ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

La Legge di Bilancio e le ultime novità fiscali del periodo

Alessandro Pratesi

16 dicembre 2017 - Milano

1 / 18302

Senato della Repubblica
XVII Legislatura

Fascicolo Iter
DDL S. 2960

Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020

12/12/2017 - 07:27

Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020

Testi disponibili

Testo correlato 2960 (TOMOI) (PDF)
Testo correlato 2960 (TOMOI - ERRATA CORRIGE) (PDF)
Testo correlato 2960 (TOMOII) (PDF)
Testo correlato 2960 (TOMOIII) (PDF)
Testo correlato 2960 (TABELLA 1 - PARTE I) (PDF)
Testo correlato 2960 (TABELLA 1 - PARTE II) (PDF)
Testo correlato 2960 (TABELLA 2 - PARTE I) (PDF)
Testo correlato 2960 (TABELLA 2 - PARTE II) (PDF)
Testo correlato 2960 (TABELLA 3) (PDF)
Testo correlato 2960 (TABELLA 4) (PDF)
Testo correlato 2960 (TABELLA 5) (PDF)
Testo correlato 2960 (TABELLA 6) (PDF)
Testo correlato 2960 (TABELLA 7) (PDF)
Testo correlato 2960 (TABELLA 8) (PDF)
Testo correlato 2960 (TABELLA 9) (PDF)
Testo correlato 2960 (TABELLA 10) (PDF)
Testo correlato 2960 (TABELLA 11) (PDF)
Testo correlato 2960 (TABELLA 12) (PDF)
Testo correlato 2960 (TABELLA 13) (PDF)
Testo correlato 2960 (TABELLA 14) (PDF)
Testo correlato 2960 (ALLEGATO) (PDF)
Testo correlato 2960 (Annesso) (PDF)
Testo correlato 2960 (Annesso - ERRATA CORRIGE) (PDF)
Relazione 2960-A (PDF)
Testo correlato 2960-A (ERRATA CORRIGE) (PDF)
Testo correlato 2960-A (ALLEGATO 1) (PDF)
Testo correlato 2960-A (ALLEGATO 1-BIS) (PDF)
Testo correlato 2960-A (ALLEGATO 2-I) (PDF)
Testo correlato 2960-A (ALLEGATO 2-II) (PDF)
Testo correlato 2960-A (ALLEGATO 3) (PDF)
Testo approvato 2960 (Bozza provvisoria) (PDF)
Fascicolo emendamenti n. 1 (TOMO II) (PDF)
Fascicolo emendamenti n. 1 (TOMO I - VOLUME I) (PDF)
Fascicolo emendamenti n. 1 (TOMO I - VOLUME II) (PDF)
A.S. 2960 - Ulteriori emendamenti dei Relatori (325 KB)
Emendamenti Governo, Relatori e relativi subemendamenti (4304 KB)
Emendamenti relatori e Governo (6921 KB)
Emendamenti segnalati - vol. 1 artt. 1-32 (6048 KB)
Emendamenti segnalati - vol. 2 artt. 33-58 (3202 KB)
Emendamenti segnalati - vol. 3 artt.59-111 (1266 KB)
Emendamento Governo 101.0.1100 e relativi subemendamenti (7851 KB)
Ulteriori emendamenti segnalati (8081 KB)

Emendamenti

In Commissione

- **Fascicolo completo**

PILLOLE DEL D.D.L. DI BILANCIO 2018

Situazione al 21.11.2017

Sono in discussione gli emendamenti, suddivisi come segue:

- **Volume primo, relativo agli articoli da 1 a 32 (287 pagine);**
- **volume secondo, relativo agli articoli da 33 a 58 (300 pagine);**
- **volume terzo, relativo agli articoli da 59 a 111 (290 pagine).**

PILLOLE DEL D.D.L. DI BILANCIO 2018

Situazione al 30.11.2017

Sono in discussione gli emendamenti, suddivisi come segue:

- **TOMO I – Emendamenti alla Parte I – Volume I (756 pagine);**
- **TOMO I – Emendamenti alla Parte I – Volume II (792 pagine);**
- **TOMO II – Emendamenti alla Parte II (16 pagine).**

NIENTE DI NUOVO …

- **Scompare la «moralizzazione» dei vitalizi ai parlamentari, poiché la legge di Bilancio «non è la sede per intervenire in tale settore».**
- **Singolare, peraltro, l'introduzione dell'art. 38-bis – *Modifiche al Codice dell'ambiente in materia di poligoni di tiro,* evidentemente di maggiore pertinenza rispetto ai predetti vitalizi …**

ELARGIZIONI VARIE … RIFLESSIONI

- **Art. 26 (Promozione del welfare di comunità: credito d'imposta 65% a favore fondazioni bancarie per erogazioni in ambiti sociali e sanitari).**
- **Art. 33-bis (Interventi a favore degli italiani nel mondo e per rafforzare gli interessi italiani all'estero: € 5.500.000).**
- **Art. 39, c. 2-bis (Istituti e i luoghi della cultura dotati di autonomia speciale – proroghe - € 200.000) – (Proroghe relative al Grande Progetto Pompei).**
- **Art. 39, c. 13-bis (Manifestazioni carnevalesche: € 6.000.000) – (Contributo in favore dell'Accademia *Vivarium novum*: € 700.000) – (Contributo straordinario in favore del Centro internazionale del libro parlato di Feltre: € 500.000) – (Contributo per il cimitero delle vittime del Vajont: € 150.000) – (Contributi a favore dell'Istituto Luigi Sturzo: € 300.000) – (Contributo in favore dell'Accademia Nazionale delle Scienze detta dei XL: € 400.000) – (Contributo in favore della Biblioteca italiana per i ciechi «Regina Margherita» di Monza: € 2.000.000).**

ELARGIZIONI VARIE … RIFLESSIONI

- **Art. 39, c. 13-bis e 13-ter (Contributi per la ristrutturazione di luoghi della cultura: € 400.000 per la ristrutturazione della Chiesa di San Tommaso Becket sita in Aulla - MS e € 250.000 per la ristrutturazione della Chiesa di San Michele, sita in Villafranca in Lunigiana - MS).**
- **Art. 39, c. 11-bis (Stanziamento in favore dell'Ente Nazionale per la protezione e l'assistenza dei Sordi: € 2.000.000).**
- **Art. 39-bis (Fondo per la conservazione e l'informatizzazione degli archivi dei movimenti politici e degli organismi di rappresentanza dei lavoratori: € 1.000.000 a decorrere dal 2018) – (Contributi per istituti e luoghi della cultura: € 1.500.000).**
- **Art. 42-bis (Rimborso spese o indennità di trasferta per i Consiglieri di Stato di lingua tedesca nella Provincia di Bolzano …).**
- **Art. 44-bis (Ufficio alle dipendenze del Garante nazionale dei diritti delle persone detenute o private della libertà personale: € 100.000; totale € 300.000).**

ELARGIZIONI VARIE … RIFLESSIONI

- **Art. 57-bis (Stanziamento in favore del MIUR per la cooperazione tra università italiane e quelle di Stati aderenti all'Organizzazione di cooperazione islamica: € 5.000.000) – (Contributo straordinario per le università di Padova e di Napoli Federico II: € 2.000.000) – (Fondazione Graziadio Isaia Ascoli per la formazione e la trasmissione della cultura ebraica: € 1.500.000 a decorrere dal 2018).**
- **Art. 58, c. 8 – Radio Radicale (trasmissione radiofonica sedute parlamentari - € 10.000.000, ossia € 27.397 al giorno …; nel 1997: 11 miliardi di lire …**
- **Art. 59, commi 11-bis-11-quinquies (Indennità e rimborsi per i componenti del CNEL).**

Articolo 5 D.L. 148/2017

L'aliquota Iva ridotta del 10% aumenterà al:

- **11,14% dal 2018 (anziché all'11,50%);**
- **12,00% dal 2019.**

Resta confermato l'aumento dell'aliquota Iva ordinaria del 22% nelle misure stabilite dal D.L. 50/2017; l'aliquota, pertanto, sarà pari al:

- 25,00% dal 2018;
- 25,40% nel 2019;
- 24,90% nel 2020.
- 25,00% dal 2021.

Disegno di Legge di bilancio 2018 – Art. 2

- **Sul piano fiscale, la principale misura - che ha assorbito buona parte delle risorse - è il blocco delle aliquote Iva, con la sterilizzazione delle clausole di salvaguardia.**
- **La completa sterilizzazione risulta dalla Relazione illustrativa all'attuale bozza del disegno di legge (pag. 10)**

- **Proroga al 31.12.2018 delle detrazioni 50% e 65%** (recupero del patrimonio edilizio, riqualificazione energetica, bonus mobili ed elettrodomestici), con possibilità di cedere il credito d'imposta per riqualificazione energetica sia da parte dei soggetti «incapienti» sia dei «capienti».
- **«Bonus verde»** (giardini pensili e sistemazione «a verde» – 36% su € 5.000 max.).
- **Detrazione Irpef per gli abbonamenti di trasporto pubblico** – massimo € 250 al 19% (soggetti a carico) **e per le assicurazioni contro il rischio di eventi calamitosi.**
- **Proroga maxi (130%) – fino al 31.12.2018 o 30.06.2019 – e iper ammortamento (250%) – fino al 31.12.2018 o 31.12.2019.**
- Esenzione fino a **€ 10.000** per i **compensi degli sportivi dilettanti.**
- **Fattura elettronica obbligatoria dal 2019.**

- **Proroga della rivalutazione di terreni e partecipazioni** (data di riferimento 1.01.2018 – aliquota unica 8% - versamento 30.06.2018 (prima o unica rata).
- **Tassazione sostitutiva del 26%** anche sui dividendi da partecipazioni qualificate e relativi capital gains.
- **Cedolare secca (10%)** sui canoni concordati nei Comuni individuati per legge.
- **Modifica all'art. 20 del Dpr n. 131/1986:** l'imposta di registro è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, «sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extra testuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi».
- **Differimento al 2018 dell'I.R.I.**

- **Modifica del bonus di € 80,00,** in misura differenziata rispetto al reddito complessivo.
- **Ampliamento dell'Ape sociale** con l'aggiunta di 4 categorie di lavori gravosi, le quali si aggiungono alle originali 11 che già potevano accedere alla pensione anticipata.
- Possibile costituzione delle **società sportive dilettantistiche con scopo lucrativo** nelle forme di società di persone o di capitali.
- Incentivi per **erogazioni liberali** finalizzate alla ristrutturazione degli **impianti sportivi.**
- **Conferma delle percentuali di compensazione Iva** previste per il triennio 2018 – 20120 per le specie bovina e suina (non superiore al 7,70% e all'8,00%).
- Misure varie a favore dei soggetti colpiti da **eventi sismici.**
- **Riduzione dei termini di accertamento a 2 anni** per i soggetti che garantiscono la tracciabilità dei pagamenti di importi superiori a € 500,00.

- **Semplificazioni amministrative e contabili** per i lavoratori autonomi, i soggetti in contabilità semplificata e per chi memorizza e trasmette telematicamente all'Agenzia delle Entrate i corrispettivi giornalieri (bozza dichiarazione Iva e dei redditi, con prospetti riepilogativi e soppressione obbligo registri Iva).
- **Pagamenti pubblica amministrazione:** controlli per importi superiori a € 5.000,00.
- **Sospensione delle compensazioni** se il contribuente presenta profili di rischio.
- **Credito d'imposta per le spese di formazione nel settore delle tecnologie 4.0).**
- **P.I.R. a favore delle società immobiliari.**

- **Incentivi strutturali per l'assunzione giovanile a tempo indeterminato.**
- **Esonero contributivo per coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali.**
- **Rifinanziamento del bonus bebè** (285.000 per il triennio 2018 – 2020).
- Confermati gli studi di settore per il 2018 e **rinvio degli Isa al 2019.**
- **Web tax?!?**
- **Prorogato al 31.12.2018 il blocco dell'aumento relativo alle aliquote dei tributi locali.**
- **Rifinanziamento risorse Sabatini–ter** (fino a esaurimento fondi).

Focus: art. 20 imposta di registro

- **L'art. 13 modifica la norma sull'interpretazione degli atti nell'applicazione dell'imposta di registro:** per individuare la tassazione da applicare all'atto non devono essere considerati elementi interpretativi esterni all'atto stesso ovvero contenuti in altri negozi giuridici collegati a quello da registrare.
- **È fatta salva la disciplina dell'abuso del diritto contenuta nello statuto dei diritti del contribuente.**
- In particolare, si modifica la norma che dispone che l'imposta di registro è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente:
  a) in primo luogo si fa riferimento all'atto presentato, anziché agli atti;
  b) in secondo luogo si chiarisce che l'interpretazione avviene sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extra testuali e dagli atti a esso collegati.

- **Tale norma è considerata dalla recente giurisprudenza della Cassazione non come una disposizione antielusiva:** pertanto, viene riconosciuta all'Amministrazione Finanziaria la possibilità di riqualificare come cessione d'azienda il conferimento di beni in una società e la successiva cessione di quote della stessa, a prescindere dall'intento elusivo **(Cassazione, sent. n. 22492/2014 e da ultimo Cassazione civile, Sez. V, 12.05.2017, n. 11873).**
- Nella **sentenza n. 2054/2017, invece, la Cassazione** ha ammesso la riqualificazione delle operazioni poste in essere dai contribuenti solo qualora il Fisco dimostri l'intento elusivo.
- In sostanza, **la norma limita l'attività riqualificatoria posta in essere sulla base dell'art. 20, poiché essa può essere svolta unicamente sulla base degli elementi desumibili dall'atto sottoposto a registrazione**, prescindendo da quelli extra testuali e dagli atti a esso collegati.

- Tuttavia è fatto salvo quanto disposto dagli articoli successivi: il riferimento è all'art. 53-bis, come modificato dalla successiva lettera b).
- La lettera b) premette all'art. 53-bis del TUR, in materia di attribuzioni e poteri degli uffici nella determinazione della base imponibile dell'imposta di registro, che resta ferma la disciplina dell'abuso del diritto introdotta all'art. 10-bis dello statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212/2000) ai sensi del D. Lgs. n. 128/2015.
- Al riguardo, la relazione illustrativa afferma che l'abusivo ricorso a una pluralità di contratti di trasferimento di singoli *asset* al fine di realizzare una cessione di azienda potrà quindi essere contestato con le modalità previste dall'art. 10-bis dello statuto dei diritti del contribuente, anziché con l'art. 20 del TUR.

COLLEGATO FISCALE – D.L. N. 148/2017

SINTESI

- Estensione ambito applicativo del credito d'imposta in campagne pubblicitarie.
- Proroga termini relativi agli adempimenti tributari e al versamento dei contributi e premi sospesi per gli eventi sismici del 2016 e 2017.
- Mini voluntary disclosure.
- Novità in tema di spesometro e split payment.
- Semplificazioni per la tenuta dei registri Iva con sistemi elettronici.
- Rottamazione carichi e cartelle.
- Assicurazione obbligatoria per la responsabilità civile professionale e contro gli infortuni degli avvocati.
- Firma digitale degli atti di natura fiscale?!?

COLLEGATO FISCALE – D.L. N. 148/2017

SINTESI

- Aspetti temporali dell'opzione per il regime degli «impatriati».
- Deducibilità delle erogazioni liberali a particolari tipologie di fondazioni e di associazioni riconosciute.
- Detrazione Irpef per i canoni di locazione degli studenti universitari «fuori sede» e residenti in zone montane o disagiate.
- Detrazione Irpef/Ires per i contributi associativi versati dai soci alle società di mutuo soccorso che operano in determinati settori di attività.
- Detrazione Irpef per le spese sostenute per alimenti a fini medici speciali.
- Equo compenso.
- Disciplina clausole vessatorie.

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata: versamenti e perfezionamento operazione

↓

Criticità «dichiarative»

Imposta sostitutiva dovuta dai soggetti che hanno beneficiato delle disposizioni in tema di assegnazione, cessione e trasformazione agevolata entro il 30.09.2016.

- 30.11.2016: termine versamento 1^ rata (60%);
- 16.06.2017: termine per il versamento della 2^ rata (40%).

Imposta sostitutiva dovuta dai soggetti che hanno beneficiato delle disposizioni in tema di assegnazione, cessione e trasformazione agevolata entro il 30.09.2017.

- 30.11.2017: termine versamento 1^ rata (60%);
- 16.06.2018: termine per il versamento della 2^ rata (40%).

Risoluzione n. 73/E/2016:

- **codice tributo 1836** per l'imposta sostitutiva sulle plusvalenze;
- **codice tributo 1837** per l'imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci o società trasformate.

- **Perfezionamento delle operazioni: l'eventuale omissione del versamento non determina la decadenza dall'agevolazione, bensì l'iscrizione a ruolo,** poiché «*l'esercizio dell'opzione per l'assegnazione agevolata dei beni deve ritenersi perfezionato* ***con l'indicazione in dichiarazione dei redditi*** *dei valori dei beni assegnati e della relativa imposta sostitutiva*» **(circolare n. 26/E/2016).**

- L'omesso versamento può essere oggetto di **ravvedimento (codice tributo 8913).**

Caso 1.

Società di capitali con periodo d'imposta chiuso prima del 31.12.2016: obbligo di compilare il modello Unico 2016 SC, nel quale è presente una sezione per indicare la base imponibile positiva dell'imposta sostitutiva, ma non l'eventuale base imponibile negativa.

Soluzione

La base imponibile negativa produce effetti solo ai fini delle imposte indirette, non comportando versamenti o adempimenti dichiarativi ai fini delle imposte dirette.

Si rinvia alla risoluzione n. 54/E/2017: pur non trattando espressamente delle società di capitali, indica che «*nelle istruzioni ai modelli, viene precisato che, qualora il modello Unico da utilizzare non consenta l'indicazione di alcuni dati necessari per la dichiarazione, richiesti invece nei modelli approvati successivamente, questi dovranno essere forniti solo a richiesta dell'Agenzia delle Entrate*».

In altri termini, **assume rilievo il «comportamento concludente».**

Caso 2.

Società di persone con esercizio cessato prima del 31.12.2016: obbligo di compilare il modello Unico 2016 SP, il cui quadro RQ non prevede la sezione per esporre i dati della assegnazione/cessione agevolata e la relativa imposta sostitutiva.

Soluzione

Risoluzione n. 54/E/2017: si applica il principio di carattere generale del cd. «comportamento concludente» (art. 1, c. 1 D.P.R. 10.11.1997, n. 442), secondo cui l'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili. Pertanto, «solo per i soggetti suindicati, l'esercizio dell'opzione si intende validamente esercitato laddove siano rispettati tutti i requisiti previsti dalla normativa di riferimento e sia stato effettuato il corretto e tempestivo versamento, tramite modello F24, dell'imposta sostitutiva dovuta».

Occorre, peraltro, la redazione di un prospetto di raccordo, con i dati relativi ai beni ceduti e all'imposta dovuta per la definizione dell'opzione, da inviare all'Ufficio territorialmente competente o da conservare ed esibire a richiesta.

Per quanto precede, si osserva che, **nel caso di specie, il versamento assume una diversa valenza, con possibile decadenza nell'ipotesi di omissione.**

Quadro RQ – Sezione XXII
Assegnazione o cessione agevolata beni ai soci
Trasformazione agevolata in società semplice

01 | L'ASSEGNAZIONE DEGLI IMMOBILI

Una Srl operativa assegna nel 2016 ai soci due immobili patrimonio a valore catastale. I dati dell'operazione sono:

- Valore normale («catastale») per l'immobile A pari a 90mila € e per l'immobile B a 222mila;
- Costo fiscale (e contabile) per l'immobile A di 98mila € e per l'immobile B di 167mila.

L'assegnazione dell'immobile A genera una minusvalenza pari a 8mila € (90mila – 98mila) mentre per l'immobile B si genera una plusvalenza pari a 55mila € (222mila – 167mila).

In caso di contemporanea assegnazione di beni che generano componenti positive e negative, trattandosi di immobili patrimonio, non è possibile la compensazione tra le diverse componenti.

La società compila il quadro RQ forzando il valore relativo all'immobile minusvalente, al fine di sterilizzare il dato negativo nel conteggio della base imponibile.

La compilazione del quadro avverrà come segue:

- nel Rigo RQ 82 colonna 1 andrà indicata la somma dei valori normali degli immobili;
- nel Rigo RQ 82 colonna 2 andrà indicata la somma dei costi fiscali degli immobili; per il cespite A il dato sarà "forzato" a 90mila.

In tal modo nel rigo «Differenza» emerge la base imponibile su cui applicare l'imposta sostitutiva dell'8% da riportare nel successivo rigo RQ84 colonna 1.

La società provvederà inoltre a neutralizzare le componenti positive e negative che si sono generate a conto economico per effetto dell'operazione operando:

- per la plusvalenza una variazione in diminuzione (rigo RF55, codice 51) pari a 55mila €;
- per la minusvalenza una variazione in aumento (rigo RF 31, codice 51) pari a 8mila €.

SEZIONE XXII
Assegnazione o cessione di beni ai soci

		Valore normale	Costo Fiscale	Differenza
RQ82	Beni immobili	1 312.000,00	2 257.000,00	3 55.000,00
RQ83	Beni mobili	1 ,00	2 ,00	3 ,00

		Imponibile	Società non operative	Imposta sostitutiva L.n. 208/15	Imposta sostitutiva L.n. 232/16
RQ84	Totale	1 55.000,00	2	3 4.400,00	4 ,00

02 | IL TRATTAMENTO DELLE RISERVE

Una Srl ha assegnato, nel corso del 2016, immobili ai soci attribuendo un valore contabile di 265mila €. La società presenta la seguente situazione:

- riserve di capitale per 80mila €;
- riserve di utili per 150mila €;
- riserve in sospensione d'imposta per 350mila €.

Nel caso di specie la società deve annullare riserve in misura pari al valore attribuito al bene in sede contabile (265mila €). A tal fine, oltre ad annullare integralmente per 80mila € riserve di capitale e per 150mila riserve di utili, affranca per la quota residua pari a 35 mila euro riserve in sospensione d'imposta con il versamento dell'imposta

sostitutiva del 13 per cento.

La compilazione del quadro RS avverrà come segue:

- nel Rigo RS131, colonna 3, va indicato l'importo di 80mila € quale "decremento" conseguente l'annullamento delle riserve di capitale;
- nel Rigo RS134, colonna 2, va indicato l'incremento di 35mila €, per effetto dell'affrancamento parziale della riserva in sospensione d'imposta; in colonna 3 va invece indicato l'importo annullato delle riserve di utili pari a 185mila € (150 mila più 35 mila €);
- nel Rigo RS139, colonna 3, va evidenziato il decremento (pari a 35mila €) della riserva in sospensione d'imposta riferito all'importo affrancato a seguito dell'assegnazione agevolata

		Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RS130	Capitale sociale	1 10.000,00	2 ,00	3 ,00	4 10.000,00
	di cui per utili	5 ,00	6 ,00	7 ,00	8 ,00
	di cui per riserve in sospensione	9 ,00	10 ,00	11 ,00	12 ,00
RS131	Riserve di capitale	1 80.000,00	2 ,00	3 80.000,00	4 ,00
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS133	Riserve di utili da trasparenza	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS134	Riserve di utili	1 150.000,00	2 35.000,00	3 185.000,00	4 ,00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS136	Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS137	Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS138	Riserve di utili per contratti di locazione	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS139	Riserve in sospensione di imposta	1 350.000,00	2 ,00	3 35.000,00	4 315.000,00
		[illegible]	Utile destinato	Utile destinato a copertura	[illegible]

Ravvedimento operoso e liquidazioni periodiche Iva: normativa da allineare

Premessa

Insanabile contrasto fra la possibilità del ravvedimento «lungo» e le comunicazioni ex art. 54 Dpr n. 633/1972: tale è l'effetto del controllo sulle liquidazioni periodiche Iva che inibisce la possibilità della definizione agevolata (ravvedimento operoso), se non nella misura indicata nell'avviso bonario.

In un ordinamento tributario caratterizzata da un profluvio parossistico di cambiamenti, spesso scoordinati e recanti appesantimenti operativi per le imprese i professionisti che le assistono, **emerge chiaramente come le dichiarazioni di principio** – enunciate nelle audizioni parlamentari dei dirigenti *pro-tempore* dell'Amministrazione Finanziaria – **siano clamorosamente disattese dai provvedimenti che dovrebbero realizzarle.**

- La storia, recente e non, evidenzia come, ogni qualvolta sia stato sbandierato un progetto di semplificazione fiscale, gli esiti siano risultati diametralmente opposti.
- **Si rinvia, ad esempio, alla scheda di lettura della Legge di stabilità 2015 (legge n. 190/2014),** la quale (art. 1, commi 634-641), evidenziava la modifica delle modalità di gestione del *rapporto tra Fisco e contribuenti, al fine (dichiarato ma non certamente raggiunto,* n.d.a.) di migliorarne la cooperazione e aumentare l'adempimento spontaneo agli obblighi fiscali (cd. *tax compliance*).

«*In particolare*» – prosegue la scheda di lettura – «*sono stati rafforzati i flussi informativi tra contribuenti e Agenzia delle Entrate; sono modificate le modalità, i termini e le agevolazioni connessi all'istituto del ravvedimento operoso, consentendo l'accesso all'istituto anche oltre i termini previsti dalle norme vigenti, a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata, con una riduzione automatica delle sanzioni; sono apportate sostanziali semplificazioni in materia di dichiarazione Iva*».

Si ricorda, al riguardo, che l'art. 1, c. 1, lett. b) della legge di delega fiscale prevede, tra i princìpi di delega, il coordinamento e la semplificazione delle discipline concernenti gli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti, al fine di agevolare la comunicazione con l'Amministrazione Finanziaria in un quadro di reciproca e leale collaborazione, anche attraverso la previsione di forme di contraddittorio propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi.

Omettendo di commentare le recenti vicissitudini che hanno connotato l'invio dello spesometro relativo al primo semestre 2017, è lecito chiedersi come sia ipotizzabile temperare l'ampliamento dei termini per effettuare il cosiddetto ravvedimento operoso con i controlli – di fatto in tempo reale – riguardanti i versamenti correlati alle liquidazioni periodiche Iva.

… Modifiche con la legge di Bilancio 2018?

Art. 13 D. Lgs. n. 472/1997
(modificato dall'art. 16 D. Lgs. n. 158/2015)

Nell'ottica di favorire la compliance fiscale si dilata in maniera significativa il termine entro il quale sanare le violazioni connesse agli omessi o carenti versamenti delle imposte, uniformandolo a quelli ordinariamente previsto per effettuare l'accertamento delle dichiarazioni presentate dai contribuenti.

In altri termini, sembrava realizzata l'equazione temporale fra i poteri di controllo e la «difesa con sconto» per eliminare le irregolarità di pagamento.

Circ. 9.06.2015, n. 23/E

Sotto il profilo temporale il ravvedimento operoso, che prima delle modifiche era attivabile esclusivamente «*entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione*», può essere utilizzato, per regolarizzare le violazioni commesse in materia di tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, fino alla scadenza dei termini di accertamento.

Non rileva, al riguardo, la circostanza che la violazione sia già stata constatata o che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, delle quali i soggetti interessati abbiano avuto formale conoscenza.

Circ. 9.06.2015, n. 23/E

Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate non opera la preclusione di cui al c. 1, 1° periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento … *omissis* …: da qui, in ossequio alle finalità e ai presupposti fondanti dell'istituto, **rimane limite invalicabile alla possibilità di ravvedere la violazione la circostanza che al contribuente sia stato notificato formalmente, con riferimento a tale violazione, un atto di liquidazione o di accertamento ovvero che lo stesso abbia ricevuto una comunicazione di irregolarità,** recante le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del Dpr 29.09.1973, n. 600 e dell'art. 54-bis del Dpr 26.10.1972, n. 633.

Art. 13, c. 1-ter D. Lgs. 472/1997

Effetti sulle liquidazioni periodiche Iva

Il chiaro disposto normativo annulla la possibilità di ravvedere l'omesso versamento derivante dalla liquidazione periodica Iva, considerando i tempi estremamente rapidi con i quali l'Amministrazione Finanziaria è in grado di controllare il regolare versamento dell'imposta che scaturisce dalle predette liquidazioni.

Dunque, a distanza di poco tempo, una norma agevolativa (*rectius*, ampliamento termini del ravvedimento operoso) e la previsione di un adempimento periodico che ne travolge l'efficacia.

… valutazioni di convenienza …

DICHIARAZIONI INTEGRATIVE E CORRETTIVE

D.L. 22.10.2016, N. 193

Collegato fiscale alla Legge di bilancio 2017

Art. 5

Dichiarazione integrativa a favore e ravvedimento

- Salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione del ravvedimento operoso, le dichiarazioni dei redditi, dell'Irap e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore reddito o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito, mediante successiva dichiarazione (integrativa) da presentare utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, **non oltre i termini di decadenza dell'accertamento (art. 43 Dpr n. 600/1973).**
- Conseguentemente, **il termine è unico per la correzione di errori od omissioni sia a favore sia a sfavore del contribuente.**

QUADRO DI – Dichiarazione integrativa

- Il quadro è utilizzato da chi, nel 2016, ha presentato una o più dichiarazioni integrative oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo a quello di riferimento della dichiarazione integrativa (esempio: integrativa Unico 2013 relativa al 2012).
- Nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa. Le colonne si compileranno come successivamente indicato
- **Se nel 2016 sono state presentate più dichiarazioni integrative relative a differenti periodi d'imposta, occorre compilare un distinto rigo del quadro DI 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.

Anno relativo al modello utilizzato per la dichiarazione integrativa (es.: integrativa UNICO 2014, indicare 2013).

Codice tributo relativo al **credito derivante dalla dichiarazione integrativa.**

Credito derivante dal minor debito o dal maggior credito risultante dalla dichiarazione integrativa per i **casi di correzione di errori contabili di competenza.** Tale importo è ricompreso nel credito da indicare in colonna 4.

	Codice tributo	Periodo d'Imposta	Errori contabili	Credito
DI1	1	2	di cui (3 ,00)	4 ,00

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 dal modello Redditi 2017 PF. Il risultato di tale liquidazione sarà riportato nella **colonna 1 (se a debito) o 2 (se a credito) del relativo rigo della sezione I del quadro RX.**
Se il credito indicato nella colonna riguarda un tributo per il 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 sarà riportato nella **sezione II del quadro RX.**

Dichiarazione integrativa e ravvedimento

- L'eventuale credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalle dichiarazioni integrative può essere utilizzato in compensazione.
- Se la dichiarazione oggetto di integrazione a favore è presentata oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, il credito risultante dalle dichiarazioni integrative può essere utilizzato per compensare il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata l'integrativa.
- Nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa, nonché l'ammontare eventualmente già utilizzato in compensazione.
- Il contribuente ha comunque la possibilità di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o di un minore credito.

Dichiarazione integrativa e ravvedimento

- Salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione del ravvedimento operoso, **le dichiarazioni Iva possono essere integrate** per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di una maggiore o di una minore eccedenza detraibile, mediante successiva dichiarazione da presentare utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, **non oltre i termini stabiliti dall'art. 57 Dpr 26.10.1972, n. 633.**
- L'eventuale credito derivante dal minor debito o dalla maggiore eccedenza detraibile, risultante dalle dichiarazioni presentate entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, può essere portato in detrazione in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale, ovvero utilizzato in compensazione ovvero, purché ricorrano per l'anno per cui è presentata la dichiarazione integrativa i requisiti di cui agli articoli 30 e 34, c. 9 Dpr n. 633/1972, chiesto a rimborso.

Dichiarazione integrativa e ravvedimento

- L'eventuale credito derivante dal minor debito o dalla maggiore eccedenza detraibile risultante dalle **dichiarazioni Iva, presentate oltre il termine** prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, può essere chiesto a rimborso ove ricorrano, per l'anno per cui è presentata la dichiarazione integrativa, i requisiti di cui agli articoli 30 e 34, c. 9 del Dpr n. 633/1972, ovvero 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.
- Nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa.
- Resta ferma in ogni caso la possibilità di fare valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di una minore eccedenza detraibile.

Slittamento dei termini in caso di dichiarazione integrativa

La presentazione di tutte le dichiarazione integrative (a favore o a sfavore) determina il differimento dei termini di decadenza dell'accertamento e di notifica della cartella di pagamento a partire dal momento di presentazione della dichiarazione integrativa stessa, ma **per i soli elementi oggetto dell'integrazione.**

Esempio di proroga dei termini			
Periodo d'imposta	**Termine accertamento**	**Anno dichiarazione integrativa**	**Proroga termini**
2014	**31.12.2019**	**2017**	**31.12.2021**
2016	**31.12.2022**	**2018**	**31.12.2023**

Tipologia di errori

- **Gli errori e/o le omissioni che possono essere corretti (emendati) non hanno uno specifico riferimento normativo nel D.P.R. n. 322/1998.**
- **Ne consegue che, in linea teorica, non è possibile invocare un automatismo per «rimediare» agli errori compresi nella dichiarazione originaria.**

Giurisprudenza

Secondo consolidato orientamento possono essere corretti:

- **gli errori materiali (inesatta indicazione di poste e attive o passive, calcoli o liquidazioni d'imposta non corretta);**
- **le inesattezze formali (inesatta individuazione delle voci del modello di dichiarazione).**

In sostanza, possono essere oggetto di correzione gli errori formali e sostanziali, ma non una dichiarazione omessa, ossia presentata decorsi 90 giorni dalla scadenza.

Tipologia di «errori» non sanabili → **Ris. 14.10.2002, n. 325/E**

Erronea indicazione nel modello Unico 2001 di plusvalenze realizzate per l'intero importo, in luogo del frazionamento in più esercizi.

- **Dalle ipotesi dell'errore e dell'omissione sopra citate deve, tuttavia, tenersi ben distinto il mero ripensamento** sull'indicazione di precise scelte già operate da parte del contribuente in sede di dichiarazione.
- La normativa che regola il rapporto tributario consente al contribuente di effettuare, nelle dichiarazioni fiscali, delle precise scelte di natura analoga alle manifestazioni di volontà negoziale.
- Tali opzioni quindi, anche se inserite in manifestazioni non dispositive o, per usare un termine comune in dottrina in «dichiarazioni di scienza» quali le dichiarazioni dei redditi, al pari di qualsiasi altra manifestazione di volontà negoziale non possono essere «rettificate» che in presenza di dolo, violenza o errore.

Conclusioni

- In particolare, **l'errore, quale vizio della volontà, deve possedere i requisiti della rilevanza e dell'essenzialità** e non deve cadere sui «motivi» della scelta, ossia sulle mere finalità che hanno indotto il contribuente a porre in essere un determinato comportamento.

- Per tali ragioni, nel caso in esame, **essendo stata esercitata liberamente l'opzione di far concorrere le plusvalenze patrimoniali alla formazione del reddito imponibile, non è possibile presentare una dichiarazione integrativa,** poiché in tale comportamento non sono ravvisabili gli estremi dell'errore rilevante ed essenziale.

Tipologia di errori

- **Non sono emendabili, altresì, gli «errori» riconducibili alla falsa fatturazione o ad altre condotte fraudolente, anche se sul punto le opinioni del diritto vivente (Cassazione, sentenza n. 2215/1995 – favorevole) e la prassi (C.M. n. 180/E/1998 – contraria) non sono concordanti.**
- **Dubbi, infine, anche sulla correzione di opzioni e revoche.**

Termini per gli accertamenti

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Ordinari	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020
Penale	31.12.2019	31.12.2020	31.12.2021	31.12.2022	31.12.2023	31.12.2024
Omessa	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020	31.12.2021
Penale e omessa	31.12.2021	31.12.2022	31.12.2023	31.12.2024	31.12.2025	31.12.2026
	2016	**2017**	**2018**	**2019**	**2020**	**2021**
Ordinari	31.12.2022	31.12.2023	31.12.2024	31.12.2025	31.12.2026	31.12.2027
Omessa	31.12.2024	31.12.2025	31.12.2026	31.12.2027	31.12.2028	31.12.2029

Dal periodo d'imposta 2016 è abrogato il raddoppio dei termini per violazioni penali.

Correlazione fra ravvedimento e violazioni penali da dichiarazione

VIOLAZIONE	REGOLARIZZAZIONE	CONSEGUENZE
Falsa fatturazione	Ante dibattimento 1° grado	Attenuante
Altri artifici		
Infedeltà	Ante accessi, ispezioni, verifiche	Non punibilità
	Ante dibattimento 1° grado	Attenuante
Omessa	Ante accessi, ispezioni, verifiche	Non punibilità
	Ante dibattimento 1° grado	Attenuante
Emissione fatture false	Non ammessa	Irrilevanza
Distruzione/occultamento scritture contabili	Ante dibattimento 1° grado	Attenuante
Versamento ritenute	Ante dibattimento 1° grado	Non punibilità
Versamento Iva	Ante dibattimento 1° grado	Non punibilità
Indebita compensazione crediti esistenti	Ante dibattimento 1° grado	Non punibilità
Indebita compensazione crediti inesistenti	Ante dibattimento 1° grado	Attenuante
Sottrazione fraudolenta pagamento imposte	Ante dibattimento 1° grado	Non punibilità

C.T.R. Liguria, sez. 1, sent. 11.01.2017, n. 14

Dichiarazione integrativa e giurisprudenza (Unico 2008 – integrativa 2013)

***«Deve ritenersi invalida poiché tardiva, a nulla rilevando l'entrata in vigore del D.L. n. 193/2016 … che ha modificato l'art. 2 del Dpr n. 322/1998 nel senso di estendere la possibilità di presentare la dichiarazione integrativa a favore anche oltre l'anno, non avendo detta modifica carattere retroattivo, bensì innovativo, e quindi disponendo solo per l'avvenire»*.**

Dottrina disomogenea

La modifica normativa ha natura procedimentale e, come tale, si applica anche alle dichiarazioni integrative da presentare dopo il 24.10.2016 (entrata in vigore del decreto), a condizione che non siano scaduti i termini ex art. 43 Dpr n. 600/1973 (*Nussi, Melis*).

La modifica normativa si applica anche alle dichiarazioni integrative presentate prima del 24.10.2016 (*Dorigo, Assonime*).

La «non risposta» del Governo al question time del 2.08.2017

Se «ai fini della risoluzione del corposo contenzioso attualmente in essere, le dichiarazioni integrative a favore del contribuente, da questi presentate all'Amministrazione Finanziaria prima dell'entrata in vigore del decreto-legge 193/2016, siano da considerare valide a tutti gli effetti».

Al riguardo, sentiti i competenti Uffici dell'Amministrazione Finanziaria, si rappresenta che con l'entrata dell'art. 5 del D.L. n. 193/2016, le persone fisiche hanno la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa «a favore» entro gli stessi termini previsti per la presentazione della dichiarazione integrativa a «sfavore». Per entrambe le ipotesi è stabilito che la dichiarazione «integrativa», da presentare secondo le disposizioni di cui all'art. 3 dello stesso Dpr n. 322/1998, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, sia prodotta «non oltre i termini stabiliti dall'art. 43 del Dpr n. 600/1973», cioè non oltre il termine concesso all'Ufficio per le attività di accertamento.

…omissis …

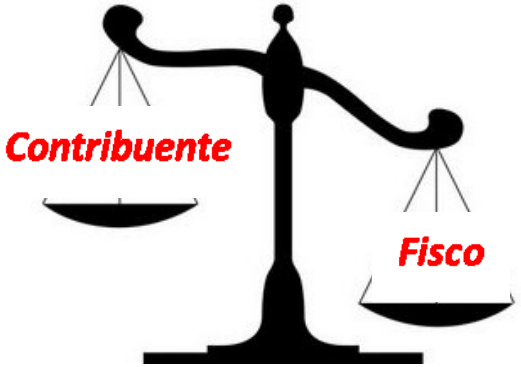
Tanto premesso, si osserva che in vigenza delle precedenti disposizioni di legge si è generato un rilevante contenzioso concernente la validità delle dichiarazioni integrative a favore del contribuente presentate oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, … per un valore complessivo di circa 54 milioni di euro. … **Gli uffici hanno sostenuto in giudizio, sulla base della prassi emanata in materia** (**cfr. in ultimo risoluzione 2.12.2008, n. 459),** la validità della dichiarazione integrativa a favore, solo ove presentata entro il suddetto termine; trascorso detto termine, nel caso in cui dall'errore commesso sia derivato il versamento di una maggiore imposta, è possibile recuperare l'eventuale imposta versata in eccesso attraverso un'istanza di rimborso ex art. 38 Dpr n. 602/1973, nel termine di 48 mesi normativamente ivi previsti**. Secondo l'orientamento della Cassazione (SS.UU. n. 13378/2016 e Cass. n. 16286/2017),** il termine di cui all'art. 2, c. 8-bis sarebbe correlato al diritto di portare in compensazione il credito eventualmente risultante dalla dichiarazione precedente e per il quale il contribuente ha chiesto il rimborso.

Conseguentemente, il termine annuale non interferisce con la possibilità di emendare la dichiarazione che può essere esercitato anche oltre i suddetti termini. In particolare, la Cassazione ha anche affermato che «*Il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dall'art. 2 Dpr n. 322/1998 e dall'istanza di rimborso di cui all'art. 38 Dpr n. 602/1973, in sede contenziosa, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria*».

Con riferimento all'efficacia temporale delle nuove disposizioni, l'Agenzia delle Entrate evidenzia che le dichiarazioni integrative a favore, presentate prima del 24.10.2016, devono essere valutate sulla base della normativa vigente alla data di presentazione, in applicazione al principio generale dell'irretroattività della legge (ex art. 11 preleggi al codice civile, escluse le norme di interpretazione autentica o nei casi in cui la retroattività sia disposta esplicitamente dallo stesso legislatore nel testo normativo).

Tuttavia, l'Agenzia ritiene opportuno segnalare che, in merito all'applicabilità retroattiva della nuova disciplina della dichiarazione integrativa, ossia con riferimento alle dichiarazioni i cui termini di accertamento sono ancora aperti alla data della sua entrata in vigore:

- la giurisprudenza di merito ha assunto posizioni contrastanti (in senso contrario alla retroattività, C.T.R. Liguria n. 14/1/2017 - 11/01/2017; in senso favorevole, C.T.P. Lodi n. 5/1/2017 - 16/01/2017);
- sulla questione non risultano, invece, allo stato pronunce di legittimità.



In sostanza, esaurita la ricognizione normativa, di prassi e richiamata la giurisprudenza, le conclusioni del Governo risultano squisitamente «politiche» e non entrano nel merito, per evidenti ragioni di «gettito».

Utilizzo in compensazione dei crediti derivanti da dichiarazioni integrative
Esempi riferiti ai periodi d'imposta 2015 e 2016 – Integrativa 2018

Errore	Periodo d'imposta e presentazione modello	Integrativa a favore	Utilizzabilità del credito in compensazione
Competenza	• Anno 2015 – Unico 2016	2018	Dal 2018
	• Anno 2016 – Redditi 2017		
Altro tipo di errore	• Anno 2015 – Unico 2016		
	• Anno 2016 – Redditi 2017		

Casi pratici	
2016	• Presentazione dichiarazione integrativa del modello Unico 2013. • Indicazione di un credito e conseguente utilizzo: a) prima si riduce l'imposta liquidata nel modello Redditi 2017; b) l'eventuale eccedenza può essere utilizzata in compensazione dei debiti tributari maturati nel 2017.

- Credito indicato nella dichiarazione integrativa: 200,00.
- Utilizzo in compensazione: 120,00.
- Imposta da liquidare in dichiarazione: 100,00 (in origine: 80,00);
- Compensazione «eccedente»: 20,00.
- Quadro RX, sez. 1., col. 3: 20,00 (versamento a saldo per «ripristinare» il limite quantitativo di 80,00).
- Nel modello dell'anno successivo si dovrà evidenziare l'utilizzo in compensazione dell'eccedenza di versamento a saldo.

Casi pratici	
2017	• Presentazione dichiarazione integrativa del modello Unico 2013. • L'integrazione avviene oltre il «termine breve». • Dalla dichiarazione emerge un maggior credito. • Il predetto credito dovrà essere indicato: a) nella dichiarazione integrativa del modello Unico 2013; b) nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2017 – modello Redditi 2018.

Si consideri, in via residuale, che la possibilità di chiedere il rimborso resta comunque sempre possibile e, al riguardo, tale possibilità (pur «rallentando» il recupero di quanto indebitamente versato o non esattamente indicato *ab origine*) evita il rischio di applicazione delle sanzioni previste per l'infedele dichiarazione.

Cassazione, SS.UU. Sent. 15.03.2017, n. 5069
Cassazione, sent. 29.12.2016, n. 27306

Criticità …

- **L'indicazione in dichiarazione di un'agevolazione fiscale – nel caso di specie un credito d'imposta – anche se non accertata (e contestata) nei termini dall'Agenzia delle Entrate non implica la definitività della posizione creditoria, sussistendo il diritto alla contestazione in forza del principio *quae temporalia ad agendum perpetua ad excipiendum.***
- **In altri termini, le azioni sono temporanee, le eccezioni, invece, perpetue.**
- **L'espressione si riferisce all'azione e all'eccezione di annullamento: mentre l'azione di annullamento si prescrive in 5 anni, l'eccezione di annullabilità è imprescrittibile, cioè può essere proposta.**

Agevolazioni, regimi opzionali e dichiarazioni integrative – Esemplificazioni

Indicazioni nel modello	Previgente normativa	Nuovi termini
Consolidato fiscale	Prima dichiarazione il cui termine di presentazione scadeva dopo quello previsto per effettuare la comunicazione	• Entro il 5° anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione nella quale il credito o l'opzione dovevano essere indicati. • Per i regimi opzionali, entro un anno dalla rilevazione dell'errore omissivo. *Questione da chiarire ….*
Enti associativi		
Iva di gruppo		
Tonnage tax		
Crediti d'imposta quadro RU	Non ammessa la dichiarazione integrativa	

Dichiarazione integrativa e visto di conformità

↓

Criticità …

Disomogeneità normativa

- **L'utilizzo in compensazione del credito indicato nel Modello Redditi e Irap può avvenire dal 1.01 dell'anno successivo a quello di riferimento** e, quindi, prima che l'Agenzia delle Entrate venga a conoscenza dell'apposizione del visto di conformità sui predetti modelli dichiarativi trasmessi entro il 30.09 (salvo proroghe). **Ne consegue che il visto non è indispensabile per il preventivo utilizzo del credito.**
- **Ai fini Iva, invece, l'utilizzo di crediti per importi eccedenti € 5.000,00** è subordinato alla preventiva presentazione della dichiarazione o istanza infrannuale e, ai fini del controllo, all'apposizione del visto sulla stessa.

Visto di conformità e dichiarazione integrativa

- **Sanzione del 30% o sanzione fissa € 250?**
- Se si propendesse per la prima soluzione risulterebbe avvantaggiato – paradossalmente – chi regolarizza un credito inesistente rispetto a chi utilizza un credito esistente senza l'apposizione del visto di conformità. Infatti, in caso di accertamento:
  a) nel primo caso è consentito ridurre la sanzione al 10% e la rateizzazione del debito in 8 rate o 20 rate trimestrali, eventualmente pagando anche con l'utilizzo di crediti in compensazione orizzontale mediante F24;
  b) nel secondo caso il contribuente può fruire della definizione della sanzione, ma la deve pagare in unica soluzione entro il termine di proposizione del ricorso. Inoltre, non è possibile utilizzare in compensazione orizzontale alcun credito per effettuare il pagamento del dovuto indicato nell'atto di recupero.

Processo tributario e correzione degli errori

Procedura	• La richiesta di correzione dell'errore deve essere obbligatoriamente contenuta nel ricorso introduttivo. • L'eventuale riconoscimento della doglianza del contribuente permetterà solo di annullare l'accertamento, senza produrre, però, automatismi in termini di rimborso di imposte.
Ambito oggettivo	• Correzione di errori relativi alle imposte dirette e all'Iva. • L'errore deve essere inequivocabilmente riconducibile alla dichiarazione relativa al periodo sottoposto ad accertamento.

Onere probatorio	• **Grava sul contribuente l'onere:** **a) di motivare le cause sottostanti all'errore;** **b) indicare i presupposti che attribuiscono rilievo fiscale alla correzione.** • **Nell'ipotesi in cui sia riconosciuta la deducibilità di maggiori componenti negativi di reddito, all'Agenzia delle Entrate non può essere opposta la decadenza dei termini di accertamento.**
Cassazione, sentenze nn. 66675/2015 10775/2015 21740/2015	***«In ordine alla fondatezza della pretesa tributaria, alla luce degli elementi probatori prodotti dalle parti, nel rispetto dei relativi oneri probatori … deve essere quindi riconosciuta la possibilità per il contribuente, in sede contenziosa, di opporsi alla maggiore pretesa tributaria allegando errori di fatto o di diritto, commessi nella sua redazione e incidenti sull'obbligazione tributaria, indipendentemente dai termini di legge …».***

I.R.I.
Sintesi e novità

Soggetti → Imprese in contabilità ordinaria. | Professionisti esclusi.

Finalità

- *Tassa piatta* del reddito d'impresa. → 24%
- Irrilevanza forma giuridica dell'impresa.
- Favorire la capitalizzazione delle imprese.

Aspetti operativi

- Opzione da esercitare nella dichiarazione dei redditi.
- L'opzione, vincolante per 5 anni, è rinnovabile.

Determinazione base imponibile

→ **Reddito d'impresa**

meno

Importi prelevati nei limiti dell'utile di esercizio e delle riserve di utili assoggettate a tassazione sostituiva negli esercizi precedenti.

Prelevamenti

rilevanza con criterio di cassa

- **In via prioritaria riducono le riserve tassate *a monte*.**
- **Assimilati ai costi deducibili dal reddito d'impresa.**
- **Tassati con Irpef progressiva in capo al percettore.**
  - → **Anche se a titolo di acconto sugli utili.**

Prelevamenti: aspetti operativi

La deducibilità dal reddito d'impresa:

- **non implica la contabilizzazione nel conto economico;**
- **avviene mediante una variazione in diminuzione nel modello redditi.**

Prelevamenti nelle società

Riflessi sul reddito dei soci

- **Il regime I.R.I. esclude l'applicazione dell'art. 5 Tuir (Redditi prodotti in forma associata) limitatamente all'imputazione e alla tassazione del reddito indipendentemente dalla sua percezione.**

- **Ne consegue che la «detassazione» degli utili non prelevati avviene assumendo l'attribuzione degli importi, ai singoli soci, <u>in base alle quote di partecipazione al capitale sociale</u>.**

Ipotesi di lavoro – situazione 2016

Soggetto in contabilità semplificata

- **Opzione contabilità ordinaria per il 2017, vincolante per 3 anni (2019),** ex art. 18, c. 8 Dpr n. 600/1973.
- **Opzione quadro VO dichiarazione Iva.**

- Poiché il regime I.R.I. prevede un vincolo di 5 anni, di fatto **occorre mantenere la contabilità ordinaria fino al 2021 (opzione nel modello Redditi).**

Soggetto in contabilità ordinaria per opzione

- **Regime opzione ex art. 3 Dpr n. 442/1997.**
- **L'opzione per i regimi contabili, effettuata fino al 2016, fatti salvi casi specifici, vincola per un anno.**

- L'opzione per il regime Iri, invece, vincola per 5 anni: pertanto, **non è possibile rientrare in contabilità semplificata prima che sia decorso il quinquennio.**
- Per aderire al regime Iri dal 2017 l'opzione deve esercitata con i modelli dichiarativi 2018.

Calcolo plafond I.R.I

Premessa

Esempio

Il plafond, entro cui è possibile dedurre dal reddito di impresa le somme prelevate dai soci a carico dell'utile e delle riserve di utili, è **calcolato al netto delle perdite residue riportabili a nuovo.**

2017	• Reddito	1.000	Plafond IRI: 300
	• Prelievi	700	
	• Imponibile I.R.I.	300	
2018	• Reddito	100	Plafond IRI: zero (300 – 300)
	• Prelievi	400	
	• Perdita a nuovo	300	
2018	• Reddito	500	Plafond IRI 350 (2017 + 2019 = 300 + 50)
	• Prelievi	150	
	• Imponibile I.R.I.[1]	50 (350 –300)	

Il D.L. n. 50/2017

Art. 55-bis, c. 6-bis Tuir

- **Fuoriuscita dal regime Iri, anche per cessazione attività:** le somme prelevate dalle riserve di utili formatesi nel «periodo I.R.I.», già soggette a tassazione separata, formano il reddito complessivo del socio o dell'imprenditore.
- **Attribuzione credito d'imposta pari a quanto versato a titolo di I.R.I.,** con possibile emersione di un credito fiscale qualora il reddito so attesti entro € 15.000 (aliquota 23%).

ATTENZIONE

In linea teorica, esclusa la cessazione dell'attività, la prima «finestra» utile per uscire dal regime I.R.I. è l'anno 2022.

- **Non sussiste una presunzione assoluta che preveda il prelevamento di tutti gli utili residui I.R.I. nell'ultimo anno di vigenza del regime.**
- **Non sono deducibili dal reddito d'impresa i prelievi successivi alla cessazione del regime.**

Il D.L. n. 50/2017

Art. 55-bis, c. 6-bis Tuir

- **La mancanza di una presunzione assoluta di prelevamento di tutti gli utili residui I.R.I. nell'ultimo anno di vigenza del regime opera, tuttavia, solo a condizione che sia mantenuta la contabilità ordinaria: il ritorno in semplificata, che elimina la contabilizzazione dei movimenti delle poste patrimoniali, impedisce – di fatto – il monitoraggio degli eventuali prelevamenti.**

Il regime I.R.I., in sintesi, non rappresenta un'agevolazione permanente: in altri termini, al momento del prelievo delle riserve, si applicherà la tassazione ordinaria, al netto del credito d'imposta (la *tassa piatta* si traduce, pertanto, un acconto sull'Irpef «definitiva»).

Tutto rinviato al 2018!

Contabilità omessa o irregolare: art. 9 D. Lgs. n. 471/1997

Omessa tenuta o mancata conservazione:

- scritture contabili, documenti e registri previsti dalle leggi in materia di imposte dirette e di Iva;
- libri, documenti e registri imposti da altre disposizioni della legge tributaria.

→ **Sanzione amministrativa da € 1.000 a € 8.000.**

Ambito applicativo →

La sanzione si applica a chi, nel corso degli accessi eseguiti ai fini dell'accertamento in materia di imposte dirette e di Iva, **rifiuta di esibire o dichiara di non possedere o comunque sottrae all'ispezione e alla verifica** i documenti, i registri e le scritture indicati dalla norma ovvero altri registri, documenti e scritture, ancorché non obbligatori, dei quali risulti con certezza l'esistenza.

Contabilità omessa o irregolare: art. 9 D. Lgs. n. 471/1997

Riduzione delle sanzioni	La sanzione può essere ridotta **fino al 50% del minimo** qualora le irregolarità rilevate nei libri e nei registri o i documenti mancanti siano di scarsa rilevanza, a condizione che non ne sia derivato ostacolo all'accertamento delle imposte dovute.
Maggiorazione delle sanzioni	La sanzione è irrogata in **misura doppia** se sono accertate **evasioni** dei tributi diretti e dell'Iva complessivamente **superiori, nell'esercizio, a € 50.000.**

Contabilità omessa o irregolare: art. 9 D. Lgs. n. 471/1997

Obblighi in materia di Iva e di imposte dirette non rispettati in dipendenza del superamento, fino al 50%, dei limiti previsti per l'applicazione del regime semplificato di cui agli articoli 32 del Dpr n. 633/1972 e 7 del Dpr n. 542/1999, del regime speciale per l'agricoltura ex art. 34 Dpr n. n. 633/1972: **sanzione amministrativa da € 250 a € 2.500.**

Soggetti Ires

Se la dichiarazione delle società e degli enti soggetti all'Ires sottoposti al controllo contabile ai sensi del codice civile o di leggi speciali non è sottoscritta dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione, ai sensi dell'art. 1 Dpr 22.07.1998, n. 322, si applica la **sanzione amministrativa fino al 30% del compenso contrattuale relativo all'attività di redazione della relazione di revisione e, comunque, non superiore all'imposta effettivamente accertata a carico del contribuente, con un minimo di € 250.**

Cause di non punibilità: art. 6 D. Lgs. n. 472/1997

In genere

- Se la violazione è conseguenza di **errore sul fatto,** l'agente non è responsabile quando l'errore non è determinato da colpa.
- Le rilevazioni eseguite nel **rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo corretti criteri contabili e le valutazioni eseguite secondo corretti criteri di stima** non danno luogo a violazioni punibili.
- In ogni caso, **non si considerano colpose le violazioni conseguenti a valutazioni estimative,** ancorché relative alle operazioni disciplinate dal D. Lgs. n. 358/1997, se differiscono da quelle **accertate in misura non eccedente il 5%.**

Esimente non applicabile

Cause di non punibilità: art. 6 D. Lgs. n. 471/1997

In genere

- Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da **obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni** alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento.
- Il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta non sono punibili quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per **fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi.**
- **L'ignoranza della legge tributaria** non rileva se non si tratta di ignoranza inevitabile.
- Non è punibile chi ha commesso il fatto per **forza maggiore.**

Esimente non applicabile

Cause di non punibilità: art. 6, c. 5-bis D. Lgs. n. 471/1997

Possibile esimente

Non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono:

- sulla determinazione della base imponibile e dell'imposta;
- sul versamento del tributo.

Il parere del Fisco

C.M. n. 23/1999	L'ipotesi della omessa tenuta delle scritture contabili, oltre al caso in cui le stesse non siano state materialmente istituite, ricorre ~~*anche quando ne sia stata omessa la bollatura (art. 2215 C.C.)*~~ ovvero in presenza di irregolarità gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture medesime.
Circolare n. 92/E/2001	L'obbligo di bollatura resta solo per i libri sociali obbligatori previsti dall'art. 2421 C.C. (libro dei soci, libro delle obbligazioni, libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, libro delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio di amministrazione, libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale, libro delle adunanze e delle deliberazioni del comitato esecutivo, libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee degli obbligazionisti) e ogni altro libro o registro per i quali l'obbligo della bollatura è previsto da norme speciali.

Il parere del Fisco

Circolare n. 92/E/2001

- L'intervenuta soppressione dell'obbligo della bollatura produce effetti sull'applicazione delle sanzioni per violazioni commesse anche prima dell'entrata in vigore della legge, in attuazione del principio del *favor rei* (art. 3, c. 2 D. Lgs. n. 472/1997).

Nota bene

- Resta, al contrario, l'obbligo di **numerazione progressiva dei registri** (v. risoluzione n. 85/E/2002): **l'eventuale violazione potrebbe,** in base ai chiarimenti della **circolare n. 77/E/2001**, **essere considerata di natura meramente formale,** ossia non sanzionabile.

Regole per la conservazione delle scritture

Circolare n. 23/E/2001	La conservazione delle scritture (regolarmente costituite) è obbligatoria fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine previsto dall'art. 2220 C.C. o da altre leggi tributarie, salvo che l'impresa sia stata liquidata e, a norma dell'art. 2457 C.C., i libri siano stati conservati per 10 anni.
Regole per la tenuta delle scritture **Art. 2219 C.C.**	• Tutte le scritture devono essere tenute secondo le norme di una ordinata contabilità, senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine. • Non vi si possono fare abrasioni e, se è necessaria qualche cancellazione, questa deve eseguirsi in modo che le parole cancellate siano leggibili.

Regolarità delle fatture

Circolare n. 23/E/2001

- Qualora le fatture non contengano le indicazioni prescritte dalla legge o le citate indicazioni risultino incomplete o inesatte, tali da non consentire l'identificazione delle parti (esempio: fattura emessa senza indicare gli estremi della dichiarazione d'intento ricevuta), tale fattispecie rende applicabile la sanzione che, peraltro, potrebbe essere irrogata in base all'esimente di cui all'art. 6, c. 5-bis D. Lgs. n. 471/1997.

Approfondimento: le disponibilità liquide

- Le norme tributarie non prevedono alcuna specifica regolamentazione per le voci di bilancio riferite alle disponibilità liquide anche se, in linea generale, una corretta tenuta della contabilità imporrebbe che l'importo espresso della cassa contanti sia adeguato alla natura dell'attività svolta.
- L'indicazione della **cassa negativa** nell'apposito quadro dei dati contabili della dichiarazione dei redditi comporta un rischio elevato di accertamento.

- Anche in sede di accertamento, da parte degli uffici, **una consistenza di cassa superiore agli importi documentati può essere valutata quale indice di evasione.**
- Così, **esemplificando, per una ditta di vendita al dettaglio,** se all'accesso dei verificatori, in cassa, esistono contanti e assegni in misura ampiamente maggiore rispetto a quanto risulti dagli scontrini emessi, può presumersi la vendita in nero; normalmente è tollerata una piccola differenza, che sia però giustificabile per esigenze di funzionamento di cassa (per agevolare il resto o per affrontare piccole spese di gestione).

Finanziamenti, versamenti e assenza di prelevamenti

- **Se l'imprenditore, i soci o i familiari finanziano con ricorrenza l'attività con versamenti in cassa o sui conti bancari,** ciò può fare supporre che esistano guadagni non dichiarati, con tentativo di «regolarizzazione» come finanziamenti dell'imprenditore o dei soci.
- **Anche l'assenza di prelievi da parte del titolare o dei soci, in attesa della distribuzione di utili,** può indurre a presumere che avvengano prelievi con altri mezzi (proventi in contanti di vendite in nero, con possibili conseguenze penali).

Indeducibilità interessi passivi

- Altra presunzione di natura fiscale può essere operata dall'Agenzia delle Entrate quando, in presenza di una giacenza di cassa elevata, la società presenta forti indebitamenti bancari e, correlativamente, notevoli esborsi in termini di oneri finanziari.
- I verificatori possono non riconoscere la deducibilità degli interessi passivi bancari.

Reati fiscali

- L'attenta gestione dei conti relativi alle disponibilità liquide, che incide profondamente sulla corretta e veritiera rappresentazione della situazione finanziaria della società, risponde a esigenze di natura contabile e fiscale e deve essere valutata anche in rapporto a possibili ripercussioni civilistiche e penale.
- Il riferimento è alle **ipotesi di reato previste dall'art. 2621 C.C. e seguenti in materia di false comunicazioni sociali, nonché a quanto disposto dall'art. 11 D. Lgs. n. 74/2000, riferito alla sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte.**
- Tale ultima ipotesi si realizza, fra l'altro, quando chiunque, al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di interessi o di sanzioni amministrative relativi a dette imposte, **di ammontare complessivamente superiore a € 50.000,00,** aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni idonei a rendere, in tutto o in parte, inefficace la procedura di riscossione coattiva.

Impresa familiare: risoluzione 26.10.2017, n. 134/E

- La **legge 20.05.2016, n. 76** ha introdotto l'istituto dell'unione civile tra persone dello stesso sesso (art. 1) e disciplinato il regime delle convivenze di fatto, la cui definizione è contenuta nell'art. 1, c. 36, ovvero «*due persone maggiorenni unite stabilmente da legami affettivi di coppia e di reciproca assistenza morale e materiale, non vincolate da rapporti di parentela, affinità o adozione, da matrimonio o da un'unione civile*».
- La citata legge ha apprestato **forme di tutela differenziate tra le parti dell'unione civile e i conviventi, estendendo solo alle prime, in forza dell'art. 20, «le disposizioni che si riferiscono al matrimonio** e le disposizioni contenenti le parole *coniuge*, *coniugi* o termini equivalenti …. contenute nelle leggi, negli atti aventi forza di legge, nei regolamenti, nonché negli atti amministrativi nonché nei contratti collettivi».

La legge è intervenuta, altresì, sulla disciplina dell'impresa familiare, in una duplice direzione:

- da un lato, estendendo alle unioni civili la disciplina civilistica dell'impresa familiare di cui all'art. 230-bis C.C. (mediante il rinvio contenuto nell'art. 1, c. 13 all'intero capo VI del titolo VI del libro primo C.C.);
- dall'altro, introducendo nel codice civile l'art. 230-ter, rubricato «Diritti del convivente», recante la regolamentazione delle prestazioni di lavoro rese in favore del convivente *more uxorio*.

Tale ultima norma riconosce «*Al convivente di fatto che presti stabilmente la propria opera all'interno dell'impresa dell'altro convivente … il diritto di partecipazione agli utili dell'impresa familiare e ai beni acquistati con essi, nonché agli incrementi dell'azienda, anche in ordine all'avviamento, commisurata al lavoro prestato*».

Si prevede, inoltre, che il diritto di partecipazione non spetti «*qualora tra i conviventi esista un rapporto di società o di lavoro subordinato*». **La scelta del legislatore di introdurre una disciplina specifica per il convivente, diversa da quella dell'impresa familiare regolata dal precedente art. 230-bis C.C.,** riflette l'intenzione di mantenere su posizioni differenti la collaborazione del convivente rispetto a quella del familiare (o della parte civile, alla quale la disciplina dell'impresa familiare è applicabile), come si evince da alcune diversità di rilievo dei regimi previsti dagli articoli 230-bis e 230-ter.

Tra queste, l'esclusione del convivente dal diritto al mantenimento, nonché dal diritto alla partecipazione alle decisioni dell'impresa, diritti spettanti, invece, al familiare e alla parte civile (art. 230-bis, c. 1)

Elementi costitutivi della fattispecie delineata dall'art. 230-ter sono:

a) il rapporto di convivenza;
b) lo svolgimento stabile di prestazioni di lavoro;
c) l'esistenza di un'impresa cui risulti connessa la prestazione lavorativa.

La disciplina recata dall'art. 230-ter è, infine, una disciplina residuale, applicabile solo se non sia configurabile tra i conviventi un diverso rapporto, «di società o di lavoro subordinato».

- **Il regime tributario dell'impresa familiare è regolato dall'art. 5, c. 4 Tuir:** la citata norma stabilisce che tali redditi siano imputati, limitatamente al 49% dell'ammontare risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'imprenditore a ciascun familiare che abbia prestato in modo continuativo e prevalente la sua attività di lavoro nell'impresa, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.
- Detta imputazione proporzionale non può superare complessivamente **il 49% dell'ammontare del reddito** risultante dalla dichiarazione annuale dell'imprenditore ed è subordinata al rispetto delle condizioni elencate alle lettere a), b) e c) del c. 4 della medesima norma.
- L'imputazione proporzionale con il limite del 49% presuppone, a sua volta, la partecipazione all'impresa di un soggetto avente lo status di «familiare», ovvero «il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado» (c. 5).

- **L'art. 5, c. 4 Tuir richiama solo l'art. 230-bis C.C. e non l'art. 230-ter (*convivenza*),** che reca la specifica disciplina dei diritti spettanti al convivente che partecipa all'impresa dell'altro convivente. Ciò porterebbe ad escludere l'applicazione a tale ultima ipotesi della norma fiscale richiamata. Tuttavia, il riferimento alla «partecipazione agli utili dell'impresa familiare» spettanti al convivente, contenuto nell'art. 230-ter, consente di applicare anche a questa fattispecie i principi generali che hanno portato alla collocazione dell'impresa familiare all'interno dell'art. 5 Tuir.
- Al riguardo, **la C.M. n. 40/1976 aveva precisato che tale collocazione non significa che, nel caso di impresa familiare, si tratta di reddito prodotto in forma associata, ma ribadisce il principio di trasparenza,** in virtù del quale il reddito prodotto da un determinato soggetto tra quelli contemplati dallo stesso art. 5 è imputato a ciascuno degli aventi diritto, indipendentemente dalla percezione del reddito ed in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili.
- **La circolare, inoltre, precisa la duplice qualificazione dei redditi conseguiti nell'esercizio dell'impresa familiare,** ovvero reddito d'impresa per il titolare (attesa la natura dell'impresa familiare come impresa individuale), redditi di partecipazione per i collaboratori familiari.
- **Ciò considerato, il reddito spettante alla convivente di fatto, derivante dalla partecipazione agli utili dell'impresa del convivente, è a lei imputabile in proporzione alla sua quota di partecipazione.**

La posizione dell'Inps (circolare 31.03.2017, n. 66)

- **La nuova normativa estende al convivente alcune tutele, espressamente indicate, riservate al coniuge o ai familiari, ad esempio in materia penitenziaria, sanitaria, abitativa, ma non introduce alcuna equiparazione di *status*, né estende al convivente, per quanto di interesse, gli stessi diritti/obblighi di copertura previdenziale previsti per il familiare coadiutore.**
- Pertanto, il convivente di fatto, non avendo lo *status* di parente o affine entro il terzo grado rispetto al titolare d'impresa, non è contemplato dalle leggi istitutive delle gestioni autonome quale prestatore di lavoro soggetto all'obbligo assicurativo in qualità di collaboratore familiare.
- Le sue prestazioni saranno quindi valutabili, in base alle disposizioni vigenti e alle elaborazioni giurisprudenziali, al fine di individuare la tipologia di attività lavorativa che si adatti al caso concreto.

- Inoltre, il c. 46, che aggiunge l'art. 230-ter C.C., attribuisce al convivente «che presti stabilmente la propria opera all'interno dell'impresa dell'altro convivente» il diritto di «partecipazione agli utili dell'impresa familiare ed ai beni acquistati con essi, nonché agli incrementi dell'azienda, anche in ordine all'avviamento, commisurata al lavoro prestato», a meno che non sussista già tra le parti un rapporto di subordinazione o di società.
- Tale innovazione, peraltro, non attribuisce ai conviventi di fatto gli stessi diritti di cui godono i familiari individuati dall'art. 230-bis, poiché a tale fine il legislatore avrebbe utilizzato locuzioni idonee a includere il convivente nella formulazione del predetto articolo e non avrebbe al contrario introdotto un nuovo articolo, che disciplina separatamente i diritti del convivente che presti attività in un'impresa familiare.
- In ogni caso, **alla luce del tenore letterale e dell'interpretazione delle disposizioni introdotte, l'attribuzione di utili d'impresa al convivente di fatto, da parte del titolare, ai sensi dell'art. 230-ter, non ha alcuna conseguenza in ordine all'insorgenza dell'obbligo contributivo del convivente alle gestioni autonome, mancando i necessari requisiti soggettivi, dati dal legame di parentela o affinità rispetto al titolare.**

DETRAZIONE IVA:
DIFETTI DI COORDINAMENTO NORMATIVO

DETRAZIONE IVA – Art. 2 – D.L. 50/2017

Il termine per esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA è anticipato alla dichiarazione relativa all'anno in cui **il diritto è sorto** (prima il termine era individuato nella dichiarazione relativa al secondo anno successivo).

Le fatture di acquisto dovranno essere registrate entro il termine per la presentazione della dichiarazione dell'anno in cui la fattura è ricevuta.

Esempio: a fronte dell'acquisto di un bene nel mese di dicembre 2017, la detrazione dell'Iva deve essere esercitata nel medesimo periodo e al massimo nella dichiarazione Iva dell'anno 2017. Se però la fattura viene ricevuta in gennaio, può essere registrata nell'anno successivo 2018, ma in tale anno l'imposta non potrà essere detratta.

La disposizione di applica con riferimento ai documenti emessi a decorrere dal 1.01.2017.

DETRAZIONE IVA
Art. 2 – D.L. 50/2017

Il contrasto con la giurisprudenza comunitaria

Sentenza 29.04.2004, causa C-152/02: l'art. 179 della direttiva IVA dispone che il diritto alla detrazione si esercita nel periodo d'imposta in cui è sorto.

Peraltro, occorre sempre avere riguardo ai due requisiti fondamentali per esercitare la predetta detrazione:

a) a cessione dei beni o la prestazione dei servizi sia effettivamente avvenuta;

b) il destinatario/committente sia in possesso della fattura o del documento equipollente, nel rispetto dei principi stabiliti dallo Stato membro interessato, senza possibilità di retro-imputare la detrazione a un periodo precedente a quello di ricezione della fattura.

L'art. 60, c. 7 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 dispone che «*Il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. In tal caso, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa e alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione*».

- **L'analisi comparata della normativa evidenzia, dunque, un più ristretto ambito temporale rispetto ai termini previsti per la dichiarazione integrativa.**
- **Emerge, altresì, un contrasto con l'art. 19, c. 1 dello stesso decreto (Detrazione).**