

TAX NEWSLETTER

1/2017

LEGGE DI BILANCIO 2017

È stata pubblicata sulla G.U. n. 297 del 21 dicembre 2016 la Legge n. 232 dell' 11 dicembre 2016, dal titolo "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019" ("Legge di Bilancio 2017"), in vigore dal 1° gennaio 2017.

Tra le principali novità fiscali contenute nella Legge di Bilancio 2017 si segnalano le seguenti.

GRUPPO IVA

Con l'inserimento dell'art. 70-bis e successivi all'interno del DPR 633/1972, viene introdotto il nuovo istituto del Gruppo IVA, in base al quale i soggetti passivi IVA stabiliti in Italia legati da vincoli di natura **finanziaria, economica e organizzativa** possono costituire un unico soggetto passivo d'imposta, previa opzione esercitata da tutti i soggetti aventi i suddetti requisiti (**all-in, all-out**).

In base alle previsioni normative del nuovo istituto, (i) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra i partecipanti del Gruppo sono considerate **non rilevanti** ai fini IVA, (ii) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto partecipante al Gruppo IVA nei confronti di soggetti non partecipanti, si considerano poste in essere **dal Gruppo IVA**, e specularmente (iii) le operazioni poste in essere da soggetti esterni nei confronti dei partecipanti, si considerano effettuate **nei confronti del Gruppo IVA**.

L'opzione – che può essere esercitata dal **1° gennaio 2018** – è vincolante per un **triennio** e si rinnova automaticamente per ciascun anno successivo, fino a revoca; se presentata dal 1° gennaio al 30 settembre ha effetto dall'anno successivo, mentre se presentata dal 1° ottobre al 31 dicembre ha effetto a decorrere dal secondo anno successivo. Qualora in corso di validità dell'opzione i vincoli sopradescritti dovessero instaurarsi nei riguardi di soggetti inizialmente esclusi dal Gruppo IVA, tali soggetti parteciperanno al gruppo IVA a decorrere dall'anno successivo, mediante l'esercizio dell'opzione entro **90 giorni** dalla data in cui i vincoli summenzionati si sono instaurati.

Non sono ammessi al Gruppo le stabili organizzazioni all'estero di soggetti con sede in Italia, i soggetti la cui azienda sia sottoposta a sequestro giudiziario, i soggetti in procedura concorsuale o posti in liquidazione ordinaria.

Particolari limitazioni vengono, inoltre, definite in merito alle eccedenze di credito IVA antecedenti alla partecipazione al Gruppo IVA.

IMPOSTA SUL REDDITO DI IMPRESA (C.D. "IRI")

Viene prevista una nuova modalità di tassazione del reddito di impresa, esercitabile su opzione, per gli imprenditori individuali, le società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria, nonché per le società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria che possano optare per il regime di "trasparenza fiscale": il reddito di impresa prodotto dai soggetti sopra elencati, determinato secondo le ordinarie disposizioni in materia di redditi di impresa, è escluso dalla formazione del reddito complessivo e **assoggettato a tassazione separata**, con aliquota del **24%**.

Le somme **prelevate** (a carico dell'utile di esercizio e delle riserve di utili) a favore dell'imprenditore, dei collaboratori familiari o dei soci, nei limiti del reddito dell'esercizio e dei periodi d'imposta precedenti

assoggettati a tassazione separata e non ancora prelevati, costituiscono reddito d'impresa e concorrono integralmente a formare il reddito complessivo dell'imprenditore, dei collaboratori familiari o dei soci. Dette somme sono altresì ammesse in deduzione dal reddito d'impresa del soggetto passivo IRI (come sopra individuato) nei limiti del reddito del periodo d'imposta e dei periodi d'imposta precedenti assoggettati a tassazione separata al netto delle perdite residue computabili in diminuzione dei redditi dei periodi d'imposta successivi.

L'opzione per tale regime impositivo ha durata pari a cinque periodi d'imposta, è rinnovabile e deve essere indicata nella dichiarazione dei redditi, con effetto dal periodo d'imposta cui è riferita la dichiarazione.

REGIME SPECIALE PER I SOGGETTI CHE TRASFERISCONO IN ITALIA LA RESIDENZA FISCALE

Viene introdotto un regime agevolativo su opzione per i soggetti (persone fisiche) che decidono di **traferire la residenza fiscale** in Italia ai sensi dell'articolo 2, comma 2, TUIR e che non siano stati residenti in Italia in almeno nove dei dieci periodi d'imposta che precedono l'inizio del periodo di validità dell'opzione.

Si tratta di un regime di **tassazione sostitutiva IRPEF** riguardante i **sol**i redditi prodotti all'estero, calcolata in misura forfetaria, a prescindere dall'importo dei redditi percepiti, pari a 100 mila euro per ciascun periodo d'imposta di validità dell'opzione, con esclusione delle plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate e realizzate nei primi cinque periodi d'imposta di validità dell'opzione.

L'opzione, revocabile e con durata non superiore a 15 anni, va esercitata dopo aver ottenuto risposta favorevole a una specifica istanza di interpello presentata all'Agenzia delle Entrate entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui viene trasferita la residenza in Italia ed è efficace a decorrere da tale periodo d'imposta.

L'opzione può essere estesa anche ai familiari, assoggettati ad una ulteriore imposta sostitutiva di 25 mila euro ciascuno.

L'imposta è versata in un'unica soluzione entro il termine di versamento del saldo IRPEF.

I soggetti beneficiari del nuovo regime godono dell'esonerazione, per tutto il periodo di durata dell'opzione, dal monitoraggio fiscale per le attività detenute all'estero e non sono soggetti all'IVIE e all'IVAFE.

Il nuovo regime si applica per la prima volta con riferimento alle dichiarazioni dei redditi relative al periodo d'imposta 2017.

ACE

Vengono introdotte modifiche all'agevolazione c.d. "ACE". In particolare, l'aliquota percentuale per il calcolo del rendimento nozionale viene ridotta al **2,3%** per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2017, per poi essere fissata – a regime – al **2,7%** dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2018.

Inoltre, per i soggetti diversi dalle banche e dalle assicurazioni, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al **31.12.2016**, viene disposto che la variazione in aumento del capitale proprio non abbia effetto sino a concorrenza dell'incremento delle consistenze dei **titoli e valori mobiliari** diversi dalle partecipazioni, rispetto a quelli risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2010.

A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2015, vengono, altresì, definite nuove regole di determinazione della base ACE per i soggetti IRPEF (imprese individuali e società di persone) in contabilità ordinaria, per i quali non rileva più l'intero stock di patrimonio netto risultante alla fine di ciascun esercizio, ma si applicheranno le stesse modalità di calcolo previste per i soggetti IRES. Verrà in ogni caso riconosciuto come incremento del capitale proprio (rilevante ai fini ACE) la differenza tra il patrimonio netto al 31.12.2015 e quello al 31.12.2010.

LIMITAZIONI AL RIPORTO DELLE ECCEDENZE ACE E INTERESSI PASSIVI

Attraverso la modifica dell'art. 84, comma 3, del TUIR viene estesa la **limitazione** al riporto delle perdite anche alle eccedenze di **interessi passivi** indeducibili nonché alle eccedenze di **ACE** riportabili in avanti nel caso in cui (i) la maggioranza delle partecipazioni venga acquisita da terzi e (ii) entro due periodi

successivi o anteriori rispetto al trasferimento, si modifichi l'attività effettivamente esercitata.

Inoltre, mediante la sostituzione di parte dell'articolo 88, comma 4 ter del TUIR, viene previsto – nell'ambito di alcune procedure che disciplinano le crisi d'impresa – che la riduzione dei debiti dell'impresa non costituisce **sopravvenienza attiva** per la parte che eccede non solo le perdite fiscali a disposizione (pregresse e di periodo), ma anche (per la parte che eccede) la deduzione **ACE** di periodo e la relativa eccedenza pregressa nonché (per la parte che eccede) l'eccedenza di **interessi passivi** indeducibili.

Viene altresì disposto in materia di (i) fusioni e scissioni interne (di cui agli artt. 172 e 173 del TUIR) e (ii) fusioni, scissioni, conferimenti di attivo e scambi di azioni concernenti società di Stati membri diversi (di cui all'art. 181 del TUIR), che le limitazioni al riporto di perdite fiscali pregresse debbano applicarsi anche con riferimento alle eccedenze di interessi passivi ed ACE.

TRANSAZIONE FISCALE

Viene prevista la sostituzione dell'art. 182-ter della Legge Fallimentare, in ambito di transazione fiscale e contributiva. In particolare, ai sensi della nuova formulazione, è stabilito che in sede di concordato preventivo o di accordo di ristrutturazione dei debiti, il debitore – mediante proposta – può proporre il pagamento parziale o dilazionato (oltre che degli altri tributi e contributi già previsti) anche dell'IVA e delle ritenute operate e non versate.

La proposta di transazione può essere presentata a condizione che il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile dal ricavato in caso di liquidazione. A tal proposito, sussiste un obbligo per il debitore di depositare, insieme con la proposta di concordato o nelle trattative che precedono la conclusione dell'accordo di ristrutturazione, una relazione di un professionista abilitato, dalla quale risulti che la soddisfazione del credito erariale proposta dal debitore, nel caso in cui i crediti erariali abbiano natura privilegiata, non sia inferiore al valore di mercato dei beni gravati dal privilegio.

EMISSIONE NOTE DI VARIAZIONE IVA

Annullando le modifiche apportate dalla Legge di Stabilità 2016 all'art. 26 del DPR 633/1972, in tema di note di variazione IVA in presenza di procedure concorsuali (o di procedure esecutive individuali), viene prevista – in caso di mancato pagamento – la possibilità di emettere una nota di variazione in diminuzione da parte del cedente/prestatore solo dopo la **chiusura infruttuosa** della procedura concorsuale (o della procedura esecutiva individuale).

Viene altresì ripristinato l'**obbligo**, in capo alla controparte contrattuale (cessionario/committente in procedura concorsuale), di registrare la corrispondente variazione in aumento.

ADDIZIONALE IRES PER ENTI CREDITIZI E FINANZIARI – ESCLUSIONE SGR

Ad integrazione di quanto disposto dalla Legge di Stabilità 2016 che ha previsto per gli enti creditizi e finanziari di cui al D.Lgs. 87/1992 l'applicazione di un'**addizionale** di **3,5** punti percentuali all'aliquota **IRES**, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, viene stabilito che tale addizionale **non** operi nei confronti delle società di gestione dei fondi comuni d'investimento di cui al D.Lgs. 58/1998.

Viene precisato, inoltre, che per le stesse società la deducibilità degli interessi passivi ai fini IRES opera nel limite del **96%** del loro ammontare.

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

Viene nuovamente prevista la possibilità in capo ai soggetti non IAS di cui alle lett. a) e b) dell'art. 73 del TUIR (tipicamente società di capitali ed enti commerciali residenti) di rivalutare i beni d'impresa (ad esclusione degli immobili-merce) e le partecipazioni di cui alla Legge 342/2000, così come risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al **31 dicembre 2015**.

La rivalutazione, da eseguirsi nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, richiede il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP (ed eventuali addizionali) del **16%** per i beni ammortizzabili e del **12%** per i beni non ammortizzabili e deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea.

L'imposta va versata in un'unica soluzione entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui

redditi dovute per il periodo di imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita.

Viene prevista altresì la possibilità di affrancamento del saldo attivo di rivalutazione, previo pagamento di un'ulteriore imposta sostitutiva del **10%**.

BENEFIT AI DIPENDENTI

A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, **non** sono tassabili ai fini IRPEF, in capo ai dipendenti, i contributi e i premi versati dal datore di lavoro, a favore della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti, per prestazioni, anche in forma assicurativa, aventi per oggetto il rischio di non autosufficienza o aventi per oggetto il rischio di gravi patologie.

Attraverso una norma di interpretazione autentica, viene inoltre stabilito che le disposizioni previste dall'art. 51, comma 2, lett. f) del TUIR, (esenzione da tassazione delle opere e servizi rese a favore di lavoratori dipendenti con finalità di educazione, istruzione, ricreazione e assistenza sociale e sanitaria o culto) si rendono applicabili anche qualora dette opere e servizi derivino da un **contratto collettivo di lavoro**, un **accordo interconfederale**, o da un **contratto collettivo territoriale**.

SUPER-AMMORTAMENTO E IPER-AMMORTAMENTO

Prorogata l'agevolazione c.d. "super - ammortamento" prevista per i soggetti titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni che effettuano investimenti in beni materiali strumentali nuovi fino **al 31 dicembre 2017**, o fino al **30 giugno 2018** a condizione, in quest'ultimo caso, che entro il 31 dicembre 2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e che sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione.

Viene dunque confermata la possibilità di usufruire dell'agevolazione (applicabile ai soli fini delle imposte sui redditi) consistente nella **maggiorazione** in misura pari al **40%** del costo di acquisizione (ai fini della determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria) di detti beni materiali strumentali nuovi, ad **esclusione** dei fabbricati e delle costruzioni nonché dei beni con coefficiente di ammortamento fiscale inferiore al 6,5%. Rispetto alla disciplina agevolativa in esame in vigore fino al 31 dicembre 2016, viene prevista, tuttavia, una esclusione con riferimento ai veicoli a deducibilità limitata.

Viene inoltre introdotta una nuova agevolazione c.d. "iper - ammortamento", consistente nella **maggiorazione** del **150%** del costo di acquisto ai fini della determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, la quale trova spazio per gli investimenti (entro gli stessi limiti temporali sopra descritti) in beni strumentali nuovi funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale delle imprese, in chiave "**Industria 4.0**", inclusi nell'Allegato A alla Legge di Bilancio 2017. Inoltre, per i soggetti che beneficiano di tale ultima maggiorazione (Iper-ammortamento) e che, nello stesso arco temporale, effettuano investimenti in beni immateriali strumentali "connessi" ai suddetti beni agevolabili (ricompresi nell'Allegato B alla Legge di Bilancio 2017), il relativo costo di acquisizione è maggiorato del 40%.

PROROGA ASSEGNAZIONI E CESSIONI AGEVOLATE DEI BENI AI SOCI E TRASFORMAZIONI IN SOCIETA' SEMPLICI

Prorogati i termini per le assegnazioni e cessioni agevolate di beni ai soci e per le trasformazioni in società semplici, già previste dalla Legge di Stabilità per il 2016. Pertanto, alle società commerciali di persone e di capitali che, successivamente al 30 settembre 2016 ed entro il **30 settembre 2017**, assegnano o cedono ai soci beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione, o beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività di impresa, continuano ad applicarsi le speciali disposizioni ai fini dell'imposizione diretta ed indiretta già previste dalla Legge 208/2015. Le medesime disposizioni si applicano alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni e che entro il 30 settembre 2017 si trasformano in società semplici.

Restano invariate le modalità attuative della disciplina agevolativa, tra le quali ricordiamo l'applicazione – sulla differenza tra il valore normale dei beni assegnati o, in caso di trasformazione, dei beni posseduti all'atto della trasformazione, e il loro costo fiscalmente riconosciuto – di un' **imposta sostitutiva** delle imposte dirette e dell'IRAP ad aliquota ridotta pari all'**8%** (per le società considerate **non operative** in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della assegnazione, cessione o trasformazione, la predetta imposta sostitutiva viene fissata al **10,5%**), con la possibilità di determinare il valore normale degli immobili in misura pari a quello catastale.

Per effetto della proroga, il **60%** dell'imposta sostitutiva va versato entro il **30 novembre 2017** e la restante parte entro il **16 giugno 2018**.

RIAPERTURA DEI TERMINI PER LA RIDETERMINAZIONE DEL COSTO DI PARTECIPAZIONI E TERRENI

Vengono nuovamente riaperti i termini per rivalutare fiscalmente il valore delle partecipazioni non quotate e dei terreni posseduti al di fuori dell'esercizio di impresa. Per effetto della proroga di un anno dei termini di cui al comma 2 dell'art. 2 del D.L. 282/2002, la rivalutazione viene ora consentita anche per i beni posseduti alla data del **1° gennaio 2017** e richiede l'effettuazione e il giuramento della perizia ed il pagamento della prima rata dell'imposta sostitutiva entro il **30 giugno 2017**, imposta sostitutiva fissata nella misura dell'**8%** sia per le partecipazioni (qualificate e non) che per i terreni.

PROROGA DELLE DETRAZIONI PER RISTRUTTURAZIONI EDILIZIE E RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA

La misura delle detrazioni per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica, in vigore per il 2016 (50% per il recupero edilizio e per l'acquisto di mobili e arredi; 65% per gli interventi di riqualificazione energetica) viene **prorogata** anche per il **2017**.

CREDITO D'IMPOSTA PER ATTIVITA' DI RICERCA E SVILUPPO

A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 (2017, per i soggetti c.d. "solari"), con la modifica dell'art. 3 del D.L. 145/2013, viene ridisegnata la disciplina del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, che potrà essere riconosciuto fino al **31 dicembre 2020** (un anno in più rispetto a quanto originariamente previsto).

In particolare, (i) viene incrementata la soglia percentuale per la determinazione del credito d'imposta, passando dal 25% al **50%** con riferimento a tutte le tipologie di spese incrementalmente prese in considerazione dalla disciplina agevolativa – senza quindi più alcuna distinzione in base alla tipologia di costi; (ii) aumenta l'importo massimo annuale riconosciuto che passa da 5 milioni a **20 milioni di Euro** per ciascun beneficiario; (iii) ampliando la platea dei beneficiari, viene stabilito, tra l'altro, che possono usufruire del credito d'imposta anche le imprese residenti e le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti che eseguono le attività di R&S su commissione di imprese residenti o localizzate in altri Stati UE o aderenti allo Spazio economico europeo, ovvero inclusi nel D.M. 4 settembre 1996.

INVESTIMENTI IN START UP

La Legge in esame estende e rafforza l'agevolazione prevista per i soggetti che investono nelle c.d. "start up innovative". In particolare, a decorrere dall'anno 2017, viene fissata al **30%** la misura dell'agevolazione sia per la detrazione dall'imposta per i soggetti IRPEF (in luogo del precedente 19%) sia per la deduzione dal reddito per i soggetti IRES (in luogo del precedente 20%). Inoltre, aumenta ad **1.000.000 Euro** (in luogo del precedente limite di 500.000 Euro) la soglia massima di investimento su cui calcolare la detrazione d'imposta per i soggetti IRPEF, mentre resta invariato a 1.800.000 Euro il limite di investimento massimo su cui calcolare la deduzione per i soggetti IRES.

L'efficacia delle suddette modifiche è, tuttavia, subordinata all'autorizzazione da parte della Commissione Europea.

Viene, inoltre, innalzato il periodo minimo di mantenimento dell'investimento che – sia per i soggetti IRPEF che per i soggetti IRES – passa da 2 a **3 anni**.

CREDITO D'IMPOSTA PER STRUTTURE RICETTIVE

Viene riconosciuto anche per i periodi d'imposta **2017 e 2018**, il credito d'imposta per gli interventi di riqualificazione di strutture ricettive, a condizione che tali interventi perseguano anche finalità di ristrutturazione edilizia, riqualificazione antisismica o energetica.

L'agevolazione, che passa dal 30% al **65%** delle spese sostenute, determina un credito di imposta che deve essere ripartito in **due** quote annuali di pari importo e può essere utilizzato a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui gli interventi sono stati realizzati (nel limite massimo di 60.000.000 di Euro nel 2018, 120.000.000 di Euro nel 2019 e di 60.000.000 di Euro nel 2020).

RIDETERMINAZIONE ALIQUOTE IVA

Gli aumenti delle aliquote IVA previsti dalla clausola di salvaguardia introdotta con la Legge di Stabilità 2015 e già oggetto di modifiche da parte della Legge di Stabilità 2016 sono stati nuovamente rimodulati. In particolare, sono previsti aumenti dell'aliquota IVA **ridotta** del 10%, che passerà al **13% dal 1.1.2018**, e dell'aliquota IVA **ordinaria** del 22%, che passerà al **25% dal 1.1.2018** e al **25,9% dal 1.1.2019**.

REGIME PER CASSA PER LE IMPRESE MINORI

Viene introdotto, per i soggetti di minori dimensioni in contabilità semplificata, un nuovo regime di determinazione del reddito "**per cassa**".

Viene previsto, infatti, che, a decorrere dal periodo d'imposta 2017, il reddito di impresa dei predetti soggetti sia costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi percepiti nel periodo d'imposta e l'ammontare delle spese sostenute nello stesso periodo. Il risultato è poi aumentato da altri componenti di reddito, quali ricavi da destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, proventi immobiliari, plusvalenze e sopravvenienze attive. Vanno, invece, a diminuzione del reddito le minusvalenze e le sopravvenienze passive.

Per evitare salti o duplicazioni d'imposta, viene specificato che, nel passaggio dal regime di cassa e quello di competenza e viceversa non assumono rilevanza componenti positivi o negativi che hanno già concorso a formare il reddito.

La modifica normativa riguarda anche l'IRAP: per i soggetti minori che determinano il reddito d'impresa per cassa, anche la base imponibile ai fini di tale imposta è determinata secondo tale criterio.

Sono introdotte, da ultimo, specifiche norme per adeguare alle nuove modalità di determinazione del reddito gli adempimenti contabili a carico delle imprese minori.

Milano, 30 gennaio 2017

StudioBiscozziNobili

Legale - Tributario

Associazione Professionale

Corso Europa n. 2
20122 Milano
Tel. 02 76 36 931
Fax 02 78 01 46, 02 76 36 93 45,
02 76 01 51 78

nome.cognome@slta.it
www.biscozzinobili.it
C.F. e P. IVA 12607090151