

Dott. Rizzi Mauro

**Ai sig.ri Clienti**

**Circolare n. 07/2016**

Brescia, 13/10/2016

## **1) SCADENZA AL 31 OTTOBRE PER LA COMUNICAZIONE BENI E FINANZIAMENTI 2015**

Come avvenuto lo scorso anno, entro il trentesimo giorno successivo al termine di presentazione delle dichiarazioni di redditi, è in scadenza la presentazione della comunicazione relativa:

- ai beni concessi in godimento dalla società ai soci;
- ai beni concessi in godimento dalla società ai familiari dei soci;
- ai beni concessi dalla società in godimento a soci o familiari di altra società appartenente al medesimo gruppo;
- ai beni utilizzati dai familiari dell'imprenditore.

Secondo quanto chiarito dalla circolare n. 24/E/2012, i familiari dell'imprenditore e dei soci vanno individuati, ai sensi dell'articolo 5, comma 5, Tuir, pertanto, sono tali "il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado".

Poiché la maggior parte dei soggetti aveva quale scadenza di presentazione del modello Unico lo scorso 30 settembre, l'invio della comunicazione riguardante i finanziamenti e l'utilizzo dei beni dovrà avvenire entro il prossimo 31 ottobre 2016 (il 30 cade di domenica).

### *⇒ Comunicazione dei beni*

I contribuenti – società / soci ovvero familiari / impresa – devono comunicare i beni posseduti da società o imprese e che sono dati in utilizzo a soci o familiari. La comunicazione riguarda i beni che sono utilizzati per il 2015 (anche solo per una parte dell'anno), anche se la concessione aveva avuto inizio in precedenti anni.

Nel modello occorre indicare:

- la tipologia di bene concesso in utilizzo;
- i dati relativi al bene (ad esempio codice telaio per le autovetture, codice catastale per l'immobile);
- il valore normale di utilizzo (per le vetture si deve far riferimento al *benefit* convenzionale previsto dall'articolo 51, Tuir);
- il corrispettivo eventualmente pagato per l'utilizzo.

È poi richiesto di dare indicazioni circa:

- l'utilizzo che viene fatto del bene;
- la durata della concessione (data di inizio e fine).

È confermato che **non** sussiste l'obbligo di comunicazione quando i beni concessi in godimento privato soddisfano congiuntamente 2 requisiti:

1. hanno un valore **non superiore a 3.000 euro**, al netto dell'Iva (da notare che il riferimento è al valore del bene, non al valore annuo dell'utilizzo);

*Dott. Rizzi Mauro*

2. sono compresi nella categoria residuale "altro" prevista dal decreto (ovvero devono essere beni diversi da autovetture, unità da diporto, aeromobili, immobili).

Questo esclude che debba essere monitorato un utilizzo privato di beni di scarsa importanza (ad esempio un martello pneumatico o una piccola betoniera, ovvero un pc o un *tablet* della Snc edile, utilizzati da uno dei soci).

La comunicazione si rende necessaria quando il socio utilizza il bene senza pagare un congruo corrispettivo e quindi si forma un reddito diverso (*ex* articolo 67, Tuir) da tassare in capo all'utilizzatore. Se invece viene pattuito un congruo corrispettivo, la comunicazione non è dovuta.

Sono inoltre previste alcune esclusioni oggettive:

- i beni concessi in godimento agli **amministratori** (si ritiene senza alcuna specificazione, quindi, in ogni caso anche il socio/amministratore risulterebbe essere esonerato, indipendentemente dal fatto che egli paghi o meno per tale utilizzo);
- i beni concessi in godimento al **socio dipendente o lavoratore autonomo**, qualora detti beni costituiscano *fringe benefit* assoggettati alla disciplina prevista dagli articoli 51 e 54 del citato Testo Unico delle imposte sui redditi (in altre parole, se per il dipendente socio o professionista socio è stato gestito correttamente il *benefit*, nessuna comunicazione risulta dovuta);
- i beni concessi in godimento all'imprenditore individuale (quindi l'imprenditore individuale non deve comunicare nulla se usa a fini privati i beni intestati alla propria partita Iva);
- i beni di società e di enti privati di tipo associativo che svolgono attività commerciale, residenti o non residenti, concessi in godimento a enti non commerciali soci che utilizzano gli stessi beni per fini esclusivamente istituzionali;
- gli alloggi delle società cooperative edilizie di abitazione a proprietà indivisa concessi ai propri soci;
- i beni a uso pubblico per i quali è prevista l'integrale deducibilità dei relativi costi nonostante l'utilizzo privatistico riconosciuto per legge (ad esempio i taxi).

Con particolare riferimento agli immobili, se i soci utilizzano un fabbricato intestato alla società, nel corso del 2016 potrebbe essere stata realizzata una operazione di assegnazione agevolata in applicazione della L. 208/2015; ai fini della presente comunicazione essa avrà comunque effetto per l'annualità 2016, senza comunque incidere sull'adempimento in scadenza il prossimo 31 ottobre, posto che quest'ultimo riguarda il periodo d'imposta 2015.

#### ⇒ *Comunicazione dei finanziamenti*

Oltre e indipendentemente alla comunicazione dei beni dati in uso gratuito ai soci, si dovranno anche segnalare eventuali finanziamenti e/o capitalizzazioni che gli stessi soggetti (o loro familiari) hanno effettuato a favore della società o dell'impresa.

La comunicazione riguarda solo i finanziamenti avvenuti nel corso del periodo d'imposta oggetto di osservazione (2015), a nulla rilevando eventuali finanziamenti avvenuti precedentemente (anche se ancora in corso).

A prescindere da qualsiasi considerazione, va rimarcato che tale segnalazione ha lo scopo di evidenziare eventuali posizioni non congrue del soggetto finanziatore ai fini del redditometro.

Si consideri il seguente esempio:

- il sig. Rossi ha effettuato un finanziamento di 50.000 euro alla società da lui partecipata;
- il reddito dichiarato dal sig. Rossi è pari a 20.000 euro;

*Dott. Rizzi Mauro*

- l'Agenzia delle Entrate potrebbe richiedere al contribuente dove sia riuscito a reperire la provvista necessaria per effettuare il prestito alla società e, in caso di assenza di giustificazioni, potrebbe fare un accertamento da redditometro.

La comunicazione deve essere effettuata solo da parte della società e, diversamente da quanto previsto in tema di concessione gratuita dei beni, non è possibile l'invio da parte del singolo socio.

Non è previsto l'obbligo di comunicazione ove il valore dei finanziamenti e delle capitalizzazioni, autonomamente considerati, non superino il valore di 3.600 euro.

Al riguardo si consideri che:

- per finanziamenti, si intendono le somme a qualsiasi titolo prestate alla società, sia con applicazione di interessi che infruttifere.
- per capitalizzazioni o apporti si intendono le somme versate alla società non a titolo di prestito, bensì a titolo di rafforzamento del patrimonio, come nel caso di sottoscrizione e aumenti di capitale, versamenti a copertura perdite, in conto aumento capitale, in conto futuro aumento capitale, le rinunce alla restituzione dei finanziamenti in precedenza erogati, etc.).

Nel caso in cui un soggetto abbia effettuato un finanziamento in anni precedenti al 2015 e, durante tale annualità, abbia rinunciato alla restituzione, si ritiene non si debba fare alcuna comunicazione, nonostante contabilmente si produca una patrimonializzazione della società. Infatti, non vi è stato alcun esborso finanziario da parte del soggetto.

Di particolare importanza è la verifica della soglia per l'obbligo di effettuazione della comunicazione: tale soglia è riferita al singolo socio e non alla società. Per verificare il superamento della stessa vanno considerati i finanziamenti al lordo delle eventuali restituzioni effettuate nello stesso periodo di imposta al socio o al familiare dell'imprenditore.

### **Esempio**

Il socio Mario Bianchi ha effettuato finanziamenti nella Delta Srl nel corso del periodo di imposta 2015 ed è stato rimborsato nelle seguenti misure:

- 26 gennaio: finanziamento 8.000 euro;
- 22 maggio: finanziamento 9.000 euro;
- 8 settembre: restituzione 15.000 euro.

Il saldo dei finanziamenti alla data del 31 dicembre 2015 è pari a 2.000, ma la comunicazione deve comunque essere effettuata per l'importo di 17.000 euro indicando la data del 22 maggio 2015 (la data dell'ultima erogazione nei confronti della società).

La comunicazione deve essere effettuata sia dalle imprese in contabilità ordinaria sia da quelle in contabilità semplificata; l'obbligo però sussiste per le imprese in contabilità semplificata che sono dotate di un conto corrente dedicato all'attività (nessun monitoraggio è invece previsto per i conti utilizzati promiscuamente anche per esigenze personali o familiari).

Si evidenzia infine che sono esclusi dall'obbligo di comunicazione i dati relativi a qualsiasi apporto di cui l'Amministrazione finanziaria è già in possesso (ad esempio, un finanziamento effettuato per atto pubblico o scrittura privata autenticata).

## 2) DICHIARAZIONE PRECOMPILATA: NUOVI OBBLIGHI DI COMUNICAZIONE AL SISTEMA TESSERA SANITARIA

Con il **DM Economia e Finanze del 1° settembre 2016** sono previste ulteriori categorie di soggetti che risultano obbligate a trasmettere al Sistema tessera sanitaria (STS) i dati delle spese sanitarie e veterinarie, sostenute dalle persone fisiche dal 1° gennaio 2016, che possono beneficiare della detrazione Irpef del 19% ai sensi dell'articolo 15, comma 1, lettera c) e c-bis), Tuir.

Con riferimento alle spese sanitarie si tratta di:

- esercizi commerciali di cui all'articolo 4, comma 1, lettere d), e) ed f), D.Lgs. 114/1998, che svolgono l'attività di distribuzione al pubblico di farmaci ai sensi dell'articolo 5, D.L. 223/2006, ai quali è stato assegnato dal Ministero della salute il codice identificativo univoco previsto dal D.M. 15 luglio 2004 (c.d. "parafarmacie");
- iscritti agli Albi professionali degli psicologi, di cui alla L. 56/1989;
- iscritti agli Albi professionali degli infermieri, di cui al D.M. 739/1994;
- iscritti agli Albi professionali delle ostetriche/i, di cui al D.M. 740/1994;
- iscritti agli Albi professionali dei tecnici sanitari di radiologia medica, di cui al D.M. 746/1994;
- esercenti l'arte sanitaria ausiliaria di ottico, che hanno effettuato la comunicazione al Ministero della salute di cui agli articoli 11 comma 7 e 13, D.Lgs. 46/1997.

Analogo obbligo viene poi previsto per le spese veterinarie, con l'avvertenza che la comunicazione riguarderà solamente quelle spese veterinarie riguardanti le tipologie di animali individuate dal D.M. 289/2001 che possono beneficiare della detrazione Irpef del 19% ai sensi dell'articolo 15, comma 1, lettera c-bis), Tuir, cioè quelle sostenute per la cura di animali legalmente detenuti a scopo di compagnia o per la pratica sportiva. Sono pertanto escluse le spese sostenute per animali destinati all'allevamento, alla riproduzione o al consumo alimentare, allevati o detenuti nell'esercizio di attività commerciali o agricole o utilizzati per attività illecite.

I nuovi obblighi di comunicazione, pertanto, si applicano ai dati relativi alle predette spese sanitarie o veterinarie sostenute dal 1° gennaio 2016, in modo da poter essere utilizzati per la precompilazione dei modelli 730/2017 e Unico 2017 PF, da rendere disponibili entro il 15 aprile 2017.

### No allo spesometro

Per effetto del nuovo obbligo di comunicazione dei dati, viene previsto che i dati trasmessi al Sistema tessera sanitaria siano esclusi dal c.d. "spesometro", di cui all'articolo 21, D.L. 78/2010.

Successivamente al citato D.M. datato 1° settembre 2016 sono stati emanati i due seguenti provvedimenti normativi:

- il **provvedimento n. 142369 del 15 settembre 2016** con il quale l'Agenzia delle entrate ha stabilito le modalità tecniche di utilizzo dei dati relativi alle ulteriori spese sanitarie e alle spese veterinarie, ai fini della elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata, a decorrere dall'anno d'imposta 2016;

*Dott. Rizzi Mauro*

- il **D.M. economia e finanze del 16 settembre 2016** con il quale il Ministero ha stabilito le specifiche tecniche e le modalità operative della trasmissione telematica al Sistema tessera sanitaria dei dati relativi alle ulteriori spese sanitarie e alle spese veterinarie, ai fini dell'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata da parte dell'Agenzia delle Entrate, a decorrere dall'anno d'imposta 2016.

Sulla base delle richiamate disposizioni, quindi, viene previsto che ai fini dell'obbligo di invio telematico i nuovi soggetti interessati devono richiedere le necessarie credenziali di accesso al Sistema tessera sanitaria:

- al Ministero dell'economia e delle finanze, tramite le specifiche funzionalità del Sistema tessera sanitaria stesso;
- entro il 31 ottobre, secondo le modalità disciplinate nel relativo allegato tecnico.

In alternativa i dati possono essere trasmessi anche per il tramite delle associazioni di categoria e dei soggetti terzi (ad esempio, i professionisti abilitati ad Entratel), a tal fine delegati, utilizzando l'apposita funzione del Sistema tessera sanitaria.

A tal fine, gli intermediari devono:

- essere individuati e designati come "responsabili", ai sensi dell'art. 29 del D.Lgs. 196/2003 (Codice per il trattamento dei dati personali);
- tramite le specifiche funzionalità del Sistema tessera sanitaria, accettare la delega all'invio telematico dei dati per conto del soggetto delegante e garantire il rispetto degli standard previsti.

La trasmissione dei dati deve essere effettuata:

- secondo quanto previsto dal calendario pubblicato sul sito del Sistema tessera sanitaria;
- in ogni caso, entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello in cui la spesa è stata effettuata dall'assistito.

Pertanto, per le spese sanitarie/veterinarie sostenute nell'anno 2016, la trasmissione telematica dei relativi dati dovrà essere effettuata entro il 31 gennaio 2017.

### **Opposizione del cliente all'invio dei dati**

È bene ricordare che per tutelare la propria *privacy*, ciascun assistito può esercitare la propria opposizione a rendere disponibili all'Agenzia delle entrate i dati relativi alle spese sanitarie, per l'elaborazione della dichiarazione precompilata. In relazione alle modalità di opposizione, il D.M. 16 settembre 2016 conferma quelle già previste per le altre spese sanitarie.

Tale opposizione può essere manifestata:

- in caso di scontrino "parlante", non comunicando al soggetto che lo emette il codice fiscale riportato sulla tessera sanitaria;
- negli altri casi, chiedendo verbalmente al professionista o alla struttura sanitaria di annotare l'opposizione sul documento fiscale; l'informazione di tale opposizione deve comunque essere conservata anche dal professionista/struttura sanitaria.

In via transitoria, quest'ultima modalità di opposizione può essere esercitata, in relazione alle prestazioni sanitarie erogate dai soggetti previsti dal DM 1° settembre 2016, dalle spese sostenute dal 14 novembre

*Dott. Rizzi Mauro*

prossimo (sessantesimo giorno successivo alla pubblicazione del provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 142369 del 15 settembre 2016).

Va, infine, precisato che, a differenza delle spese sanitarie, per quelle veterinarie non è prevista la possibilità di opporsi al loro trattamento.

### **3) DECISIONI IN VISTA PER LA CONSERVAZIONE DELLE FATTURE ELETTRONICHE EMESSE AL GSE**

Dal 21 settembre 2015 sono state attivate le funzionalità relative alla fatturazione elettronica per le cessioni di energia al Gestore dei Servizi Energetici per il settore fotovoltaico, con riferimento ai seguenti regimi commerciali: Certificati Verdi e Tariffa Onnicomprensiva, Ritiro Dedicato, Tariffa Fissa Onnicomprensiva, Scambio sul posto, Certificati Bianchi e FER elettriche.

Il fornitore che cede energia deve quindi procedere alla conservazione in modalità elettronica le fatture emesse scaricabili dal portale del GSE, entro il termine ultimo del 31 dicembre 2016 per le fatture elettroniche emesse nel 2015.

#### **La modalità di emissione della fattura elettronica al GSE**

Il Gestore dei Servizi Energetici gestisce il processo di fatturazione elettronica esclusivamente sulla base dei documenti emessi sui singoli portali, come previsto dalle Convenzioni stipulate.

In particolare, il fornitore di energia elettrica deve completare la proposta di fattura limitandosi a inserire il numero e la data e autorizzare il GSE a emettere per suo conto la fattura elettronica.

È poi il Gestore dei Servizi Energetici che provvede a firmare digitalmente e a trasmettere la fattura elettronica al Sistema di Interscambio.

Ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lettera a), D.M. 17 giugno 2014 è necessario garantire una corretta tenuta della contabilità nella conservazione dei documenti informatici: si ritiene, pertanto, consigliabile adottare un registro sezionale Iva dedicato alle sole fatture elettroniche emesse con una numerazione separata.

La risoluzione n. 81/E/2015 ha chiarito come tutte le fatture elettroniche devono essere conservate in modalità elettronica ai sensi dell'articolo 39, comma 3, D.P.R. 633/1972: in caso di verifiche, controlli o ispezioni, il documento informatico deve essere leggibile e, a richiesta, disponibile su supporto cartaceo o informatico presso la sede del contribuente ovvero presso il luogo di conservazione delle scritture dichiarato dal soggetto passivo Iva ai sensi dell'articolo 35, comma 2, lettera d), D.P.R. 633/1972.

La conservazione elettronica delle fatture in conformità alle disposizioni del D.M. 17 giugno 2014 può essere effettuata, alternativamente:

- direttamente dal soggetto passivo Iva fornitore di energia;
- dal soggetto depositario delle scritture contabili;
- da un soggetto terzo.

Si avvisa la gentile Clientela che, essendo l'obbligo di fatturazione elettronica al GSE stato introdotto dal 21 settembre 2015, la prima scadenza applicativa di tale obbligo è per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare – in relazione alle fatture emesse nel periodo 21 settembre – 31 dicembre 2015 - il prossimo 31 dicembre 2016. È, pertanto, necessario attivarsi in tempi brevi per l'individuazione del soggetto conservatore delle fatture elettroniche emesse dal GSE, in quanto tale

*Dott. Rizzi Mauro*

servizio non viene fornito dalla procedura attiva sul portale del GSE. I riferimenti del soggetto conservatore devono essere riportati dal contribuente solo nel Manuale della conservazione, non dovendo essere comunicati telematicamente all'Agenzia delle entrate, come ha chiarito la citata risoluzione n. 81/E/2015.

#### 4) SUPER AMMORTAMENTI – BENI AGEVOLABILI E SCADENZA DELL'AGEVOLAZIONE

Come già segnalato in precedenti informative, la L. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016), al fine di incentivare gli investimenti, ha introdotto un'agevolazione che consente una maggiore deduzione (pari al 40%):

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

In entrambi i casi, la maggior deduzione non transita in contabilità, ma viene beneficiata con una variazione in diminuzione direttamente nel modello Unico.

##### I beni agevolabili

Per l'individuazione degli investimenti agevolabili, occorre osservare che il bonus riguarda solo i beni:

- **materiali** (quindi non potrà essere agevolato un marchio, un brevetto, una licenza, etc.);
- che siano **strumentali** (quindi sono esclusi i beni merce, ossia quelli acquistati per la rivendita, così come sono esclusi i materiali di consumo);
- la cui aliquota di ammortamento sia pari o superiore al 6,5%, avendo riguardo alla tabella di cui al D.M. 31 dicembre 1988. Requisito che comunque viene soddisfatto dalla maggioranza delle tipologie di beni strumentali.

Su questo punto (aliquota di ammortamento) è intervenuta l'Agenzia delle entrate attraverso la **risoluzione n. 74/E/2016**, analizzando il trattamento dei beni impiegati nell'esercizio di attività regolate (come la distribuzione di gas naturale), oltre ai beni gratuitamente devolvibili (ossia quelli che vengono gratuitamente trasferiti alla fine di una concessione), affermando come si debba in ogni caso far riferimento, anche per questi, ai coefficienti ex D.M. 31 dicembre 1988.

Questi sono comunque 2 casi piuttosto specifici, ma è bene ricordare che l'agevolazione in commento si applica per la generalità degli investimenti delle imprese.

Sono invece **esclusi** dal *bonus*:

- i fabbricati di ogni tipo (quindi sia abitativi che strumentali, indipendentemente dal fatto che siano utilizzati nell'attività), nonché le costruzioni (anche quelle leggere, nonostante per tali beni l'aliquota di ammortamento sia del 10%),
- i beni indicati nell'allegato 3 alla Legge di Stabilità 2016, in cui si indicano alcuni Gruppi e Specie della Tabella di cui al D.M. 31 dicembre 1988 (ad esempio condutture, materiale rotabile, ferroviario e tramviario, aerei, etc.). Le motrici risultano comunque agevolabili.

*Dott. Rizzi Mauro*

L'Agenzia precisa che l'agevolazione spetta tanto con riferimento ai beni costruiti in economia, quanto per quelli la cui costruzione è affidata in appalto a soggetti terzi.

La norma, inoltre, richiede che per beneficiare dell'agevolazione i beni strumentali siano **nuovi**.

Si considerano beni nuovi, in particolare:

- i beni acquistati presso il produttore o commerciante del bene, nonché quelli acquistati presso soggetti diversi, purché il bene non sia mai stato utilizzato (quindi mai entrato in funzione);
- i beni destinati all'esposizione (*show room*);
- per i beni complessi, ossia che comprendono al proprio interno anche beni usati, il requisito della novità sussiste se viene fornita un'attestazione in merito alla prevalenza del bene nuovo rispetto a quelli usati.

### La scadenza dell'agevolazione

Si coglie l'occasione per ricordare il fatto che la presente agevolazione non è a regime, ma risulta transitoria e limitata nel tempo.

Malgrado si siano diffuse indicazioni di una possibile proroga (che probabilmente sarà contenuta nella prossima Legge di Stabilità), pare opportuno segnalare che, ad oggi, la scadenza rimane quella fissata dalla L. 208/2015: gli investimenti devono essere effettuati **entro il prossimo 31 dicembre 2016**.

Al riguardo è bene rammentare che:

- per i beni acquisiti in **proprietà** occorre far riferimento alla data di consegna o spedizione, tenendo conto che eventuali clausole che differiscono il passaggio della proprietà determinano anche il differimento del momento in cui è fruibile l'agevolazione (a eccezione della clausola di riserva della proprietà che ai fini fiscali è irrilevante);
- per i beni acquisiti mediante contratto di **appalto**, la regola è l'ultimazione della prestazione (con conseguente differimento del momento in cui il bene è agevolato), a meno che il contratto non preveda la liquidazione di SAL definitivi, nel qual caso rileva l'importo di tali SAL liquidati;
- per i beni in **leasing**, invece, si deve aver riguardo alla data in cui il bene è consegnato all'utilizzatore (risultante dal verbale di consegna). L'agevolazione spetterà anche sul futuro prezzo di riscatto (sempre e solo per i beni precedentemente consegnati nel periodo agevolato).

Pertanto, qualora vi fosse l'intenzione di effettuare un investimento nel prossimo futuro, potrebbe essere conveniente cercare di realizzarlo entro la fine dell'anno, in modo tale da assicurarsi il *bonus*.

Lo Studio resta a disposizione per le analisi di dettaglio dell'agevolazione e le valutazioni di convenienza circa i possibili investimenti da pianificare.

## 5) CHIARIMENTI SULLA RIAMMISSIONE ALLA RATEAZIONE ENTRO IL 20 OTTOBRE 2016 DELLE SOMME CHIESTE IN PAGAMENTO DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 13-bis, comma 3, D.L. 113/2016, inserito dalla legge di conversione L. 160/2016 ha previsto la possibilità di ottenere un nuovo piano di rateazione per i contribuenti decaduti tra il 16 ottobre 2015 e il 1° luglio 2016 dalla rateazione delle somme dovute a seguito di definizione dell'avviso di accertamento con

*Dott. Rizzi Mauro*

adesione o per acquiescenza, purchè la relativa richiesta venga presentata all'ufficio dell'Agenzia delle entrate entro il 20 ottobre 2016.

La **circolare n. 41/E/2016** ha chiarito l'ambito soggettivo e oggettivo di applicazione della disposizione e la modalità per ottenere il nuovo piano di dilazione.

Si ricorda alla gentile clientela, come commentato sulla circolare mensile n. 9/2016, che il 20 ottobre 2016 scade anche il termine per essere riammessi alle rateazioni con Equitalia decadute entro il 30 giugno 2016, ottenendo una nuova dilazione delle somme non ancora versate senza avere l'obbligo di pagare integralmente le rate scadute all'atto della domanda.

### **L'ambito soggettivo della riammissione alla rateazione con l'Agenzia delle Entrate**

Possono essere riammessi in rateazione i contribuenti che si trovano congiuntamente nelle seguenti 3 condizioni:

1. hanno definito le somme dovute mediante adesione all'accertamento ai sensi dell'articolo 7, D.Lgs. 218/1997, ai processi verbali di constatazione consegnati entro il 31 dicembre 2015 oppure agli inviti al contraddittorio notificati entro il 31 dicembre 2015, oppure hanno prestato acquiescenza all'accertamento ai sensi dell'articolo 15, D.Lgs. 218/1997;
2. hanno optato per il pagamento in forma rateale;
3. sono decaduti dal piano di rateazione in quanto, dopo avere effettuato il pagamento della prima rata, non hanno rispettato le successive scadenze del relativo piano di ammortamento. In particolare, la decadenza si è verificata a causa del mancato versamento di una rata (diversa dalla prima) entro il termine di pagamento della rata successiva.

Il beneficio della nuova rateazione a seguito di decadenza verificatasi nell'arco temporale tra il 16 ottobre 2015 e il 1° luglio 2016 avviene mediante richiesta del nuovo piano rateale da parte del contribuente decaduto da presentare all'ufficio dell'Agenzia delle entrate entro il termine ultimo del 20 ottobre 2016, purchè alla data di presentazione dell'istanza sia presente un debito residuo ancora da pagare.

### **Il procedimento per ottenere il nuovo piano di rateazione**

Il *fac-simile* dell'istanza in carta semplice che può essere presentata all'ufficio competente (che ha emesso il provvedimento di rateazione) è allegato alla circolare n. 41/2016 e deve riportare l'indicazione degli estremi dell'atto a cui si riferisce il piano di rateazione per il quale si è verificata la decadenza nonché del numero delle rate trimestrali in cui si intende pagare l'importo ancora dovuto:

- nel caso in cui il piano rateale dal quale il contribuente è decaduto afferisce a un atto perfezionatosi o definitosi prima del 22 ottobre 2015, il residuo importo dovuto è nuovamente dilazionabile in un numero di rate trimestrali da 8 a 12;
- nel caso in cui il piano rateale dal quale il contribuente è decaduto afferisce a un atto perfezionatosi o definitosi dopo il 22 ottobre 2015, il residuo importo dovuto è nuovamente dilazionabile in un numero di rate trimestrali da otto a sedici.

La richiesta del nuovo piano rateale da parte del contribuente decaduto deve essere presentata all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate entro il 20 ottobre 2016. Ricevuta l'istanza (mediante consegna diretta, raccomandata o pec) da parte del contribuente, l'ufficio procede a effettuare gli opportuni controlli in

*Dott. Rizzi Mauro*

ordine alla tempestività dell'istanza stessa e alla circostanza che la decadenza si sia verificata tra il 16 ottobre 2015 e il 1° luglio 2016. In caso di controlli positivi, l'ufficio sospende i carichi eventualmente già iscritti a ruolo o affidati all'agente della riscossione ed elabora un nuovo piano rateale che terrà conto del numero di rate richieste dal contribuente e gli notifica l'accoglimento dell'istanza presentata. Effettuato il versamento della rata iniziale, il contribuente avrà cura di far pervenire entro 10 giorni la quietanza dell'avvenuto pagamento all'Ufficio competente. L'Agenzia delle entrate, sulla base della data di effettivo versamento della suddetta rata, predisporrà il piano di rateazione definitivo con la corretta indicazione delle scadenze trimestrali delle rate successive e dei relativi importi dovuti, comprensivi degli interessi di rateazione aggiornati nel loro ammontare in base alle suddette scadenze.

In relazione al nuovo piano di ammortamento potranno verificarsi le seguenti ipotesi di inadempimenti nel pagamento delle rate del piano di rateazione:

- mancato pagamento della rata iniziale pur in presenza di un'istanza presentata tempestivamente: in tali casi il contribuente non si avvale della possibilità di accedere alla nuova rateazione e permane nella condizione di "decaduto";
- mancato pagamento di una delle rate diverse da quella iniziale entro il termine di pagamento della rata successiva: tale situazione comporta la decadenza della nuova rateazione.

## 6) L'AGENZIA RITORNA SUL TEMA DELLE ASSEGNAZIONI AGEVOLATE

L'Agenzia delle entrate, con circolare n. 37/E/2016, ha fornito ulteriori chiarimenti sulla materia delle assegnazioni agevolate, cessioni agevolate e trasformazioni in società semplici.

Nonostante il termine per profittare del particolare regime sia scaduto lo scorso 30 settembre, si propone comunque una tabella riepilogativa dei principali chiarimenti per i seguenti motivi:

- bisogna gestire la fiscalità dei soci assegnatari;
- va gestito l'aspetto Iva, anche in termini di rettifica;
- sembra verosimile una riapertura dei termini con la prossima Legge di Stabilità per il 2017.

|  |   |
|--|---|
| <b>Condizione di fattibilità</b>                                   | L'assegnazione dei beni ai soci comporta l'annullamento di riserve contabili (di utili/di capitale) in misura pari al valore al bene in sede di assegnazione (trattasi del valore civilistico e non di quello fiscale).<br>Pertanto, in mancanza di riserve sufficienti l'assegnazione non è possibile.   |
| <b>Plusvalenze derivanti dall'assegnazione di immobilizzazioni</b> | La circolare, sulla scia delle indicazioni fornite dal Cndcec, prende atto che l'assegnazione può dare origine alla iscrizione di plusvalenze contabili, ove il bene sia assegnato a valori superiori a quelli di iscrizione contabile (il riferimento è sempre alla dimensione civilistica, posto che per quella fiscale è possibile optare per il valore catastale).<br>Tale plusvalenza: <ul style="list-style-type: none"> <li>• non assume rilevanza ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, in quanto assoggettata a imposta sostitutiva;</li> <li>• concorre alla formazione del risultato economico (civilistico) dell'esercizio 2016</li> </ul> |

*Dott. Rizzi Mauro*

|  |   |
|--|---|
|  | <p>confluendo tra le riserve disponibili di patrimonio netto. L'eventuale distribuzione, pertanto, segue il regime ordinario di tassazione;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• assume rilevanza ai fini della disciplina degli interessi passivi ex articolo 96, Tuir (per le sole società di capitali) e delle spese di rappresentanza ex articolo 108, comma 2, Tuir.</li> </ul> <p>Specularmente avviene per le eventuali minusvalenze che, ovviamente, non sono deducibili dal reddito in quanto non realizzate, rilevano ai fini del ROL e non sono deducibili ai fini Irap.</p>   |
| <p><b>Proventi derivanti dall'assegnazione di beni merce</b></p>   | <p>Il differenziale positivo (ricavi-costi) rilevato in contabilità generato dall'assegnazione di beni merce:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• non assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa e dell'Irap;</li> <li>• ove concorra alla determinazione del risultato d'esercizio e confluisca nelle riserve disponibili, è tassato in sede di distribuzione come dividendo in capo al socio percettore (per le società di capitali);</li> <li>• assume rilevanza ai fini della disciplina degli interessi passivi ex articolo 96, Tuir (per le sole società di capitali), ed anche ai fini della disciplina delle spese di rappresentanza ex articolo 108, comma 2, Tuir.</li> </ul> <p>Nel caso di differenziale negativo, lo stesso è deducibile dal reddito di impresa a condizione che sia stato utilizzato il valore normale ex articolo 9, Tuir; inoltre riduce il ROL per la deduzione degli interessi passivi per i soggetti Ires.</p> <p>Il componente, infine, riduce la base imponibile Irap.</p> |
| <p><b>Utilizzo delle riserve in sospensione di imposta</b></p>   | <p>Nel caso di presenza nel patrimonio netto di riserve in sospensione di imposta, queste possono essere utilizzate ai fini dell'assegnazione dopo avere "esaurito" le riserve di utili e di capitale.</p> <p>L'imposta sostitutiva del 13% viene applicata sull'intero importo delle riserve ridotte (in base alla scelta contabile – civilistica) e non solo per l'importo rilevante ai fini fiscali.</p>   |
| <p><b>Assegnazione e cessione di beni gravati da usufrutto o assegnati con attribuzione di usufrutto</b></p> | <p>Non può mai essere oggetto di assegnazione o cessione agevolata il singolo diritto gravante sul bene (ad esempio usufrutto).</p> <p>Tuttavia, la società può beneficiare della disciplina agevolativa quando:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• è titolare di un diritto reale sul bene e si libera del suo diritto reale assegnando o cedendo definitivamente il bene al socio;</li> <li>• detiene la piena proprietà del bene e se ne libera assegnando o cedendo ai soci singoli diritti reali (ad esempio, usufrutto ad un socio e nuda proprietà ad un altro socio).</li> </ul>  |
| <p><b>Assegnazione di più beni e compensazione della base</b></p>  | <p>In caso di assegnazione agevolata (e/o cessione) di più beni (per alcuni dei quali si evidenzia una base imponibile e per altri un valore negativo), l'imposta sostitutiva va applicata sulla somma algebrica dei valori.</p> <p>Ad esempio, base imponibile di 100 per un bene e differenziale negativo di 80, la</p>   |

*Dott. Rizzi Mauro*

|  |   |
|--|---|
| <b>imponibile</b>  | sostitutiva si applica su 20.   |
| <b>Beni concessi in affitto di azienda</b>   | <p>Il singolo bene compreso nell'azienda concessa in affitto non è suscettibile di assegnazione/cessione agevolata.</p> <p>Per l'assegnazione è necessario che il bene venga prima "restituito" dal conduttore al proprietario dell'azienda</p>   |
| <b>Effetti fiscali in capo ai soci: imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione</b> | <p>Per i soci delle società di capitali, il pagamento dell'imposta sostitutiva, operato dalla società per poter utilizzare le riserve in sospensione d'imposta, determina l'irrelevanza come dividendo in capo agli stessi dell'importo assoggettato a tassazione dalla società.</p> <p>Per i soci di società di persone non è possibile fruire di un doppio incremento del valore della partecipazione, una prima volta al momento della rivalutazione ed una volta al momento dell'affrancamento della riserva in sospensione.</p>  |
| <b>Dividendi per i soci di società di capitali</b>                                       | <p>Il socio di società di capitali che riceve i beni in assegnazione, tassa come dividendo la differenza tra:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• il valore normale/catastale del bene assegnato (a prescindere dal valore contabile utilizzato);</li> <li>• l'importo assoggettato a imposta sostitutiva dalla società.</li> </ul>  |
| <b>Reddito per i soci di società di persone</b>  | <p>Quando in capo al socio della società di persone il valore normale/catastale del bene assegnato (a prescindere dal valore contabile utilizzato) risulta maggiore del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, emerge un differenziale negativo da tassare come reddito di partecipazione</p>   |
| <b>Passaggio da semplificata a ordinaria e annullamento da riserva di rivalutazione</b>  | <p>Nel caso in cui il contribuente, in regime di contabilità semplificata, abbia aderito a una norma di rivalutazione dei beni di impresa, non ha creato una riserva in sospensione di imposta per "mancanza" del patrimonio netto.</p> <p>Qualora fosse poi transitato al regime ordinario, ricostituendo la riserva da rivalutazione, ha creato una riserva libera da vincoli.</p> <p>Pertanto, il successivo annullamento di tale riserva – per consentire l'assegnazione dei beni ai soci – non è assoggettato all'imposta sostitutiva del 13% prevista in materia di assegnazione agevolata.</p> |
| <b>Libera scelta (senza abuso) tra cessione e assegnazione</b>                           | <p>Tra l'assegnazione agevolata e la cessione agevolata sussistono, a fronte di medesime regole di tassazione sostitutiva, differenze in ordine alle conseguenze fiscali.</p> <p>L'Agenzia ha confermato che la possibilità di optare per l'assegnazione agevolata in luogo della cessione (e viceversa) costituisce una scelta preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dal legislatore, dalla quale potrebbe originare un legittimo risparmio di imposta non sindacabile ai sensi dell'articolo 10-bis, L. 212/2000.</p>   |
| <b>Assegnazione di beni in costanza di recesso da società di persone</b>                 | <p>Nella ipotesi in cui la società proceda all'assegnazione agevolata di un bene al socio che recede, il plusvalore latente relativo al bene assegnato – assoggettato a tassazione in misura agevolata – non resta nel patrimonio della società.</p> <p>Ne consegue, quindi, che su tale plusvalore non si realizza un fenomeno di doppia</p>   |

*Dott. Rizzi Mauro*

|   |   |
|---|---|
|   | <p>tassazione sui soci rimanenti che giustifichi il riconoscimento in deduzione di un costo in capo alla società.</p>   |
| <p><b>Assegnazione e operazioni straordinarie</b></p>                 | <p>Nella circolare n. 26/E/2016 è stato precisato che nei casi di fusione (propria o per incorporazione) o di scissione (totale o parziale), la società incorporante risultante dalla fusione e le società beneficiarie delle scissioni possono procedere all'assegnazione dei beni, anche nei confronti dei soci delle società incorporate, fuse o scisse, sempre che questi ultimi abbiano rivestito tale qualità di soci presso le società di provenienza alla data del 30 settembre 2015.</p> <p>In tal caso ai soci possono essere assegnati con la disciplina agevolata tutti i beni risultanti in capo alla nuova società (incorporante risultante dalla fusione o beneficiaria della scissione), sempreché gli stessi non rientrino tra quelli strumentali per destinazione.</p> <p>Viene precisato che tali conclusioni sono applicabili anche nel caso di conferimenti di azienda effettuati in regime di continuità fiscale.</p>   |
| <p><b>Assegnazione beni rivalutati ai sensi della L. 147/2013</b></p> | <p>I soggetti che hanno rivalutato beni in ottemperanza alla L. 147/2013 guadagnano il riconoscimento fiscale (ai fini della cessione) dal 2017; pertanto, nel caso di assegnazione nel 2016 avrebbero perduto il beneficio.</p> <p>Per ragioni di coordinamento sistematico, l'Agenzia ritiene che la fuoriuscita agevolata del bene nel periodo 2016 non determini una ipotesi ordinaria di assegnazione per la quale è previsto il venir meno degli effetti fiscali della rivalutazione.</p> <p>Di conseguenza, il contribuente potrà tenere conto del maggior valore rivalutato.</p>  |
| <p><b>Iva: base imponibile</b></p>                                    | <p>Richiamando la giurisprudenza comunitaria, la circolare afferma che, in tutte le ipotesi di estromissione di un bene per la cessazione dell'esercizio dell'attività economica per il quale si è usufruito della detrazione d'imposta a monte, l'Iva sul bene estromesso va applicata anche oltre il termine previsto per la rettifica alla detrazione.</p> <p>La base imponibile Iva della cessione gratuita non comprende il "ricarico" normalmente praticato sul mercato per quel bene essendo costituita dal prezzo di acquisto del bene "attualizzato" al momento della cessione". Per "prezzo di acquisto dei beni" si intende il valore residuo dei beni al momento del prelievo o della destinazione dei medesimi. Tale diminuzione di valore, nel periodo compreso tra la data di acquisto e quella di assegnazione, dovrà essere calcolata di volta in volta tenendo conto delle variabili rilevanti (variazioni significative con effetto negativo sul piano tecnologico, di mercato, economico o normativo, obsolescenza, o deterioramento fisico per gli immobili, anche in dipendenza del grado di vetustà etc.) in base alla tipologia di bene, non essendo possibile fornire delle indicazioni definitive e univoche su un oggettivo fattore decrementativo suscettibile di applicazione generale.</p> <p>In assenza di un prezzo di acquisto (si pensi al fabbricato costruito), la base</p> |

*Dott. Rizzi Mauro*

|   |   |
|---|---|
|   | imponibile è costituita dal costo o dal prezzo di costo di beni simili (immobili che per situazione, dimensione e altre caratteristiche essenziali siano simili a quelle dell'immobile di cui trattasi). Con esclusivo riferimento ad analoghe situazioni di mancanza assoluta di prezzo di acquisto originario o del costo, è ammessa la possibilità di determinare la base imponibile secondo il criterio del prezzo d'acquisto di beni simili, evitando l'esame in dettaglio di quali elementi di valore abbiano condotto a tale prezzo. |
| <b>Iva: rettifica della detrazione nel caso di assegnazione fuori campo</b>         | La rettifica della detrazione deve essere operata, non solo per le assegnazioni in regime di esenzione, ma anche per quelle fuori campo Iva, in quest'ultimo caso limitatamente all'imposta assolta sugli eventuali interventi incrementativi (che non abbiano esaurito la loro utilità) operati sull'immobile nel corso del periodo di tutela fiscale, dato che lo stesso è stato acquistato senza esercitare la detrazione.   |
| <b>Iva: trasformazione in società semplice</b>                                      | La trasformazione di una società commerciale in una società semplice di mera gestione immobiliare determina la cessazione dell'attività imprenditoriale, con la conseguenza che, all'atto della trasformazione, la società trasformanda dovrà provvedere alla chiusura della partita Iva.   |
| <b>Imposta sostitutiva con assegnazione di terreni agricoli e fabbricati rurali</b> | L'imposta sostitutiva deve essere determinata in considerazione del solo valore catastale dei terreni agricoli, sempreché il fabbricato rurale sovrastante sia strumentalmente funzionale alle necessità del fondo e sia trasferito unitamente al fondo stesso.   |
| <b>Registro: imposta minima</b>   | Per le assegnazioni/cessioni di diritti reali su immobili, soggette alle aliquote proporzionali, l'imposta di registro si applica (ove necessario) con la misura minima di 1.000 euro.  |
| <b>Registro: opzione per il catastale</b>   | L'imposta di registro può essere applicata sul valore catastale (mediante apposita opzione) solo se la scelta è fatta anche ai fini della imposta sostitutiva delle imposte dirette. Non è ammessa una opzione diversa e autonoma i soli fini del registro.   |
| <b>Registro: prezzo valore</b>  | Rimane ferma la possibilità per il socio, in presenza dei requisiti, di optare per l'applicazione della regola del "prezzo - valore".   |

## 7) L'AGENZIA FA IL PUNTO SULLE NUOVE NORME IN TEMA DI DEDUCIBILITÀ DEI COSTI EX BLACK LIST

Con la recente **circolare n. 39/E/2016** l'Agenzia delle entrate, al fine di fornire i chiarimenti necessari all'applicazione delle novità sul tema succedutesi nel corso del 2015 e del 2016, è intervenuta sulla deducibilità dei costi sostenuti dalle imprese nazionali in relazione a rapporti intrattenuti con realtà stabilite in Paesi *black list*.

*Dott. Rizzi Mauro*

Le norme in materia di costi sostenuti dalle imprese italiane per acquisti di beni e servizi effettuati da soggetti domiciliati in Stati o territori a fiscalità privilegiata, ovvero "*black list*", sono state, difatti, oggetto di rilevanti modifiche.

Gli interventi sono stati operati:

- dal c.d. Decreto Internazionalizzazione (D.Lgs. 147/2015) che ha sancito il passaggio dalla indeducibilità dei costi alla possibilità di deduzione nei limiti del valore normale dei beni e servizi e della deducibilità dell'eccedenza nel solo caso di sussistenza di circostanze esimenti.

Al fine di ritenere verificati gli esimenti è sufficiente fornire la prova che le operazioni:

- rispondano ad un effettivo interesse economico;
- abbiano avuto concreta attuazione.
- dalla Legge di Stabilità 2016 (L. 208/2015) che, con decorrenza 2016, ha previsto l'abrogazione delle norme in tema di deducibilità dei costi *black list* contenute nel Testo Unico delle imposte dirette equiparando tali spese a quelle sostenute per operazioni interne.

#### Normativa applicabile ai costi sostenuti nel 2015

A seguito di tali modifiche normative si evidenzia che in relazione ai costi sostenuti nel 2015:

- se l'ammontare del costo *black list* è pari o inferiore al valore normale del bene o servizio acquistato la deduzione dello stesso è integrale,
- se l'ammontare del costo *black list* è superiore al valore normale del bene o servizio acquistato la deduzione è integrale nel limite del valore normale, l'eccedenza, pari alla differenza tra valore normale e costo realmente sostenuto, può avvenire solo alla realizzazione della circostanza esimente.

Il documento di prassi in commento affronta anche l'aspetto dichiarativo dei costi *black list* chiarendo che nonostante le modifiche intervenute, nel modello Unico 2016 vanno comunque evidenziati separatamente tali costi e, aggiunge l'Amministrazione, in mancanza di tale indicazione, benché sia comunque ammessa la deduzione, verrà applicata una sanzione pari al 10% dell'ammontare della spesa con un minimo di 500 euro e un massimo di 50.000 euro. La sanzione si applicherà sia relativamente all'importo eccedente il valore normale sia per la parte non eccedente detto limite.

#### Normativa applicabile ai costi sostenuti nel 2016

A partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, ovvero, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, dal periodo d'imposta 2016:

- i costi *black list* saranno deducibili secondo le regole ordinarie del Tuir;
- non sarà più necessaria la separata indicazione di essi nel modello Unico;
- non si renderanno applicabili le sanzioni;
- non saranno più rilevanti gli elenchi dei Paesi considerati *black list*.

| Costi sostenuti nel 2015  |              |  |
|---|--------------|--|
|   | deducibilità | dichiarazione                                |
| costo <i>black list</i> pari o inferiore al valore normale del bene o | integrale    | obbligo di iscrizione separata dei costi con |

*Dott. Rizzi Mauro*

|  |  |  |  |
|--|--|--|--|
| servizio acquistato  |  |  | applicazione di sanzione<br>da 500 euro a 50.000 |
| costo <i>black list</i> superiore al<br>valore normale del bene o<br>servizio acquistato | fino all'ammontare<br>del valore normale | integrale  |  |
|  | eccedenza                                | deducibile solo al<br>verificarsi<br>dell'esimente |  |

| Costi sostenuti nel 2016  |                                     |  |
|---|-------------------------------------|--|
|   | deducibilità                        | dichiarazione  |
| costo <i>black list</i> pari o inferiore<br>al valore normale del bene o<br>servizio acquistato | deducibile secondo ordinarie regole | assenza: <ul style="list-style-type: none"> <li>• di obbligo di iscrizione<br/>separata dei costi,</li> <li>• di sanzioni</li> </ul> |
| costo <i>black list</i> superiore al<br>valore normale del bene o<br>servizio acquistato        |                                     |  |

## 8) L'AGENZIA CHIARISCE L'AMBITO APPLICATIVO DELLA NOVELLATA NORMATIVA IN TEMA DI CONSOLIDATO NAZIONALE

Con la **circolare n. 40/E/2016**, l'Agenzia delle entrate affronta il tema del consolidato nazionale dopo le modifiche apportate dal cosiddetto Decreto Internazionalizzazione (D.Lgs. 147/2015) che ha ampliato la platea dei soggetti che possono accedere a tale strumento.

Le novità apportate dal richiamato decreto prevedono, infatti, la possibilità di accesso all'istituto del consolidato nazionale anche per:

- società cosiddette "sorelle" residenti in Italia;
- stabili organizzazioni in Italia di società residenti in Stati appartenenti all'UE ovvero in Stati appartenenti allo spazio economico europeo (SEE) con cui l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni.

In particolare la citata circolare precisa la portata delle condizioni che devono verificarsi ai fini dell'applicazione del consolidato tra società sorelle.

Tali condizioni possono essere riassunte come segue:

- per la controllante occorre determinare la residenza sulla base sia della normativa fiscale interna dello Stato Ue o Paese SEE sia sulla base delle convenzioni in materia di doppia imposizione;
- la controllante deve effettivamente esercitare un'attività economica;
- la controllata, invece, non può esercitare l'opzione con una società da cui sia essa stessa controllata;
- la consolidata deve assumere la forma giuridica delle Spa, Sapa, Srl.

Il documento di prassi affronta poi l'aspetto operativo dell'opzione precisando che la controllante non residente in possesso di codice fiscale deve presentare richiesta di applicazione del consolidato mediante presentazione in Agenzia delle entrate dell'apposito modello approvato con provvedimento del 6

*Dott. Rizzi Mauro*

novembre 2015; con esso la controllante autorizza la controllata ad esercitare a sua volta l'opzione per la tassazione di gruppo.

Se alla data di entrata in vigore delle nuove disposizioni fosse già in essere l'opzione la circolare n. 40/E/2016 ricorda che:

- nel caso esercitino l'opzione con la società designata, unitamente alla consolidante, anche tutte le altre società aderenti alla tassazione di gruppo in qualità di controllate al consolidato preesistente non si applica l'interruzione di cui all'articolo 124, Tuir, commi 1, 2 e 3, mentre le perdite fiscali si qualificano come pregresse rispetto al nuovo consolidato tra sorelle;
- qualora la consolidante della "fiscal unit" preesistente divenga controllata designata, il consolidato preesistente:
- non si interrompe se l'opzione è esercitata per il periodo transitorio,
- si interrompe se l'opzione è esercitata per i periodi d'imposta successivi a quello in corso all'entrata in vigore del decreto internazionalizzazione,
- infine nel caso in cui la consolidante opti, in vigore di consolidato nazionale, in qualità di consolidata unitamente a una diversa società designata, il consolidato preesistente si interrompe.

In conclusione del documento di prassi l'Agenzia delle entrate fornisce chiarimenti in merito ad alcune risposte date a istanze di interpello presentate in tema di "controllo rilevante" tra la società controllante e le controllate.

## **9) IN ESENZIONE FISCALE LA DONAZIONE DI PRODOTTI ALIMENTARI PER SOLIDARIETÀ SOCIALE**

Con la **L. 168/2016** (pubblicata sulla G.U. n. 202 del 30 agosto scorso), il Legislatore ha introdotto ulteriori misure di semplificazione per favorire la cessione gratuita di prodotti alimentari, farmaceutici e di altri prodotti a fini di solidarietà sociale, prevedendo specifiche agevolazioni a livello fiscale.

Occorre segnalare che in materia una prima semplificazione è stata già introdotta dalla **Legge di Stabilità 2016** (articolo 1, comma 396, L. 208/2015) con riferimento alle cessioni gratuite di beni "nei confronti di enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e alle Onlus" che ai fini dell'Iva configurano operazioni esenti da imposta, a norma dell'articolo 10, comma 1, n. 12), D.P.R. 633/1972.

La semplificazione, con effetto dal 1° gennaio 2016, ha infatti realizzato l'innalzamento a 15.000 euro (rispetto ai precedenti 5.164,57 euro) del limite del costo dei beni gratuitamente ceduti - contenuto nell'articolo 2, comma 2, lettera a), D.P.R. 441/1997 - oltre il quale occorre inviare la prescritta comunicazione all'Amministrazione finanziaria per poterli consegnare. Tale comunicazione resta in ogni caso facoltativa, senza limiti di valore, quando i beni ceduti gratuitamente siano facilmente deperibili, vale a dire per gli alimenti.

Tornando invece alla più recente L. 166/2016, tre sono, sul piano tributario, le situazioni sulle quali interviene il Legislatore:

*Dott. Rizzi Mauro*

- l'ampliamento della platea di soggetti donatari nei confronti dei quali i beni ceduti gratuitamente non si considerano per il donante "destinati a finalità estranee" all'esercizio dell'impresa e, quindi, tassati in qualità di ricavi;
- l'avvento della telematica nella comunicazione che prova l'avvenuta cessione gratuita dei prodotti in regime di esenzione Iva;
- l'incremento del ventaglio di prodotti oggetto di cessioni esenti da imposta e una migliore definizione degli obblighi dell'utilizzatore.

Con riferimento al primo punto, le novità normative riguardano l'individuazione dei soggetti donatari, ricomprendendo, oltre alle Onlus, più diffusamente tutti gli enti pubblici e quelli privati "costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche e solidaristiche e che (...) promuovono e realizzano attività d'interesse generale anche mediante la produzione e lo scambio di beni e servizi di utilità sociale nonché attraverso forme di mutualità".

Relativamente al secondo punto la L. 166/2016 dispone che la comunicazione, per provare l'avvenuta cessione gratuita dei prodotti ai fini di solidarietà sociale, debba avvenire mediante modalità telematiche nei confronti degli uffici dell'Amministrazione finanziaria o del Comando della GdF competenti.

La comunicazione dovrà, quindi, pervenire agli uffici entro la fine del mese al quale sono riferite le cessioni gratuite ivi indicate (ricordando che la stessa non è dovuta per i beni facilmente deperibili e, in ogni caso, potrà non essere inviata qualora il valore dei prodotti non sia superiore a 15.000 euro per ogni singola cessione effettuata nel mese di riferimento).

Per la definizione delle modalità operative di detta comunicazione si dovrà tuttavia attendere un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanarsi entro il prossimo 13 novembre 2016, tenendo presente che le informazioni che dovranno essere trasmesse sono:

- data, ora e luogo di inizio del trasporto;
- destinazione finale dei beni;
- ammontare complessivo dei beni gratuitamente ceduti, calcolato sulla base dell'ultimo prezzo di vendita.

Da ultimo, la L. 166/2016 interviene sull'articolo 13, comma 2, D.Lgs. 460/1997 con l'effetto che le derrate alimentari, i prodotti farmaceutici nonché altri prodotti (che saranno individuati con apposito decreto) destinati a fini di solidarietà sociale senza scopo di lucro, alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, che – in alternativa alla usuale eliminazione dal circuito commerciale – vengono ceduti gratuitamente agli enti pubblici, alle Onlus e agli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche e solidaristiche e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività d'interesse generale anche mediante la produzione e lo scambio di beni e servizi di utilità sociale nonché attraverso forme di mutualità, non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ai sensi dell'articolo 85, comma 2, Tuir.

Viene altresì stabilito che le suddette disposizioni si applicano a condizione che per ogni singola cessione sia predisposto un documento di trasporto progressivamente numerato ovvero un documento equipollente, contenente l'indicazione della data, degli estremi identificativi del cedente, del cessionario e dell'eventuale incaricato del trasporto, nonché della qualità, della quantità o del peso dei beni ceduti.

*Dott. Rizzi Mauro*

In base alla nuova disposizione, pertanto, il soggetto beneficiario deve effettuare un'apposita dichiarazione trimestrale di utilizzo dei beni ceduti, da conservare agli atti dell'impresa cedente, con l'indicazione degli estremi dei documenti di trasporto o di documenti equipollenti corrispondenti ad ogni cessione, e in cui attesti il proprio impegno a utilizzare direttamente i beni ricevuti in conformità alle finalità istituzionali, e che, a pena di decadenza dai benefici fiscali, ne realizzi l'effettivo utilizzo diretto a fini di solidarietà sociale senza scopo di lucro.

### **10) LA CONTABILIZZAZIONE DELLA RITENUTA 8% OPERATA ALL'ATTO DELL'ACCREDITO DEI BONIFICI AGEVOLATI PER LE DETRAZIONI 50%-65%**

La Legge di Stabilità per l'anno 2015 ha modificato, dal 4% all'8%, la misura dell'aliquota della ritenuta d'acconto da applicare ai bonifici che fruiscono della detrazione per il recupero edilizio di immobili residenziali (detrazione Irpef 50%) ovvero per la riqualificazione energetica degli edifici (detrazione Irpef/Ires 65%).

Per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-bis, Tuir la ritenuta di acconto dell'8% ha un ambito generalizzato, in quanto il pagamento delle spese mediante bonifico bancario o postale costituisce la modalità obbligatoria per usufruire della detrazione Irpef.

Per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici di cui all'articolo 1, comma 344, 345, 346 e 347, L. 296/2006 (detrazione Irpef/Ires del 65%) l'obbligo di effettuare i pagamenti mediante bonifico bancario o postale si ha solo per le spese sostenute da soggetti non titolari di reddito d'impresa.

#### **Ambito oggettivo di applicazione della ritenuta dell'8%**

L'articolo 25, comma 1, D.L. 78/2010 ha previsto a decorrere dal 1° luglio 2010 l'obbligo per le Banche e le Poste Italiane Spa di applicare una ritenuta di acconto del 10% sui pagamenti effettuati con bonifico relativamente a oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione di imposta.

Il successivo provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 30 giugno 2010 ha stabilito che la ritenuta del 10% debba essere effettuata all'atto dell'accredito di bonifici disposti per spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e per spese per interventi di riqualificazione energetica.

La misura della ritenuta di acconto è stata successivamente ridotta al 4% dall'articolo 23, comma 8, D.L. 98/2011 e poi nuovamente incrementata all'8%, a decorrere dal 1° gennaio 2015 dall'articolo 1, comma 657, L. 190/2014.

I pagamenti effettuati mediante bonifico dai contribuenti che intendono avvalersi della detrazione del 50% o del 65% corrispondono a fatture emesse da parte dei fornitori che agiscono nell'ambito del reddito di impresa o del reddito di lavoro autonomo. Sono agevolabili non solo la realizzazione degli interventi da parte delle imprese ma anche le prestazioni professionali quali le consulenze per la progettazione, per la redazione di perizie tecniche, per la redazione della documentazione che comprovi la sicurezza statica del patrimonio edilizio, le consulenze per la redazione dell'attestato di certificazione energetica o di qualificazione energetica e per l'invio all'ENEA della documentazione obbligatoria per fruire della detrazione del 65%.

*Dott. Rizzi Mauro*

Con la circolare n. 40/E/2010 l'Agenzia delle entrate ha specificato che la ritenuta di acconto non deve essere calcolata sul totale fattura (comprensivo dell'Iva), bensì sull'imponibile della stessa: non essendo la banca che accredita il bonifico a conoscenza dell'aliquota Iva applicata all'operazione, la ritenuta dell'8% deve essere calcolata su un imponibile determinato assumendo l'Iva sempre nella misura del 22%, indipendentemente dall'importo fatturato e dalla eventuale presenza in fattura di corrispettivi assoggettati a Iva con aliquota pari al 10% o di rimborsi spese anticipati in nome e per conto del committente, ovvero di altre somme non imponibili ai fini Iva.

Il soggetto beneficiario del bonifico agevolato si vedrà, pertanto, accreditare dal proprio istituto di credito un importo decurtato della ritenuta di acconto ai fini Irpef/Ires che potrà scomputare in sede di liquidazione delle imposte dovute nella propria dichiarazione dei redditi.

In alcuni casi, per le somme oggetto di un bonifico che fruisce della detrazione del 50% o del 65%, è già prevista la effettuazione di una ritenuta da parte del soggetto ordinante:

- sui corrispettivi dovuti dai condomini per prestazioni relative a contratti di appalto di opere o di servizi è prevista una ritenuta di acconto del 4%. Devono essere assoggettate a ritenuta del 4% tutte le prestazioni di manutenzione, di ristrutturazione, di esecuzione delle pulizie nonché tutti i servizi resi in regime di impresa a seguito di un contratto di appalto o d'opera;
- sui corrispettivi dovuti ai professionisti è prevista una ritenuta di acconto del 20% (operata ai fini Irpef).

Al fine di evitare che in dette ipotesi le imprese e i professionisti che effettuano prestazioni di servizi per interventi di ristrutturazione edilizia o di riqualificazione energetica subiscano un doppio prelievo alla fonte sugli stessi corrispettivi, va applicata la sola ritenuta dell'8% da parte della banca beneficiaria, non operando in tali casi le ritenute ordinariamente previste dal D.P.R. 600/1973.

I lavoratori autonomi e le imprese che lavorano in appalto per i condomini, devono prestare particolare attenzione a inviare le proprie fatture per prestazioni ricadenti nelle detrazioni del 50% o del 65%, in quanto non devono esporre la ritenuta di acconto ai fini Irpef/Ires del 4% o ai fini Irpef del 20% nel caso di incasso delle stesse con bonifici "parlanti", subendo all'atto dell'accredito del bonifico la ritenuta dell'8% sostitutiva delle altre ritenute che rende l'istituto di credito l'unico sostituto di imposta.

### **Modalità di contabilizzazione della ritenuta di acconto per il beneficiario**

La ritenuta di acconto dell'8% viene applicata in fase di accredito al beneficiario del bonifico agevolato nei seguenti casi di detrazioni Irpef del 50% e Irpef/Ires del 65%:

- bonifici bancari/postali "parlanti" per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio (articolo 16-bis, D.P.R. 917/1986);
- bonifici bancari/postali "parlanti" per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici (articolo 1, comma 344, 345, 346 e 347, L. 296/2006).

La circolare n. 7/E/2016 ha chiarito che per fruire del "bonus arredi" e del "bonus mobili giovani coppie", se il bonifico è disposto con bonifico bancario o postale, non è necessario utilizzare quello assoggettato a ritenuta appositamente predisposto da banche e poste per le spese di ristrutturazione edilizia. Nel caso, però, di utilizzo del bonifico con la dicitura "articolo 16-bis, D.P.R. 917/1986" la ritenuta dell'8% sarà sempre applicata dalla banca del soggetto beneficiario.

*Dott. Rizzi Mauro*

La ritenuta di acconto non deve essere esposta in fattura da parte del fornitore ma solamente trattenuta da parte dell'istituto di credito: il soggetto beneficiario vedrà accreditato un bonifico di importo pari al lordo fattura decurtato della ritenuta di acconto dell'8% (la percentuale della ritenuta di acconto che effettivamente viene trattenuta è inferiore all'8%) che potrà scomputare in sede di liquidazione delle imposte dovute nella propria dichiarazione dei redditi.

### Esempio

La ditta Verdi Srl fattura in data 31 ottobre 2016 al sig. Bianchi Alfredo un intervento di riqualificazione energetica eseguito sulla abitazione dello stesso soggetto privato, per il quale il sig. Bianchi intende beneficiare della detrazione del 65% effettuando il pagamento della fattura con la modalità del "bonifico parlante". Il bonifico bancario o postale è detto "parlante" quando evidenzia la normativa di riferimento (nel caso di specie la L. 296/2006) quale causale del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione del 50%/65% e la partita Iva o il codice fiscale del fornitore. La fattura emessa dalla ditta Verdi Srl espone un corrispettivo imponibile pari a 12.000 euro assoggettato a Iva al 10% per 1.200 euro: il totale della fattura è pari a 13.200 euro.

#### ⇒ 31 ottobre 2016: Registrazione della fattura

|                              |   |                            |           |
|------------------------------|---|----------------------------|-----------|
| Cliente Bianchi Alfredo (sp) | a | Diversi                    | 13.200,00 |
|                              | a | Ricavi da prestazioni (ce) | 12.000,00 |
|                              | a | Iva conto vendite (sp)     | 1.200,00  |

In data 16 novembre 2016 il sig. Bianchi bonifica l'importo di 13.200 euro alla Verdi Srl. L'istituto di credito della Verdi Srl, in qualità di sostituto di imposta opera la ritenuta dell'8% pari a 865,57 euro sulla base imponibile di 10.819,67 euro (pari a 13.200 fratto 1,22) e, pertanto, accredita sul conto corrente l'importo di 12.334,43 euro (pari a 13.200 meno 865,57).

#### ⇒ 16 novembre 2016: Rilevazione dell'incasso della fattura

|                                 |   |                              |           |
|---------------------------------|---|------------------------------|-----------|
| Diversi                         | a | Cliente Bianchi Alfredo (sp) | 13.200,00 |
| Banca c/c (sp)                  |   |                              | 12.334,43 |
| Ritenuta 8% D.L. n.78/2010 (sp) |   |                              | 865,57    |

Per le imprese in contabilità ordinaria è importante utilizzare un conto contabile utile per tali tipologie di ritenute ("Ritenuta 8% D.L. 78/2010") di modo da potere scomputare la ritenuta già in fase di accantonamento delle imposte d'esercizio, a riduzione dei debiti tributari.

Successivamente, la banca provvede al versamento mediante modello F24 della ritenuta operata entro la scadenza del giorno 16 del mese successivo al pagamento (nel caso di specie entro il 16 dicembre

*Dott. Rizzi Mauro*

2016). Entro il 28 febbraio dell'anno successivo a quello in cui sono state operate le ritenute da parte degli istituti di credito, verranno rilasciate le certificazioni di avvenuto versamento delle ritenute di acconto, per le quali è stato approvato con la risoluzione n. 65/E/2010 l'apposito codice tributo 1039 da utilizzare da parte di Banche e Poste Italiane Spa nella sezione "Erario" del modello F24 per effettuare il versamento entro il giorno 16 del mese successivo all'accredito dei bonifici "parlanti".

### **Scomputo della ritenuta in dichiarazione per i bonifici accreditati nell'anno successivo**

Le imprese devono prestare particolare attenzione nel caso in cui le fatture emesse per l'esecuzione dei lavori di recupero edilizio o di riqualificazione energetica degli edifici siano emesse nel corso di un periodo di imposta (ad esempio 2016) e il pagamento delle stesse avvenga con la modalità del bonifico bancario "parlante" che obbliga l'istituto di credito all'effettuazione della ritenuta di acconto dell'8% nel periodo di imposta successivo (2017).

In tali casi, il ricavo viene rilevato contabilmente nel momento di emissione della fattura nel 2016 mentre la ritenuta di acconto, in ogni caso relativa a un accredito avvenuto nel 2017, deve essere scomputata secondo il criterio disposto dall'articolo 22, comma 1, lettera c), Tuir, per il quale:

- le ritenute alla fonte a titolo di acconto operate, anteriormente alla presentazione della dichiarazione dei redditi (cioè tra il 1° gennaio 2017 e fino al termine ultimo del 30 settembre 2017), sui redditi che concorrono a formare il reddito complessivo del 2016, vanno scomputate direttamente in Unico 2017, seppure operate nell'anno successivo;
- le ritenute alla fonte a titolo di acconto operate, dopo la presentazione della dichiarazione dei redditi (cioè, al più tardi dopo il 1° ottobre 2017), sui redditi che concorrono a formare il reddito complessivo del 2016, devono essere scomputate in Unico 2018, cioè nel periodo di imposta 2017 nel quale sono state operate.

Il criterio di scomputo presente nel nostro ordinamento si scontra con problematiche di ordine pratico: il versamento delle imposte con scadenza 16 giugno del periodo di imposta successivo impone alle imprese di considerare a titolo di scomputo le ritenute relative ad accrediti (di fatture emesse nell'anno precedente) al più avvenuti entro il 90° giorno successivo alla data di chiusura del periodo di imposta, termine previsto dal codice civile per l'approvazione del progetto di bilancio delle società di capitali da parte dell'organo amministrativo.

Tale problematica non sussiste per i professionisti che fatturano prestazioni per le quali vengono disposti bonifici parlanti per la fruizione delle detrazioni del 50% e del 65%: adottando i lavoratori autonomi il criterio di cassa ai fini della determinazione del reddito, la ritenuta di acconto dell'8% verrà sempre scomputata nel medesimo periodo di imposta a cui si riferiscono i compensi incassati.

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Cordiali saluti.