ82	Beni immobili	Valore normale	1	Costo Fiscale	2	Differenza	3		
				,00		,00		,00		
	RQ83	Beni mobili	1	2	3					
			,00	,00	,00					
	RQ84	Totale	Imponibile	1	Società non operative	2	Imposta sostitutiva L.n. 208/15	3	Imposta sostitutiva L.n. 232/16	4
				,00				,00		,00
	RQ85	Riserve in sospensione	Imponibile	1	Aliquota	2	Imposta sostitutiva L.n. 208/15	3	Imposta sostitutiva L.n. 232/16	
				,00	13%		,00		,00	

UNICO SP 2016

Non è previsto il quadro RQ

Redditi SP 2017

SEZIONE XXII Assegnazione o cessione di beni ai soci		Valore normale		Costo fiscale	Differenza
		1		2	3
RQ82	Beni immobili		,00	,00	,00
		Valore normale		Costo fiscale	Differenza
RQ83	Beni mobili	1	,00	2	3
			,00	,00	,00
		Imponibile	Società non operative	Imposta sostitutiva (Legge n. 208/2015)	Imposta sostitutiva (Legge n. 232/2016)
RQ84	Totale	1	2	3	4
		,00		,00	,00
		Imponibile	Aliquota	Imposta sostitutiva (Legge n. 208/2015)	Imposta sostitutiva (Legge n. 232/2016)
RQ85	Riserve in sospensione	1	2	3	
		,00	13%	,00	,00

CIRCOLARE 26/E/2016

L'opzione per l'assegnazione agevolata (e quindi, è da ritenere, anche per l'opzione per la trasformazione agevolata) *“deve ritenersi **perfezionata con l'indicazione in dichiarazione dei redditi dei valori dei beni**”* e della *“relativa imposta sostitutiva”*.

Problema: il rigo RQ85 di Unico SC 2016 **non contiene un campo dove indicare i “valori dei beni”**

Soluzione: come anche espressamente indicato nelle istruzioni generali ai modelli di dichiarazione per l'anno 2016, *“qualora il modello Unico 2016 non consenta l'indicazione di alcuni dati necessari per la dichiarazione, richiesti invece nei modelli approvati nel 2017, **questi dovranno essere forniti solo a richiesta dell'Agenzia delle Entrate**”*.

CASO: TRASFORMAZIONE SP IN SS

DRE Piemonte interpello 901-533/2016

Occorre presentare un'unica dichiarazione per il 2016 unitamente considerato in quanto non si verifica alcuna interruzione del periodo d'imposta.

Entro i termini ordinari si presenta una dichiarazione sul modello Redditi SP 2017 compilando l'apposita sezione del quadro RQ.

ESEMPIO

Srl operativa che assegna ai soci due immobili merce a valore normale (pari al catastale). Si annullano riserve in sospensione per 107.000.

Valore normale (“catastale”): immobile A 90.000 immobile B 222.000

Costo fiscale: immobile A 98.000 immobile B 167.000

In caso di contemporanea assegnazione di beni che generano componenti positive e negative l’imposta si applica sulla somma algebrica dei valori se il risultato è negativo l’importo va preceduto dal segno meno

SEZIONE XXII Assegnazione o cessione di beni ai soci			Valore normale	Costo Fiscale	Differenza
RQ82	Beni immobili		¹ 312.000,00	² 265.000,00	³ 47.000,00
RQ83	Beni mobili		¹ ,00	² ,00	³ ,00
RQ84	Totale	Imponibile	¹ 47.000,00	Società non operative	Imposta sostitutiva L.n. 208/15
				²	³ 3.760,00
					⁴ ,00
RQ85	Riserve in sospensione	Imponibile	¹ 107.000,00	Aliquota	Imposta sostitutiva L.n. 208/15
				13%	² 13.900,00
					³ ,00

NEUTRALIZZAZIONE PLUSVALENZE E MINUSVALENZE

Immobile A minusvalenza Valore contabile (98.000) meno valore catastale (90.000)

RF31 Altre variazioni in aumento	51	2	8.000	,00	3	4	,00	5	6	,00	
	7	8		,00	9	10	,00	11	12	,00	
	13	14		,00	15	16	,00	17	18	,00	
	19	20		,00	21	22	,00	23	24	,00	
	25	26		,00	27	28	,00	29	30	,00	
	31	32		,00	33	34	,00	35	36	,00	
	37	38		,00	39	40	,00	41	42	,00	
	43	44		,00	45	46	,00	47	48	,00	
	49	50		,00	51	52	,00	53	54	,00	

Immobile B plusvalenza valore catastale (222.000) meno Valore contabile (167.000)

RF55 Altre variazioni in diminuzione	51	2	55.000	,00	3	4	,00	5	6	,00	
	7	8		,00	9	10	,00	11	12	,00	
	13	14		,00	15	16	,00	17	18	,00	
	19	20		,00	21	22	,00	23	24	,00	
	25	26		,00	27	28	,00	29	30	,00	
	31	32		,00	33	34	,00	35	36	,00	
	37	38		,00	39	40	,00	41	42	,00	
	43	44		,00	45	46	,00	47	48	,00	
	49	50		,00	51	52	,00	53	54	,00	

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA - SC RIDUZIONE DI RISERVE DI CAPITALE

Regola Il socio tassa se per effetto della riduzione, **il costo della partecipazione diventa negativo, e costituisce** reddito di capitale imponibile per il socio se si tratta di socio persona fisica.

Esempio: srl con unico socio e partecipazione con costo fiscale 80.
Immobile assegnato con costo fiscale di 100 e un valore normale/catastale di 150.
L'assegnazione viene **eseguita tramite riduzione di una riserva di capitale pari a 100.**
La società versa **imposta sostitutiva dell'8% su 50** (150 – 100) .
In capo al socio si avrà che **il costo della partecipazione passa da 80 a 130.**
Imponibile per il socio $150 - 130 = 20$.

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA - SC RIDUZIONE DI RISERVE DI CAPITALE (1/3)

La società di capitali

Compila il prospetto del capitale e delle riserve per evidenziare la riduzione

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

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA - SC RIDUZIONE DI RISERVE DI CAPITALE (2/3)

La natura del reddito da "sottozero"

ISTRUZIONI QUADRO RL

*... costituiscono utili anche le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione anche concorsuale di società ed enti, per **la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate**, diminuito delle somme o del valore normale dei beni ricevuti a titolo di ripartizione delle riserve e altri fondi di cui all'art. 47 co. 5 del TUIR ...*

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA - SC RIDUZIONE DI RISERVE DI CAPITALE (3/3)

Il socio

**Compila il quadro RL per
indicare il dividendo percepito**

**La quota imponibile è pari al 49,72% dell'utile tassabile essendo
riserve formatesi post 2007**

SEZIONE I-A		Tipo reddito	Redditi	Ritenute
Redditi di capitale	RL1	Utili ed altri proventi equiparati	1 5 2 10 ,00	3 ,00
	RL2	Altri redditi di capitale	,00	,00
	RL3	Totale (sommare l'importo di col. 2 agli altri redditi Irpef e riportare il totale al rigo RN1 col. 5; sommare l'importo di col. 3 alle altre ritenute e riportare il totale al rigo RN33, col. 4)	,00	,00

ESEMPIO AGEVOLATA EFFETTI SULLE RISERVE

Circolare 1.6.2016 n. 26/E

*...la trasformazione da società commerciale in società semplice e, quindi, il passaggio da un soggetto esercente attività d'impresa ad un altro cui detta attività (per espressa previsione civilistica) è preclusa, **non è neutrale dal punto di vista fiscale, ma costituisce un'ipotesi di destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio d'impresa (cfr. circolare 27/E del 2007).** Con particolare riferimento alle riserve costituite prima della trasformazione, si ritiene **che le stesse siano da imputare ai soci nel periodo d'imposta successivo alla trasformazione con conseguente tassazione secondo le ordinarie regole.***

TRASFORMAZIONE AGEVOLATA IN SS EFFETTI SULLE RISERVE EX SRL

In linea di principio la tassazione andrebbe fatta con le regole applicabili alle società di capitali (soci non qualificati al 26% - soci qualificati al marginale IRPEF sulla quota imponibile 40% o 49,72% se *ante* o *post* 2008).

Le Entrate hanno precisato **che le società di persone non rivestono la qualifica di sostituti d'imposta per le ritenute sui dividendi** (videoconferenza 18.5.2006). **Il socio dichiara il provento con le soglie dei soci qualificati?**

Nel modello Redditi SP 2017 le riserve da tassare in capo ai soci **vanno indicate nel rigo RN10 e imputate per trasparenza nel quadro RH** ma non è prevista la distinzione per utili *ante* 2008 (imponibili al 40%) e utili *post* (imponibili al 49,72%).

TRASFORMAZIONE AGEVOLATA EFFETTI SULLE RISERVE

Se si seguono le istruzioni ministeriali l'effetto è quello di tassare le riserve per l'intero ammontare.



Impostazione alternativa - Non compilare il rigo RN10 ed indire l'utile direttamente nel quadro RL1 del socio?

Redditi 2017

Interessi passivi nel regime di impresa

a cura di Gian Paolo Ranocchi

INTERESSI ESCLUSI

- ✓ Relativi all'**acquisto di automezzi** (C.M. 47/E/2008 § 5.3), in quanto soggetti alla disciplina speciale dell'art. 164 del TUIR;
- ✓ **imputati ad incremento del costo delle rimanenze finali**, nel rispetto dei principi contabili (R.M. 3/DPF/2008 e C.M. 19/E/2009 § 2.24);
- ✓ derivanti da **debiti commerciali**, espliciti e non, oppure su **depositi cauzionali** riferibili ad operazioni della medesima natura della medesima natura (C.M. 38/E/2010);
- ✓ sostenuti dalle **società immobiliari di gestione**, relativi a **finanziamenti garantiti da ipoteca** su immobili acquistati o costruiti, **destinati alla locazione**, anche soltanto potenzialmente come desumibile dalla documentazione societaria, quali delibere e contratti preparatori (**C.M. 19/E/2009**).

LA NORMA

Art. 1 co. 36 L. 244/2007



In attesa della riforma della fiscalità immobiliare:

non rilevano, ai fini dell'art. 96 del DPR n. 917/1986, degli **interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione.**

C.M. 22.7.2009 n. 37/E

LE INDICAZIONI DELLA PRASSI

L'ambito soggettivo



Immobiliari di gestione:

valore del patrimonio (a valori correnti) è prevalentemente costituito da beni immobili diversi dagli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività, nonché dagli immobili direttamente utilizzati nell'esercizio dell'impresa.

In pratica: società la cui attività consiste principalmente nella mera utilizzazione passiva degli immobili patrimonio e strumentali per natura locati o comunque non utilizzati direttamente

LA NOVITÀ

Art. 1 co. 36 L. 244/2007



... non rilevanza ai fini dell'art. 96 del TUIR degli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione **per le società che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare. Si considerano società che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare, le società il cui valore dell'attivo patrimoniale è costituito per la maggior parte dal valore normale degli immobili destinati alla locazione e i cui ricavi sono rappresentati per almeno i due terzi da canoni di locazione o affitto di aziende il cui valore complessivo sia prevalentemente costituito dal valore normale di fabbricati.**

NON È DI INTERPRETAZIONE AUTENTICA

LE CONDIZIONI

Attività immobiliare



DUE CONDIZIONI CONCORRENTI:

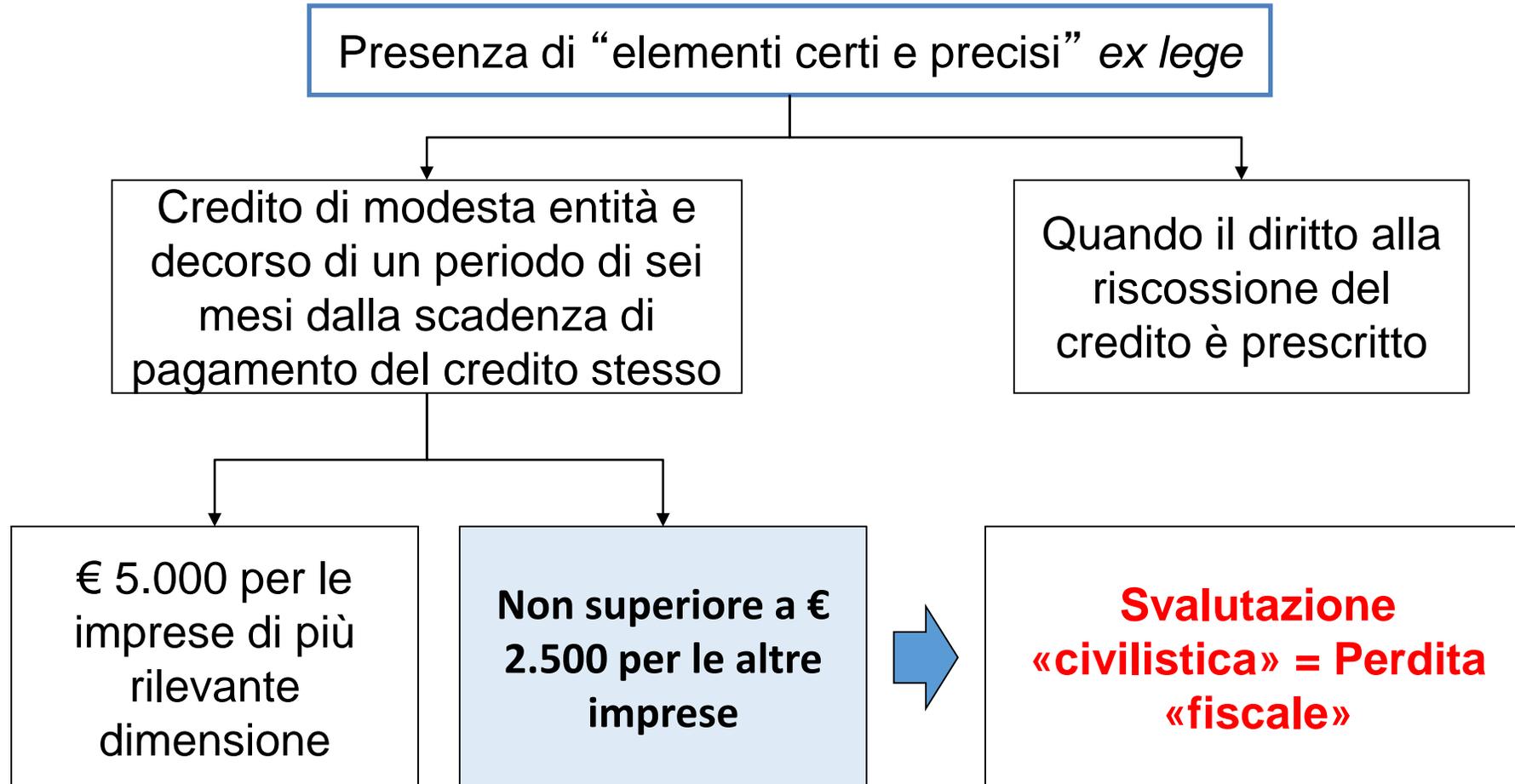
- ✓ il valore dell'**attivo patrimoniale** è costituito per la maggior parte dal valore normale degli immobili destinati alla locazione;
- ✓ i **ricavi** sono rappresentati per almeno i due terzi da canoni di locazione o affitto di aziende il cui valore complessivo sia prevalentemente costituito dal valore normale di fabbricati.

Redditi 2017

Perdite e svalutazioni crediti

a cura di Gian Paolo Ranocchi

PERDITE E SVALUTAZIONI CREDITI



Le procedure concorsuali e paraconcorsuali :

- Fallimento
- Liquidazione coatta amministrativa
- Concordato preventivo
- Amministrazione straordinaria
- Gli accordi di ristrutturazione dei debiti (art. 182 L.F.)
- piani di risanamento attestati iscritti al Registro delle Imprese

Nessuna previsione per:

- Composizione crisi Debitore non fallibile (L. 3/2012)
- Composizione crisi Consumatore (L. 3/2012)

PRINCIPI CONTABILI VS TUIR

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



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

PRINCIPI CONTABILI VS TUIR

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

Art. 101, comma 5 bis

CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA

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

IL PROSPETTO DI UNICO

RS64	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti al termine dell'esercizio precedente	1	,00	2	,00
RS65	Perdite dell'esercizio	1	,00	2	,00
RS66	Differenza				,00
RS67	Svalutazioni e accantonamenti dell'esercizio	1	,00	2	
RS68	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti a fine esercizio	1	,00	2	,00
RS69	Valore dei crediti risultanti in bilancio	1	,00	2	,00

**Svalutazione
«civilistica»**

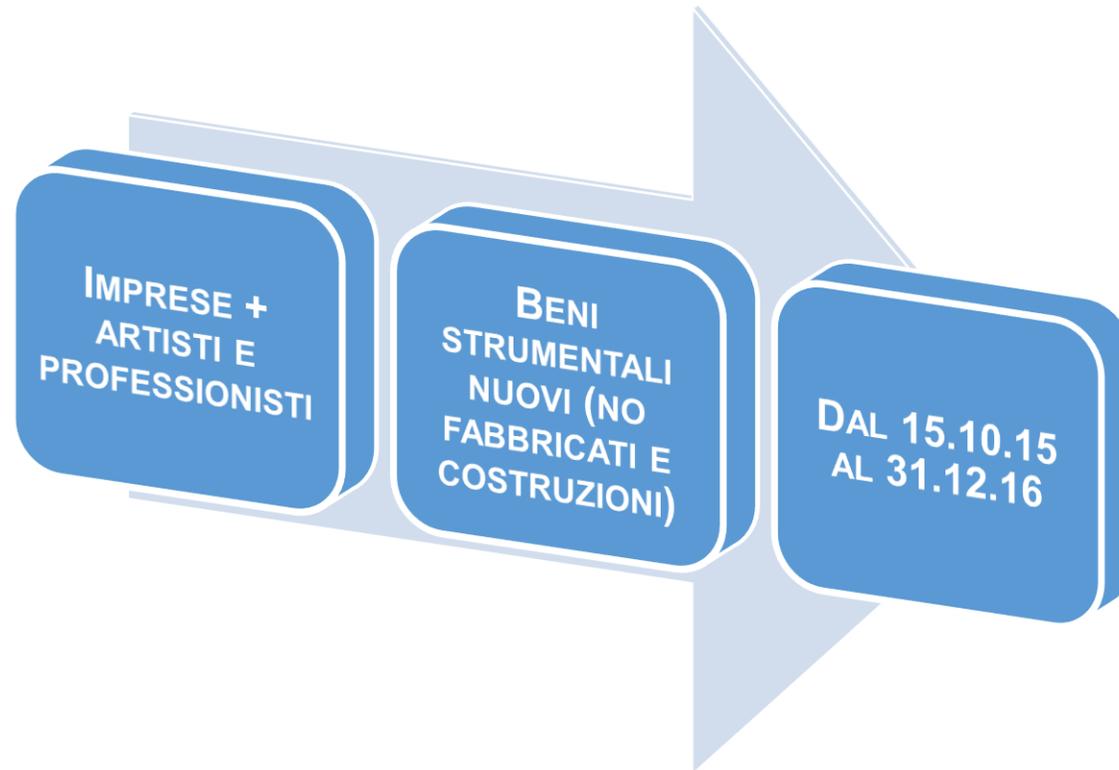
Perdita «fiscale»

Redditi 2017

Super ammortamento, ACE e altre novità

a cura di Gian Paolo Ranocchi

QUADRO DI SINTESI



**IL COSTO DI
ACQUISIZIONE È
INCREMENTATO DEL
40% CON ESCLUSIVO
RIFERIMENTO ALLA
DETERMINAZIONE DELLE
QUOTE DI
AMMORTAMENTO E DEI
CANONI DI LOCAZIONE
FINANZIARIA**

CHIARIMENTI AdE

C.M. 12/16



⇒ **5** ⇒ **FORFETARI** → NON RILEVA
⇒ «**MINIMI**» → RILEVA

⇒ **6** ⇒ **BENI < 516,46** → RILEVA

⇒ **7** ⇒ **DEDUZIONE** {
→ EXTRACONTABILE
→ NON INFLUENZATA DA SCELTE BILANCIO

È IL 40% DELL'AMMORTAMENTO DA D.M.
31.12.1988 FINO A CONCLUSIONE O CESSIONE
DEL BENE

BASE ACE: LA STERILIZZAZIONE PER INCREMENTO TITOLI

Riduzione della base ACE in relazione agli incrementi delle consistenze dei titoli e dei valori mobiliari diversi dalle partecipazioni rispetto a quelli risultanti dal bilancio di esercizio in corso al 31.12.2010 (obbligazioni e simili, fondi comuni, CD – no PcT).

-Rilevano costi di acquisto (al netto dei realizzati) – non il valore di iscrizione

-Norma di sistema – non disapplicabile con interpello probatorio

BASE ACE: LA STERILIZZAZIONE PER INCREMENTO TITOLI

Esempio 1

Titoli al 31.12.2010	100.000 euro
----------------------	--------------

Titoli al 31.12.2016	150.000 euro
----------------------	--------------

Maggiore valore dovuto ad acquisto di nuovi titoli.

Sterilizzazione base ACE per euro 50 mila

BASE ACE: LA STERILIZZAZIONE PER INCREMENTO TITOLI

Esempio 2

Titoli al 31.12.2010 100.000 euro

Cessione titoli plus il 31.03.2016 150.000 euro

Acquisto nuovi titoli al 30.04.2016 170.000 euro

Sterilizzazione base ACE per

- 70 mila euro (170 – 100)? **Soluzione che non convince**

- **20 mila euro (170 – 150)? Soluzione più corretta**

ACE SOCIETÀ DI PERSONE

Anche per le società di persone la base di calcolo è l'incremento del capitale e non più lo *stock* di patrimonio alla chiusura dell'esercizio.

A partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31.12.2015, rileva, come incremento di capitale proprio, anche la differenza fra il patrimonio netto al 31.12.2015 e il patrimonio netto al 31.12.2010.

ACE – LE NOVITA'



Deduzione per capitale investito proprio (ACE)		Patrimonio netto 2015	Riduzioni	Differenza	Rendimento
RS45	1	,00	2	,00	4,5%
	3			,00	
	4				,00
Codice fiscale	5				
	6			,00	
	7				,00
Elementi conoscitivi					
Interpello	1				
Conferimenti art. 10, co. 2	2	,00	Conferimenti col. 2 sterilizzati	3	,00
Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. a)	4	,00	Corrispettivi col. 4 sterilizzati	5	,00
Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. b)	6	,00	Corrispettivi col. 6 sterilizzati	7	,00
Conferimenti art. 10, co. 3, lett. c)	8	,00	Conferimenti col. 8 sterilizzati	9	,00
Conferimenti art. 10, co. 3, lett. d)	10	,00	Conferimenti col. 10 sterilizzati	11	,00
Incrementi art. 10, co. 3, lett. e)	12	,00	Incrementi col. 12 sterilizzati	13	,00

(P. N. AL 31.12.2015 – P.N. AL 31.12.2010) + INCREMENTI 2016

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)		Incrementi del capitale proprio	Decrementi del capitale proprio	Riduzioni	Differenza
RS45	1	,00	2	,00	
	3			,00	
	4				
Codice fiscale	5				
	6			,00	4,75%
	7				,00
	8			,00	
	9				,00
Elementi conoscitivi					
Interpello	1				
Conferimenti art. 10, co. 2	2	,00	Conferimenti col. 2 sterilizzati	3	,00
Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. a)	4	,00	Corrispettivi col. 4 sterilizzati	5	,00
Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. b)	6	,00	Corrispettivi col. 6 sterilizzati	7	,00
Conferimenti art. 10, co. 3, lett. c)	8	,00	Conferimenti col. 8 sterilizzati	9	,00
Conferimenti art. 10, co. 3, lett. d)	10	,00	Conferimenti col. 10 sterilizzati	11	,00
Incrementi art. 10, co. 3, lett. e)	12	,00	Incrementi col. 12 sterilizzati	13	,00

NUOVO



INCREMENTI RILEVANTI

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

INCREMENTI NON RILEVANTI

Modalità
Conferimenti in natura
Finanziamenti soci
Accantonamenti degli utili a riserva da adeguamento cambi
Accantonamento degli utili a riserva da valutazione delle partecipazioni
Accantonamento degli utili ad altra riserva indisponibile (ad esempio, a quella obbligatoriamente costituita in sede di acquisto delle azioni proprie)

DIMINUZIONI DEL CAPITALE PROPRIO

- riduzioni di patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo (distribuzione di utili, riserve o capitale sociale), ai soci o partecipanti;
- gli acquisti di partecipazioni in società controllate;
- gli acquisti di aziende o di rami di aziende.

A differenza degli incrementi, le variazioni in diminuzione rilevano a partire **dall'inizio dell'esercizio in cui si sono verificate.**

Spese di rappresentanza

Art. 9 D.Lgs. n.147/2015

Limiti quantitativi di deducibilità		
Ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa	Limiti ante decreto	Limiti Post decreto
Fino a 10 milioni	1,3%	1,5%
Oltre 10 milioni e fino a 50 milioni	0,5%	0,6%
Oltre 50 milioni	0,1%	0,4%

Rinunce finanziamenti soci

Articolo 13, legge n. 147/2015

OGGI: art. 88 del TUIR. Le rinunce ai crediti da parte dei soci sono integralmente detassate

DAL 2016: nuovo comma 4-bis art. 88.

1) La non imponibilità è limitata al valore fiscale del credito rinunciato

2) Eccedenza tassata (sulla società)

Rinunce finanziamenti soci

Articolo 13, legge n. 147/2015

DAL 2016: gli step operativi

- 1) Con comunicazione di rinuncia il socio comunica alla società (con dichiarazione sostitutiva atto notorio) il valore fiscale del credito**
- 2) Se manca la comunicazione il valore si presume pari a zero. Tutto il finanziamento rinunciato è tassabile.**
- 3) Società tassa con “variazione in aumento”. Contabilmente la rinuncia alimenta una riserva del netto (non conto economico)**

COSTI «BLACK LIST»

ART. 110, C. 11

→ DEDUZIONE «AUTOMATICA» ENTRO IL VN

→ DEDUZIONE EVENTUALE ECCEDEXZA CON ESIMENTE

OPERAZIONI CHE HANNO AVUTO
CONCRETA ATTUAZIONE,
RISPONDENTI AD UN EFFETTIVO
INTERESSE ECONOMICO

SEPARATA INDICAZIONE IN DR

RF29	Spese ed altri componenti negativi da Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati		,00
RF52	Spese ed altri componenti negativi da Stati o territori aventi regimi fiscali privilegiati	1	,00 ²

DAL PERIODO D'IMPOSTA SUCCESSIVO A
QUELLO IN CORSO AL 31.12.15

ABROGATI COMMI DA 10 A 12-BIS DELL'ART. 110

DISCIPLINA DELLE OPZIONI

Vanno indicati i cod. fiscali dei soggetti partecipanti ai sensi degli artt. 115 e 116 del TUIR. In **colonna 1**, il codice fiscale della persona fisica partecipante e, in **colonna 2**, il codice fiscale della società.

SEZIONE III Trasparenza fiscale (artt. 115 e 116 del TUIR)	OP11	Tipo comunicazione		Opzione ¹	Rinnovo ²	Conferma ³
	OP12	Codice fiscale ¹			Codice fiscale ²	
	OP13					
	OP14					
	OP15					

La sezione va compilata **dalla società trasparente per comunicare:**

SOCIETA DI COMODO

a cura di Gian Paolo Ranocchi

I PROBLEMI

I problemi per le società non operative e in perdita sistematica:

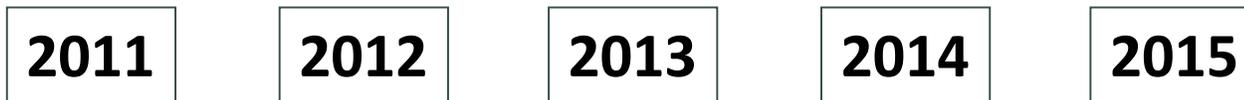
- 1) reddito minimo IRES e IRPEF;
- 2) IRES maggiorata al 38%;
- 3) valore della produzione minimo IRAP;
- 4) blocco su utilizzo perdite;
- 5) blocco IVA su compensazioni (primo step);
- 6) perdita credito IVA (secondo step).

SOCIETÀ DI COMODO

SOCIETÀ IN PERDITA SISTEMICA

Il periodo di monitoraggio è passato da tre a **5 anni**

QUINQUENNIO RILEVANTE IN UNICO 2017



- ✓ **Cinque** periodi d'imposta **in perdita fiscale**.
- ✓ **Quattro in perdita** e uno con un **reddito sotto quello minimo**.

CAUSE DI ESCLUSIONE/DISAPPLICAZIONE

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo	RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica	IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6	7	8	
			Valore medio	Percentuale			Valore dell'esercizio	Percentuale	
	RS117	Titoli e crediti	1	,00	2%		4	,00	1,50%
	RS118	Immobili ed altri beni		,00	6%			,00	4,75%
	RS119	Immobili A/10		,00	5%			,00	4%
	RS120	Immobili						,00	3%
	RS121	Altre in						,00	12%
	RS122	Beni pie						,00	0,9%
Start-up <input type="checkbox"/>									
Impegno allo scioglimento <input type="checkbox"/>									
	RS123	Totale		2		3		5	
					,00	,00		,00	,00
	RS124								
	RS125	Reddito imponibile minimo							

Solo cause di disapplicazione da test di operatività

- ✓ cod. 1 se in perdita sistematica senza disapplicazione;
 - ✓ cod. da 2 a 12 per cause di disapplicazione.
- C.M. 23/2012: efficacia delle cause solo per il quinquennio di monitoraggio**

C.M. 23/2012: efficacia delle cause di esclusione: solo nel periodo di comodo

INTERPELLO DELLE «COMODO»

Le nuove regole applicative:

- a) Interpello «probatorio» e non «disapplicativo»
- b) Non obbligatorio ma facoltativo (circ. 32/E/2010 – sanzione fissa)
- c) Obbligo di comunicazione in DR di:
 - ✓ mancata presentazione istanza;
 - ✓ mancata indicazione risposta negativaOmessa o infedele comunicazione sanzione da 2 a 21 mila euro
- d) Mancata risposta entro 120 giorni: silenzio assenso
- f) Superato il problema della impugnabilità del diniego.

SOCIETÀ DI COMODO

SOCIETÀ DI COMODO PER MANCATO SUPERAMENTO TEST RICAVI

Esempio: società “non operativa” che ha ottenuto l’accoglimento totale (IRES/IRAP/IVA) dell’istanza di interpello

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo	RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica	IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6	7	8	
			Valore medio	Percentuale			Valore dell'esercizio	Percentuale	
	RS117	Titoli e crediti	1	,00	2%		4	,00	1,50%
	RS118	Immobili ed altri beni		,00	6%			,00	4,75%
	RS119	Immobili A/10		,00	5%			,00	4%
	RS120	Immobili abitativi		,00	4%			,00	3%
	RS121	Altre immobilizzazioni		,00	15%			,00	12%
	RS122	Beni piccoli comuni		,00	1%			,00	0,9%
	RS123	Totale		2	Ricavi presunti	3	Ricavi effettivi	5	Reddito presunto
				,00	,00	,00	,00	,00	,00
					Aevoluzioni		Variazioni in aumento		

Start-up

Impegno allo scioglimento

Indicare:

“1” – in caso di accoglimento dell’istanza di interpello;

“2” – in caso di mancata presentazione dell’istanza e **sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina** delle società non operative;

“3” – in caso di avvenuta presentazione dell’istanza, in assenza di risposta positiva, e **sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina**.

LA GESTIONE DEL PROSPETTO

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo	RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica	IRAP	IVA	Casi particolari
		1	2	3	4	5	6	7	8
			Valore medio	Percentuale			Valore dell'esercizio	Percentuale	
	RS117	Titoli e crediti	1	,00	2%				
	RS118	Immobili ed altri beni		,00	6%				
	RS119	Immobili A/10		,00					
	RS120	Immobili abitativi		,00	4%				
	RS121	Altre immobilizzazioni		,00	15%				
	RS122	Beni piccoli comuni		,00	1%				
					Ricavi presunti				
	RS123	Totale		2					
	RS124								
	RS125	Reddito imponibile minimo							

Start-up

Impegno allo scioglimento

- ✓ Beni in *leasing* costo concedente
- ✓ Beni ammortizzabili: costo storico (no maggiorazione 40%)
- ✓ Costi pluriennali: valore residuo
- ✓ Sì partecipazioni estere (se non escluse o operative)
- ✓ No beni in corso di costruzione
- ✓ Auto: valore contabile (no 164)
- ✓ Immobili: compreso valore area
- ✓ Omogeneità *assets* - proventi
- ✓ No finanziamenti infruttiferi (??)
- ✓ No azioni proprie

LE MODIFICHE AL TUIR DOPO IL DLGS. 139

PROROGA DEI TERMINI

È stata concessa una mini proroga di 15 giorni, dal 30 settembre al 16 ottobre (15 ottobre è domenica) per la presentazione della dichiarazione dei redditi e dell'IRAP, per agevolare la prima applicazione delle nuove regole.

Tale intervento privo di effetti pratici è presumibilmente da imputare al fatto che la norma è stata prevista quale emendamento al decreto mille proroghe e pertanto la previsione aveva come unica finalità quella di poter cogliere tale “binario” legislativo introducendo una proroga ad un termine.

LINEE GUIDA

- ✓ **Principio di derivazione rafforzata:** la determinazione del reddito imponibile IRES si basa sui criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio dettati dai principi contabili nazionali (con anche il riconoscimento fiscale della rilevazione a patrimonio netto di alcuni componenti di reddito, senza iscrizione a conto economico).
- ✓ **Adeguamento IRAP:** necessità di adeguarsi ai nuovi schemi di bilancio.
- ✓ **OIC:** è assegnato un ruolo decisivo ai principi contabili nazionali anche con riguardo alla determinazione delle basi imponibili.

MICRO IMPRESE

Sono quelle che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

1. totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 175.000
2. ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro
3. dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità

Le regole introdotte per l'adeguamento della disciplina fiscale a quella contabili escludono dal loro ambito applicativo le micro imprese di cui all'art. 2435-ter c.c.

IL NUOVO TUIR ART. 83

Art. 83

1-bis. Ai fini del comma 1, ai soggetti, diversi dalle micro imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni emanate in attuazione del comma 60 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e del comma 7-quater dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38.

Circ. 28.2.2011 n. 7/E

Imposte sui redditi - Principi contabili internazionali IAS/IFRS -
Applicazione - Conseguenze - DLgs. 28.2.2005 n. 38 -

L. 24.12.2007 n. 244 - D.M. 1.4.2009 n. 48 - Chiarimenti

CIRC. 7/2011: DEFINIZIONI

Qualificazione

Il fenomeno della “qualificazione” attiene essenzialmente all’esatta individuazione dell’operazione aziendale posta in essere e, conseguentemente, dei relativi effetti che da essa derivano tanto sul piano economico-patrimoniale quanto sul piano strettamente giuridico.

Rientra nel “fenomeno qualificatorio” l’individuazione dello schema giuridico-contrattuale cui ricondurre la specifica operazione (si pensi, ad esempio, all’emissione di un prestito obbligazionario convertibile che nel “mondo IAS”, per la parte riferibile allo strumento di capitale, si qualifica alla stregua di un conferimento ovvero alla cessione di beni con connessa prestazione di servizi, che nella contabilità *IAS compliant* si frammenta in due distinte operazioni).

CIRC. 7/2011: DEFINIZIONI

Classificazioni

Le “classificazioni” portano ad individuare la specifica tipologia (o “classe”) di provento o di onere di ciascuna operazione così come qualificata nella rappresentazione *IAS compliant*.

Imputazioni temporali

- ✓ Il fenomeno delle “imputazioni temporali” attiene alla corretta individuazione del periodo d’imposta in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti devono concorrere a formare la base imponibile..

ART. 2 DECRETO 1.4.2009 N. 48

1. ... devono intendersi non applicabili ... le disposizioni dell'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR, ...
2. ... si applicano le disposizioni ... del TUIR che prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione o ne dispongono la ripartizione in più periodi di imposta, nonché quelle che esentano o escludono ... dalla formazione del reddito ... componenti positivi ... o ne consentono la ripartizione in più periodi di imposta, e quelle che stabiliscono la rilevanza di componenti positivi o negativi nell'esercizio, rispettivamente, della loro percezione o del loro pagamento. ...

Effetti:

- ✓ non applicabilità dei principi di certezza e oggettiva determinabilità;
- ✓ principio di correlazione costi - ricavi applicabile perché previsto da OIC;
- ✓ applicabili le disposizioni fiscali che limitano ammortamenti e accantonamenti, o derogano al principio di competenza per la cassa.

DERIVAZIONE RAFFORZATA

Continuano ad essere assoggettati alla disciplina fiscale previgente gli effetti reddituali e patrimoniali sul bilancio del predetto esercizio (2016) e di quelli successivi delle operazioni che risultino diversamente qualificate, classificate, valutate e imputate temporalmente ai fini fiscali rispetto alle qualificazioni, classificazioni, valutazioni e imputazioni temporali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2015.

C.M. 7/2011: nel caso in cui emerga che la rappresentazione contabile dei fatti di gestione adottata in bilancio non sia conforme a quella prevista dai principi contabili, l'Amministrazione finanziaria determina l'imponibile applicando i corretti criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili stessi.

SPESE DI PUBBLICITÀ FTA

Riclassifica come spese d'impianto: nessun impatto fiscale

Imputazione a patrimonio netto:

IRES

sono rilevanti fiscalmente in base al trattamento a cui erano assoggettate in precedenza (ammortamento imputato mediante una variazione in diminuzione). Sorge un disallineamento tra valore contabile e valore fiscale

IRAP

Anche ai fini dell'imposta regionale i componenti imputati direttamente a patrimonio netto concorrono alla formazione della base imponibile IRAP se, sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti, sarebbero stati classificati nelle voci di cui alle lettere A) e B) rilevanti ai fini del medesimo articolo.

AVVIAMENTO

FTA – REGIME

Nessun impatto fiscale. Le modifiche non hanno un impatto diretto sulla regola fiscale che è rimasta inalterata.

Art. 103 co. 3

3. Le quote di ammortamento del valore di avviamento iscritto nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura non superiore a un diciottesimo del valore stesso.

COSTO AMMORTIZZATO

I costi di transazione, rispetto al passato, assumono una diversa configurazione in quanto non danno più luogo a quote di ammortamento di immobilizzazioni immateriali ma all'iscrizione di interessi.

Senza innovazioni delle norme fiscali si sarebbe giunti alla gestione obbligatoria di un doppio binario considerando che tale criterio determina una diversa imputazione temporale delle componenti economiche e una diversa qualificazione delle componenti reddituali che potevano non essere riconosciute fiscalmente in quanto nel TUIR la determinazione del reddito si basava sulla derivazione di tipo giuridico.

LE DICHIARAZIONI INTEGRATIVE
PER ANNI PRECEDENTI E L'UTILIZZO
DEL CREDITO NEL MODELLO
REDDITI SC 2017

UTILIZZO DEL CREDITO

Utilizzo del credito in compensazione e/o a rimborso

- ✓ se la dichiarazione integrativa è **presentata entro il termine per la trasmissione di quella dell'anno successivo** (es. UNICO 2016, integrativo anno 2015, presentato nel 2016) il credito che ne emerge può essere, alternativamente, immediatamente utilizzato in compensazione ovvero portato in detrazione in sede di dichiarazione annuale, ai fini della compensazione e/o del rimborso;
- ✓ se la dichiarazione integrativa è presentata **oltre il termine per la trasmissione di quella dell'anno successivo** (es. UNICO 2014, integrativo anno 2013, presentato nel 2016) il credito che ne emerge può essere utilizzato in compensazione, per “eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa”, ovvero chiesto a rimborso.

UTILIZZO DEL CREDITO

Utilizzo del credito in compensazione e/o a rimborso

Se la dichiarazione integrativa è **presentata entro il termine per la trasmissione di quella dell'anno successivo** (es. UNICO 2016, integrativo anno 2015, presentato nel 2016) il credito emergente viene indicato nel quadro RN al rigo 19, e nei rigi successivi ne sarà indicata la compensazione effettuata.

Es: nel 2016 ALFA ha presentato la dichiarazione integrativa del 2015 (UNICO 2016) generando un credito IRES di euro 1.000; la dichiarazione originaria riportava un credito IRES di euro 10.000. Il credito IRES complessivo così generato ammonta a euro 11.000, ed è stato interamente compensato prima della presentazione della dichiarazione Redditi 2017.

RN19	Eccedenza di imposta risultante dalla precedente dichiarazione	11.000,00
RN20	Eccedenza di imposta risultante dalla precedente dichiarazione compensata nel Mod. F24	11.000,00
RN21	Eccedenza di imposta da utilizzare nel quadro PN	,00

ERRORI CONTABILI

Rettifiche operate mediante dichiarazioni integrative per anni precedenti

A seguito delle modalità di presentazione delle dichiarazioni integrative per anni precedenti, introdotte dal DL 193/2016 (L. 225/2016), con conseguente generazione di maggiori debiti o crediti di imposta, **sono superate le indicazioni operative e le modalità di correzione degli errori contabili utilizzate nell'ambito del reddito di impresa**, come esposte nella C.M. 31/E/2013.

Eliminata la sezione "errori contabili" nella modulistica, quadro RS

ISTRUZIONI E MODULISTICA QUADRO DI

In **colonna 5**, il credito derivante dal minor debito o dal maggior credito risultante dalla dichiarazione integrativa per la quota non chiesta a rimborso nella dichiarazione integrativa stessa. Tale importo concorre alla liquidazione della corrispondente imposta, a debito o a credito, risultante dalla presente dichiarazione. Il risultato di tale liquidazione va riportato nella colonna 1 (se a debito) o 2 (se a credito) del relativo rigo della sezione I del quadro RX. Il predetto risultato relativo alle ritenute alla fonte va riportato nel rigo RZ43 colonna 4 del quadro RZ.

Nel caso in cui il credito indicato nella presente colonna riguardi un'imposta per la quale non sussiste il corrispondente rigo nella sezione I del quadro RX oppure per il quale nel rigo corrispondente non sia presente la colonna 2, detto credito va riportato nella sezione II del quadro RX.

Nel caso in cui, nel corso del 2016, siano state presentate più dichiarazioni integrative relative a differenti periodi d'imposta occorre compilare un distinto rigo del presente quadro per ciascun codice tributo e relativo periodo d'imposta.

Qualora non sia sufficiente un unico modulo per l'indicazione dei dati richiesti, devono essere utilizzati altri moduli, avendo cura di numerare distintamente ciascuno di essi e riportare la numerazione progressiva nella casella posta in alto a destra.



PERIODO D'IMPOSTA 2016

Credito da integrativa, non chiesto a rimborso, da riportare in quadro RX per codice tributo

RE
QU
Dichiarazione integrativa Mod. 11

	Codice fiscale	Codice tributo	Periodo d'imposta	Errori contabili	Maggior credito
DI1	1	2	3	di cui (4	5
				,00)	,00
DI2				,00	,00
DI3				,00	,00
DI4				,00	,00
DI5				,00	,00

ISTRUZIONI E MODULISTICA QUADRO RX

Nei **rigi** da **RX1** a **RX34** va indicato:

- nella **colonna 1**, l'importo a debito delle imposte come risultano dai rispettivi quadri della presente dichiarazione.
ATTENZIONE: nel caso in cui sia compilato il quadro DI, l'importo da indicare nella presente colonna dei rigi per i quali è presente la colonna 2 deve essere preventivamente diminuito del credito indicato in colonna 5 del quadro DI, per ciascuna imposta corrispondente. Se il risultato di tale operazione è negativo, la colonna non deve essere compilata, mentre la differenza, non preceduta dal segno meno, deve essere riportata nella colonna 2. Nella presente colonna va riportato l'intero importo del debito risultante dalla dichiarazione e non quello della prima rata;
- nella **colonna 2** l'importo a credito delle imposte come risultano dai rispettivi quadri della presente dichiarazione. In particolare, va indicato nel **rigo RX1** (IRES), l'importo a credito di cui al rigo RN24, al netto dell'importo ceduto a società o enti del gruppo (rigo RN25) e di quello utilizzato per il pagamento dell'imposta sostitutiva sui maggiori valori derivanti da conferimenti a CAF (rigo RQ7). I soggetti aderenti al consolidato nazionale e/o mondiale, ovvero, le società che hanno optato, in qualità di partecipata, per la tassazione per trasparenza ovvero i trust devono riportare nella presente colonna l'importo risultante, rispettivamente, dal rigo GN11 (o GC11), dal rigo TN9 e dal rigo PN14, al netto dell'importo utilizzato per il pagamento dell'imposta sostitutiva sui maggiori valori derivanti da conferimenti a CAF di cui al rigo RQ7.

Nel caso in cui sia compilato il quadro DI, l'importo da indicare nella presente colonna deve essere aumentato del credito indicato in colonna 5 del quadro DI, per ciascuna imposta corrispondente.

	Importo a debito risultante dalla presente dichiarazione	Importo a credito risultante dalla presente dichiarazione	Eccedenza di versamento a saldo
RX1 IRES	1 <input type="text" value="0,00"/>	2 <input type="text" value="0,00"/>	3 <input type="text" value="0,00"/>
	Credito di cui si chiede il rimborso	Credito da utilizzare in compensazione e/o in detrazione	Credito trasferito al consolidato
	4 <input type="text" value="0,00"/>	5 <input type="text" value="0,00"/>	6 <input type="text" value="0,00"/>

ESEMPI COMPILAZIONE

ALFA nel 2016 ha presentato una dichiarazione integrativa per l'anno 2013 (modello UNICO 2014) generando un maggior credito IRES di euro 1.000.



REDDITI
QUADRO DI
Dichiarazione integrativa

PERIODO D'IMPOSTA 2016

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Mod. N.

--	--	--

	Codice fiscale	Codice tributo	Periodo d'imposta	Errori contabili	Maggior credito
D11	¹	² 2003	³ 2013	di cui (⁴ ,00)	⁵ 1000 ,00
D12				,00	,00
D13				,00	,00
D14				,00	,00
D15				,00	,00

ESEMPI COMPILAZIONE

ALFA, nel modello Redditi SC 2017, liquida imposta IRES a debito, a saldo, per euro 10.000; dovrà quindi compensare l'IRES a credito emergente dalla dichiarazione integrativa per l'anno 2013 (modello UNICO 2014), esponendo un debito IRES a saldo netto pari a euro 9.000 (debito 10.000 anno 2016 – Credito 1.000 integrativa anno 2013).

	Importo a debito risultante dalla presente dichiarazione	Importo a credito risultante dalla presente dichiarazione	Eccedenza di versamento a saldo
RX1 IRES	1 9000,00	2 ,00	3 ,00
	Credito di cui si chiede il rimborso	Credito da utilizzare in compensazione e/o in detrazione	Credito trasferito al consolidato
	4 ,00	5 ,00	6 ,00

TERMINI e PRECOMPILATA 2017

I nuovi termini per i versamenti derivanti dai modelli Unico, Irap e IVA

Versamento di persone fisiche,
società di persone e soggetti
equiparati

30 giugno (non il 16) senza maggiorazione dello 0.4%

30 luglio (non il 16) con la maggiorazione dello 0.4%

Ultimo giorno (non il 16) del mese successivo a quello di scadenza di presentazione della dichiarazione per le operazioni straordinarie. Presentazione entro l'ultimo giorno del nono mese successivo, versamento entro l'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello di efficacia dell'operazione straordinaria

Versamento di soggetti IRES (società
di capitali in primis)

Ultimo giorno (non il 16) del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta

Differimento 30 giorni con maggiorazione dello 0,4%

I nuovi termini per i versamenti derivanti dai modelli Unico, Irap e IVA

Per quali versamenti si applicano i nuovi termini	Irpef e addizionali regionali e comunali	IVIE, IVAFE e capital gain
	Ires e maggiorazione società di comodo	Contributi Inps artigiani, commercianti, gest. separata
	Irap	Saldo cedolare secca
	Imposte e maggior. da adeguamento studi	Imposta sostitutiva per forfettari
	IVA a saldo (magg. 0,4% per mese o frazione di mese dopo 16 marzo)	Diritto annuale CCIAA

Quali versamenti restano con le vecchie scadenze	IMU e TASI
	IMPOSTE SOSTITUTIVE (affrancamento partecipazioni e terreni, estromissioni agevolate, assegnazioni beni ai soci)

Nessuna modifica sui termini di versamento per le rateazioni dichiarative

La dichiarazione precompilata 2016

I nuovi termini

Gli Intermediari abilitati possono completare entro il 23 luglio:

- la comunicazione del risultato finale delle dichiarazioni;
- La consegna al contribuente della copia della dichiarazione e del prospetto di liquidazione;
- L'invio telematico delle dichiarazioni predisposte.

Condizione: entro il 7 luglio deve essere stata effettuata *“la trasmissione di almeno l'80% delle medesime dichiarazioni.”*

I 730 precompilati gestiti direttamente dai contribuenti possono essere inviati telematicamente all'Agenzia entro il 23 luglio.

La dichiarazione precompilata 2016

Le sanzioni per il visto infedele: le novità

Resta confermata la responsabilità del professionista per le imposte, gli interessi e le sanzioni del contribuente

L'infedeltà del visto, se non già contestata, può essere sanata con una dichiarazione (o comunicazione) rettificativa anche dopo il termine del 10 novembre dell'anno di presentazione della dichiarazione errata. A carico del soggetto che ha rilasciato il visto errato, resta dovuta la sola sanzione, riducibile ex art. 13 del D.lgs. n. 472/1997 (ravvedimento) (Novità del DL n. 193/2016).

Applicabile anche per le violazioni pregresse?

Scomputo ritenute sui redditi tassati per competenza

Soggetti interessati

Imprese, agenti di commercio, intermediari, mediatori, ritenute su agevolazioni 65 e 50%, appalti condomini

Gli effetti

Condizione: che la ritenuta sia stata operata entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Soluzione 1: detrazione della ritenuta dall'imposta relativa al periodo d'imposta di competenza del reddito

Soluzione 2: detrazione della ritenuta dall'imposta relativa al periodo d'imposta nel quale la ritenuta è stata operata

Considerazioni

Regola valevole anche per il passato (Circ. n. 24/8/845 del 10/6/83)

Resta il problema del disallineamento tra la certificazione del Sostituto ed il contenuto della DR del percettore

UNICO, SANZIONI E
RAVVEDIMENTO OPEROSO

TERMINI DI STAMPA DI LIBRI E REGISTRI OBBLIGATORI

Art. 7 co. 4-ter del DL 357/94

*“A tutti gli effetti di legge, la tenuta di **qualsiasi registro contabile** con sistemi meccanografici è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all’esercizio per il quale i **termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali non siano scaduti da oltre tre mesi ...”***

Non è chiaro se il riferimento alle dichiarazioni riguardi le singole imposte ovvero solo l’ambito redditi.

I PRINCIPI DELLA RIFORMA DLGS. 158/2015

✓ **Il principio di proporzionalità**

Le sanzioni amministrative tributarie sono modulate in ragione della gravità della violazione commessa dal contribuente.

✓ **La decorrenza**

La riforma delle sanzioni amministrative si applica dall'1.1.2017
DDL di stabilità 2016 prevede anticipo all'1.1.2016.

✓ **Il *favor rei***

Sulla base di quanto stabilito dal decreto in termini di decorrenza non può essere esclusa a priori l'applicazione del *favor rei*.

MODELLO UNICO E SANZIONI (2/6)

Principali tipologie di violazione dichiarativa

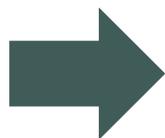
DICHIARAZIONE INFEDELE

si tratta della mancata dichiarazione di un reddito ovvero della indicazione di un componente negativo non spettante. La violazione comporta che l'atto da notificare sia un avviso di accertamento e non un "avviso bonario"

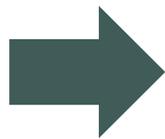
nella sostanza emerge dalla dichiarazione accertata un maggiore reddito, una maggiore imposta o un minor credito

INFEDELE DICHIARAZIONE ART. 15 DEL DLGS. 158/2015

Sanzione Base: dal 90% al 180% (oggi 100%-200%)



Aumento 50% (135%) in caso di falso, operazione inesistente, frode



Riduzione a 1/3 (30%) se la maggiore imposta accertata è < 3% imposta dichiarata (soglia € 30.000) o nel caso di errore nella competenza

Nessun danno per Erario

SANZIONE € 250

INFEDELE DICHIARAZIONE ART. 15 DEL DLGS. 158/2015

*“Fuori dai casi di cui al comma 3, la sanzione di cui al comma 2 è ridotta di un terzo **quando la maggiore imposta o il minore credito accertati** sono complessivamente inferiori al tre per cento dell'imposta e del credito dichiarati e comunque complessivamente inferiori a euro 30.000. La medesima riduzione si applica quando, fuori dai casi di cui al comma 3, l'infedeltà è conseguenza di un errore sull'imputazione temporale di clementi positivi o negativi di reddito, purché il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente. Se non vi è alcun danno per l'Erario, la sanzione è pari a euro 250”.*

RAVVEDIMENTO POSSIBILE SULLA MISURA RIDOTTA?

MODELLO REDDITI E SANZIONI (3/6)

DICHIARAZIONE OMESSA

la dichiarazione è valida se presentata entro 90 giorni successivi alla scadenza ordinaria. In questo caso sanzione di € 250. Col ravvedimento operoso ridotta a un decimo. Eventuali imposte sono sanate con la sanzione da omesso versamento: il principio è che se la dichiarazione è valida non può essere infedele

se presentata oltre i 90 giorni la sanzione è dal 120 al 240% delle imposte o del credito. Minimo di € 250. Se non sono dovute imposte si applica la sanzione da € 250 a € 1000

se presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva la sanzione è ridotta alla metà a condizione che non siano iniziate attività di accertamento

sanzioni fisse possono essere raddoppiate nei confronti dei titolari di scritture contabili

OMESSA DICHIARAZIONE ART. 15 DEL DLGS. 158/2015

Presentazione della dichiarazione omessa entro il termine dichiarazione successiva ma prima dell'inizio di un'attività di controllo e/o di accertamento:

Sanzione ridotta al 50%, quindi:

- ✓ dal 60% al 120% imposte dovute (invece delle ordinarie 120%/240%);
- ✓ se non sono dovute imposte: sanzione fissa da € 150 a € 500.

DICHIARAZIONE TARDIVA

Non cambia nulla

RAVVEDIBILE ENTRO 90 giorni

Si applica la lett. c) dell'art. 13 DLgs. 472/97.



Sanzione fissa
 $258 : 10 = 25,80$



Sanzione base 30% : 8 = 3,75% (se si
regolarizza prima c'è la possibilità di
effettuare ravvedimento *sprint* o breve).

COMPILAZIONE DEL MOD. F24: occorre indicare: codice tributo **8911** e anno di riferimento **2015** (**anno in cui si è commessa la violazione di tardiva presentazione**). La sanzione ridotta si applica **per ciascuna "dichiarazione"** (redditi/IVA/IRAP) a prescindere dalla presentazione in forma unificata delle stesse (C.M. 54/2002).

RAVVEDIMENTO OPEROSO

Articolo 13 DLgs. 472/97 e sanatoria versamenti

1/10 del 30 % se il versamento, anche in acconto, viene effettuato nei 30 giorni successivi alla scadenza (o 1/20) → **3% (o 1,5%)**

1/9 del 30% se il versamento anche in acconto viene effettuato nei 90 giorni successivi alla scadenza (o 1/18) → **3,33% (o 1,67%)**

New: sanzioni per omesso versamento sono ridotte alla metà se i pagamenti sono effettuati entro 90 giorni dalla scadenza

1/8 del 30% se entro il termine di dichiarazione successiva (ad esempio saldo UNICO 2015 entro 30.9.2016) → **3,75%**

1/7 del 30 % se entro il termine della seconda dichiarazione successiva (ad esempio saldo UNICO 2014 entro 30.9.2016) → **4,29%**

1/6 del 30 % se entro il termine di accertamento del periodo di imposta (ad esempio saldo UNICO 2013 entro il 31.12.2017) → **5%**

MODELLO UNICO E SANZIONI

Violazioni relative alla applicazione degli studi di settore

- viene meno la maggiorazione della sanzione del 10% nei casi di accertamento per infedele dichiarazione quando la stessa dipende dalla omessa od infedele dichiarazione dei dati rilevanti ai fini della applicazione degli studi di settore nonché nei casi di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi che non sono sussistenti
- viene meno l'ulteriore maggiorazione del 50% quando l'infedeltà della dichiarazione deriva da mancata presentazione del modello per gli studi di settore anche a seguito di invito
- norme di favore applicabili anche al passato

STUDI DI SETTORE

ART. 15 DEL DLGS. 158/2015

Soppressa la sanzione amministrativa maggiorata nel caso di errori significativi.

- ✓ Chi omette di presentare il modello studi anche a seguito di specifico invito delle Entrate (art. 8 co. 1 ultimo periodo del DLgs. 471/97) sanzione fissa in misura massima (€ 2.065);
- ✓ nel caso di omessa presentazione del modello e dall'elaborazione dello studio emerge un maggior reddito accertabile superiore al 10% rispetto al dichiarato, la sanzione variabile è maggiorata del 50%;
- ✓ se il modello studi è presentato con dati non corretti o è indicata una causa di esclusione o di inapplicabilità non sussistente e dall'elaborazione dello studio emerge un maggior reddito accertabile superiore al 10% rispetto al dichiarato, la sanzione per infedele dichiarazione è maggiorata del 10%.

STUDI DI SETTORE

ART. 15 DLGS. RIFORMA DELLE SANZIONI

Resta però il rischio dell'induttivo puro (art. 39 co. 2 DPR 600/73)

I presupposti che legittimano l'utilizzo dell'accertamento induttivo da parte dell'ufficio

Omessa
presentazione del
modello studi di
settore

Omessa o infedele
indicazione dei dati
previsti nei modelli
per la comunicazione
dei dati rilevanti ai
fini dell'applicazione
degli studi di settore

Indicazione di cause
di esclusione o di
inapplicabilità degli
studi di settore non
sussistenti

I maggiori ricavi/compensi devono superare di più del 15% o di € 50.000 quelli del Gerico originario.