

VENIER & Associati

studio commercialisti e consulenti del lavoro

Alessio Venier

*ragioniere commercialista
consulente del lavoro
revisore legale*

Marco Venier

*dottore commercialista
revisore legale*

Enrico Chiarot

*dottore in giurisprudenza
consulente del lavoro*

Andrea Manzon

*avvocato
diritto civile e commerciale
diritto del lavoro
p. iva 01411600933*

Michela Brusadin

*avvocato
diritto civile e commerciale
industriale e internazionale
p. iva 01531330932*

Maddalena Beda

*laurea consulenza lavoro
consulente del lavoro
p. iva 04201630284*

Sara Crosato

*dottore commercialista
revisore legale
p. iva 04073190268*

Pordenone, 9 gennaio 2017

messaggio inviato a mezzo telefax o e-mail

AI CLIENTI
DELLO STUDIO PROFESSIONALE
LORO SEDI

OGGETTO: Legge di bilancio 2017 – (L. 11.12.2016 n. 232) - Principali novità in materia fiscale e di agevolazioni

1 PREMESSA Con la L. 11.12.2016 n. 232 è stata emanata la “legge di bilancio 2017” (che ha sostituito la “legge di stabilità”), in vigore dall’1.1.2017.

2 SINTESI DELLE PRINCIPALI NOVITÀ IN MATERIA FISCALE E AGEVOLATIVA

Di seguito si riepilogano le principali novità in materia fiscale e agevolativa, contenute nella legge di bilancio 2017.

Regime di cassa per le imprese minori

A decorrere dal 2017 viene modificata la disciplina fiscale e contabile delle imprese minori che utilizzano il regime di contabilità semplificata. Tale regime è applicabile ad imprenditori individuali, società di persone e soggetti assimilati con ricavi contenuti nei limiti di 400.000,00 euro, per le attività di prestazioni di servizi, oppure 700.000,00 euro, per le altre attività.

Determinazione del reddito d’impresa ai fini IRPEF

Viene cambiato il criterio generale che tali soggetti devono applicare per la determinazione del reddito, il quale passa dal principio di competenza a quello di cassa (art. 66 del TUIR). In forza di tale ultimo criterio, rileva il momento della manifestazione numeraria (incasso o pagamento).

Dal 2017, infatti, il reddito delle imprese minori è costituito dalla differenza tra:

l’ammontare dei ricavi tipici, dei dividendi e degli interessi attivi percepiti nel periodo d’imposta;
quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell’esercizio dell’attività d’impresa.

Concorrono alla formazione del reddito anche gli ulteriori componenti espressamente richiamati dall’art. 66 del TUIR (ad esempio, ammortamenti, plusvalenze e minusvalenze).

Deduzione delle rimanenze finali

Dal 2017, non assumono più rilevanza le rimanenze finali e iniziali in quanto, in applicazione del principio di cassa, le spese per le merci acquistate diventano deducibili nel periodo di sostenimento del costo.



Un'unica eccezione è prevista per il primo anno di adozione del nuovo regime di cassa. In tale ipotesi, il reddito d'impresa determinato per cassa è ridotto dell'importo delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio di competenza.

IRAP

Le nuove regole di determinazione del reddito dei fini IRPEF trovano applicazione anche ai fini IRAP. Pertanto, a partire dal periodo d'imposta 2017, anche il valore della produzione netta delle imprese in contabilità semplificata andrà determinato in base al principio di cassa.

Adempimenti contabili

Sono modificati i registri contabili che le imprese minori devono tenere a decorrere dal 2017 (art. 18 del DPR 600/73).

Vengono istituiti dei nuovi registri cronologici riservati alla separata annotazione, da effettuare con riferimento alla data di incasso o di pagamento, dei ricavi percepiti e delle spese sostenute. In tali registri devono essere annotati, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei

redditi, i componenti positivi e negativi di reddito, diversi da ricavi e spese, rilevanti ai fini della determinazione del reddito d'impresa (ad esempio, quote di ammortamento).

A tali registri si aggiungono quelli di seguito indicati:

registri prescritti ai fini IVA;

registro dei beni ammortizzabili;

libro unico del lavoro, se necessario.

Rispetto al sistema previgente viene, invece, abolito il registro delle entrate e delle uscite riservato fino al 31.12.2016 a coloro che effettuano soltanto operazioni non soggette a registrazione ai fini IVA.

Tenuta semplificata dei registri contabili

È possibile sostituire i registri cronologici dei ricavi e delle spese mediante la tenuta dei soli registri IVA, a condizione che vengano rispettate alcune condizioni necessarie a garantire l'osservanza del principio di cassa nella determinazione del reddito. È, infatti, necessario annotare sui registri IVA l'importo complessivo dei mancati incassi o pagamenti con l'indicazione delle fatture cui le operazioni si riferiscono, nell'ipotesi in cui alle registrazioni effettuate ai fini IVA non corrisponda l'incasso del corrispettivo o il pagamento della spesa nello stesso anno; i ricavi e le spese saranno poi separatamente annotati nei registri IVA relativi al periodo d'imposta in cui avviene l'incasso o il pagamento, indicando il documento contabile già registrato ai fini IVA.

In via ulteriore è possibile esercitare un'apposita opzione, vincolante per almeno un triennio, per tenere i registri IVA senza operare annotazioni relative ad incassi e pagamenti. In tal caso, per finalità di semplificazione, si presume che la data di registrazione dei documenti coincida con quella di incasso o pagamento.

Imposta sul Reddito d'impresa (IRI)

Viene introdotta l'Imposta sul Reddito d'Impresa (IRI), disciplinata dal nuovo art. 55-bis del TUIR.

Decorrenza

Le nuove disposizioni entrano in vigore a partire dall'1.1.2017.

Contribuenti ammessi

Possono optare per l'applicazione dell'IRI i seguenti soggetti:

imprenditori individuali;

società in nome collettivo;

società in accomandita semplice.

Contabilità ordinaria

Possono optare per il regime IRI i soggetti sopracitati che adottano la contabilità ordinaria, anche a seguito dell'opzione ex art. 18 co. 6 del DPR 600/73.

Società di capitali a ristretta base proprietaria

Possono, altresì, accedere al regime IRI le società di capitali che integrano i requisiti per l'opzione della c.d. "piccola trasparenza fiscale" (ex art. 116 co. 1 del TUIR).

Esercizio dell'opzione

Il regime IRI è subordinato all'esercizio di un'opzione nella dichiarazione dei redditi, con effetto dal periodo d'imposta cui è riferita la dichiarazione.

Le opzioni relative al 2017 devono, pertanto, essere comunicate mediante il modello UNICO 2018.

Durata dell'opzione

L'opzione per il regime IRI ha durata pari a cinque periodi d'imposta ed è rinnovabile.

Base imponibile IRI e aliquota applicabile

La base imponibile IRI è determinata secondo le ordinarie disposizioni in materia di redditi di impresa (Titolo I, capo VI del TUIR).

Su tale base imponibile si applica l'aliquota prevista dall'art. 77 del TUIR, ossia l'aliquota IRES in vigore (pari al 24% a partire dal 2017).

Deducibilità delle somme prelevate

Dalla base imponibile IRI possono essere dedotti gli utili prelevati, a carico dell'utile di esercizio e delle riserve di utili. L'importo deducibile di tali prelievi è determinato:

nel limite dell'utile dell'esercizio e delle riserve di utili assoggettate a tassazione IRI negli esercizi precedenti; al netto delle perdite maturate in costanza del regime IRI.

Deroga alla trasparenza fiscale

L'opzione per l'IRI esclude l'applicazione delle disposizioni dell'art. 5 del TUIR, afferenti il regime della trasparenza fiscale, limitatamente all'imputazione e alla tassazione del reddito indipendentemente dalla sua percezione.

Regime impositivo

L'opzione per l'IRI comporta quindi la separazione tra:

il reddito d'impresa reinvestito nella società, assoggettato ad IRI;

gli utili prelevati dall'impresa, imponibili progressivamente in capo al percipiente come reddito d'impresa.

Perdite fiscali nel regime IRI

Le perdite maturate in vigenza del regime IRI sono computate in diminuzione:

del reddito dei periodi d'imposta successivi;

per l'intero importo che trova capienza in essi.

Utili realizzati prima dell'entrata nel regime IRI

Le somme prelevate dalle riserve di utili realizzati prima dell'ingresso nel regime IRI:

non concorrono alla formazione del reddito imponibile in capo al percettore;

non possono essere portate in deduzione dalla base imponibile IRI.

Le riserve da cui sono prelevate le somme si considerano formate prioritariamente con tali utili.

Perdite non ancora utilizzate all'uscita dal regime IRI

All'uscita dal regime, le perdite IRI non ancora utilizzate:

costituiscono perdite realizzate in contabilità ordinaria e possono esclusivamente andare a compensazione dei redditi d'impresa (in contabilità ordinaria o semplificata);

l'eccedenza non può andare a compensazione degli altri redditi, ma deve invece essere riportata agli esercizi successivi, ma non oltre il quinto.

A tal fine, occorre considerare l'ultimo anno di permanenza nel regime IRI come anno di maturazione delle stesse.

Super-ammortamenti - Proroga

Viene prorogata al 2017 la possibilità di beneficiare dei c.d. "super-ammortamenti".

Pertanto, ai fini delle imposte sui redditi, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni che effettuano investimenti in beni materiali strumentali nuovi entro il 31.12.2017, il costo di acquisizione è maggiorato del 40% con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria.

L'agevolazione è applicabile anche agli investimenti effettuati entro il 30.6.2018, a condizione che entro il 31.12.2017:

il relativo ordine risulti accettato dal venditore;

sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione.

Autoveicoli

A differenza della precedente versione dell'agevolazione, sono esclusi dai super-ammortamenti i veicoli e gli altri mezzi di trasporto a deducibilità limitata, vale a dire:

i veicoli aziendali non esclusivamente strumentali;

i veicoli concessi in uso promiscuo a dipendenti;



i veicoli dei professionisti;
i veicoli di agenti e rappresentanti di commercio.

Pertanto, nella nuova versione dell'agevolazione, possono beneficiare della maggiorazione del 40% i veicoli esclusivamente strumentali o adibiti ad uso pubblico (es. taxi).

Acconti

La determinazione degli acconti dovuti per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2017 e per quello successivo è effettuata considerando, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata in assenza delle disposizioni relative ai super-ammortamenti.

Iper-ammortamenti

Nell'ambito della disciplina dei super-ammortamenti, al fine di favorire i processi di trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave "Industria 4.0", vengono introdotti i c.d. "iper-ammortamenti".

Ambito temporale

L'agevolazione si applica agli investimenti agevolabili effettuati a partire dall'1.1.2017 ed entro il 31.12.2017 (o entro il 30.6.2018 alle condizioni sopra esposte per i super-ammortamenti).

Maggiorazione del 150%

Il costo di acquisizione è maggiorato del 150% per gli investimenti in beni strumentali nuovi inclusi nell'Allegato A alla L. 232/2016. Si tratta dei beni funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale delle imprese in chiave "Industria 4.0", quali:

- i beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati e/o gestito tramite opportuni sensori e azionamento;
- i sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità;
- i dispositivi per l'interazione uomo-macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica 4.0.

Maggiorazione per i beni immateriali strumentali correlati

Per i soggetti che beneficiano dell'iper-ammortamento è, inoltre, prevista una maggiorazione del 40% del costo di acquisizione dei beni immateriali strumentali inclusi nell'Allegato B alla L. 232/2016.

Si tratta di *software*, sistemi, piattaforme e applicazioni connessi a investimenti in beni materiali "Industria 4.0".

Documentazione

Ai fini della fruizione dell'iper-ammortamento e della correlata maggiorazione per i beni immateriali, l'impresa è tenuta a produrre:

una dichiarazione del legale rappresentante resa ai sensi del DPR 445/2000 (dichiarazione sostitutiva di atto notorio);
ovvero, per i beni aventi ciascuno un costo di acquisizione superiore a 500.000,00 euro, una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o da un ente di certificazione accreditato.

Tale documentazione deve attestare che:

- il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo nell'elenco di cui al suddetto Allegato A e/o B;
- è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Assegnazione e cessione di beni ai soci e trasformazione in società semplice - Riapertura

Le agevolazioni per l'assegnazione e la cessione di beni ai soci e per la trasformazione in società semplice, in precedenza previste sino al 30.9.2016, sono state estese alle operazioni effettuate tra l'1.10.2016 e il 30.9.2017.

Beni agevolabili

Possono essere assegnati o ceduti ai soci i beni immobili (tranne quelli strumentali per destinazione) e i beni mobili iscritti nei pubblici registri (es. autoveicoli, imbarcazioni, aeromobili) non utilizzati quali beni strumentali.

La trasformazione in società semplice è possibile se la società ha per oggetto esclusivo o principale la gestione di tali beni (es. società di gestione immobiliare).

Imposte sostitutive dovute dalla società

Sulle plusvalenze che emergono a seguito delle operazioni agevolate (pari alla differenza tra il valore normale dei beni e il loro costo fiscale, per l'assegnazione o la trasformazione, e alla differenza tra il corrispettivo e il costo fiscale, per la cessione) è dovuta un'imposta sostitutiva dell'8%. L'aliquota è incrementata al 10,5% se la società risulta di comodo per

almeno due annualità su tre dell'ultimo triennio.

Per gli immobili è consentito assumere, in luogo del valore normale, il valore catastale.

Se per effetto dell'assegnazione o della trasformazione sono annullate riserve in sospensione d'imposta, su di esse è dovuta un'imposta sostitutiva del 13%.

Reddito in natura dei soci assegnatari

Nel caso di assegnazione di beni, il reddito in natura dei soci è ridotto in misura pari all'ammontare sul quale la società ha assolto l'imposta sostitutiva sulle plusvalenze o l'imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione d'imposta.

IVA e imposte indirette

Per le assegnazioni e le cessioni agevolate le aliquote dell'imposta di registro, se dovuta in misura proporzionale, sono ridotte al 50%, mentre le imposte ipotecaria e catastale sono previste in misura fissa.

Non vi sono, invece, agevolazioni per quanto riguarda l'IVA che, se dovuta, deve essere assolta nei modi (e nei termini) ordinari.

Versamenti

Per le operazioni effettuate dall'1.10.2016 al 30.9.2017, le imposte sostitutive sulle plusvalenze e sulle riserve in sospensione d'imposta devono essere versate:

per il 60% entro il 30.11.2017;

per il rimanente 40% entro il 16.6.2018.

È possibile utilizzare in compensazione altri tributi e contributi nel modello F24 per ridurre (o azzerare) gli importi a debito.

Estromissione degli immobili strumentali dell'imprenditore individuale – Riapertura

Sono state riaperte le agevolazioni per l'estromissione dal regime d'impresa degli immobili strumentali posseduti dall'imprenditore individuale; le plusvalenze, determinate in base alla differenza tra il valore normale degli immobili e il loro costo fiscalmente riconosciuto, sono assoggettate ad un'imposta sostitutiva dell'8%.

Per determinare tali plusvalenze è possibile utilizzare, in luogo del valore normale degli immobili, il loro valore catastale.

Imposte indirette

L'IVA, se dovuta, deve essere assolta nei modi (e nei termini) ordinari, anche se nella maggior parte dei casi il regime naturale dell'operazione è l'esenzione.

Non sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale.

Adempimenti

L'estromissione deve avvenire entro il 31.5.2017 (senza particolari opzioni da esercitare, ma solo attraverso il comportamento concludente dell'imprenditore, ad esempio con apposite annotazioni in contabilità); per effetto dell'estromissione l'immobile si considera posseduto dalla persona fisica in qualità di "privato" non imprenditore dall'1.1.2017.

Versamenti

L'imposta sostitutiva dell'8% deve essere assolta:

per il 60% entro il 30.11.2017;

per il rimanente 40% entro il 16.6.2018.

È possibile utilizzare in compensazione altri tributi e contributi nel modello F24 per ridurre (o azzerare) gli importi a debito.

Rivalutazione dei beni d'impresa - Riapertura

Sono state riaperte le disposizioni in materia di rivalutazione dei beni d'impresa; per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, l'operazione deve essere effettuata nel bilancio al 31.12.2016.

Beni rivalutabili

Possono essere rivalutati:

i beni materiali e immateriali, con esclusione di quelli alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa;

le partecipazioni in società controllate e collegate che rappresentano immobilizzazioni finanziarie.

I beni rivalutabili devono risultare dal bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2015.

Effetti fiscali



Sui maggiori valori iscritti in bilancio per effetto della rivalutazione è dovuta un'imposta sostitutiva pari:
al 16%, per i beni ammortizzabili;
al 12%, per i beni non ammortizzabili.

I maggiori valori sono riconosciuti ai fini fiscali:

in linea generale, a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello nel quale la rivalutazione è eseguita (2019, per i soggetti "solari");

ai soli fini della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze, dall'inizio del quarto esercizio successivo (dall'1.1.2020, per i soggetti "solari").

Versamenti

L'imposta sostitutiva deve essere versata in un'unica soluzione, entro il termine per il versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta 2016.

È possibile utilizzare in compensazione altri tributi e contributi nel modello F24 per ridurre (o azzerare) gli importi a debito.

Rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni non quotate e dei terreni - Riapertura

Viene riaperta anche la rivalutazione delle partecipazioni non quotate e dei terreni, detenuti al di fuori dal regime di impresa.

Sarà consentito a persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia di rivalutare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni posseduti alla data dell'1.1.2017, al di fuori del regime d'impresa, affrancando in tutto o in parte le plusvalenze conseguite, ex art. 67 co. 1 lett. a) - *c-bis*) del TUIR, allorché le partecipazioni o i terreni vengano ceduti a titolo oneroso.

Si tratta della facoltà di assumere, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore delle quote e delle azioni mediante l'assolvimento di un'imposta sostitutiva sul c.d. "valore di perizia" previsto per le partecipazioni non quotate o i terreni (agricoli ed edificabili).

A tal fine, occorrerà che, entro il 30.6.2017:

un professionista abilitato (ad esempio, dottore commercialista, geometra, ingegnere, ecc.) rediga e asseveri la perizia di stima della partecipazione o del terreno;

il contribuente interessato versi l'imposta sostitutiva per l'intero suo ammontare, ovvero, in caso di rateizzazione, limitatamente alla prima delle tre rate annuali di pari importo.

Imposta sostitutiva con aliquota unica dell'8%

L'imposta sostitutiva si applica con l'aliquota unica dell'8%, sia in caso di rivalutazione di partecipazioni non quotate (qualificate e non qualificate), che dei terreni (agricoli o edificabili).

Aiuto alla crescita economica (ACE) – Modifiche

È stata modificata la disciplina dell'Aiuto alla crescita economica (ACE), attraverso:

la riduzione del coefficiente di remunerazione del capitale proprio, che passa dal 4,75% (misura prevista per il 2016) al 2,3% per il 2017 e al 2,7% per il 2018 e i periodi d'imposta successivi;

l'eliminazione del regime di favore per le società neoquotate, mai applicato per possibili contrasti con il regime comunitario degli aiuti di Stato;

la riduzione della base di calcolo dell'agevolazione in ragione degli incrementi dello *stock* di titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni rispetto all'analoga consistenza registrata al 31.12.2010;

l'equiparazione delle modalità di calcolo dell'agevolazione per gli imprenditori individuali e per le società di persone in contabilità ordinaria a quelle previste per le società di capitali (basate sugli incrementi del patrimonio netto, e non sullo *stock* del patrimonio netto medesimo rilevato al termine dell'esercizio);

l'introduzione di apposite limitazioni per il riporto delle eccedenze ACE nell'ambito delle operazioni straordinarie; apposti obblighi di ricalcolo dell'acconto IRES dovuto per il 2017.

Autoveicoli di agenti e rappresentanti - Deducibilità canoni di noleggio

Viene innalzato da 3.615,20 a 5.164,57 euro il limite annuo alla deducibilità fiscale dei canoni per il noleggio degli autoveicoli utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio.

Cessione delle perdite fiscali a società quotate

Per le società fra le quali intercorre un rapporto di partecipazione che preveda una percentuale del diritto di voto esercitabile nell'assemblea ordinaria e di partecipazione agli utili non inferiore al 20%, è ammessa la possibilità di cedere le perdite fiscali di cui all'art. 84 del TUIR:

con le stesse modalità previste per la cessione dei crediti d'imposta di cui all'art. 43-*bis* del DPR 602/73, ossia attraverso la notifica della cessione all'Agenzia delle Entrate;

a condizione che le azioni della società cessionaria, o della società che controlla direttamente o indirettamente la società cessionaria, siano negoziate in un mercato regolamentato o in un sistema multilaterale di negoziazione di uno degli Stati membri dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo.

La cessione deve riguardare l'intero ammontare delle perdite fiscali della società cedente. Inoltre, è necessario che la società cedente non svolga in via prevalente attività immobiliare.

Caratteristiche delle perdite trasferibili

Le perdite fiscali trasferibili sono solo quelle realizzate nei primi tre esercizi della società cedente, subordinatamente al verificarsi delle seguenti ulteriori condizioni:

sussistenza di identità dell'esercizio sociale della società cedente e della società cessionaria;

sussistenza del requisito partecipativo del 20% al termine del periodo d'imposta relativamente al quale le società si avvalgono della possibilità di cedere le perdite in argomento;

perfezionamento della cessione entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Utilizzo della perdita fiscale ricevuta

Le perdite fiscali cedute relative a un periodo d'imposta sono computate dalla società cessionaria in diminuzione del reddito complessivo dello stesso periodo d'imposta e, per la differenza, nei successivi entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi a condizione che le suddette perdite si riferiscano a una nuova attività produttiva ai sensi dell'art. 84 co. 2 del TUIR.

Remunerazione delle perdite

La società cessionaria è obbligata a remunerare la società cedente del vantaggio fiscale ricevuto, determinato, in ogni caso, mediante applicazione, all'ammontare delle perdite acquisite, dell'aliquota IRES, relativa al periodo d'imposta in cui le perdite sono state conseguite dalla società cedente, entro 30 giorni dal termine per il versamento del saldo relativo allo stesso periodo d'imposta.

Non concorrono alla formazione del reddito imponibile, in quanto escluse, le somme percepite o versate tra le società che applicano la disposizione in argomento in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti.

Terreni esenti da IRPEF per coltivatori diretti e IAP

Per gli anni 2017, 2018 e 2019, i redditi dominicali e agrari non concorrono alla formazione della base imponibile ai fini dell'IRPEF dei coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli professionali (IAP) di cui all'art. 1 del DLgs. 99/2004, iscritti nella previdenza agricola.

Dall'anno 2017 e fino al 2019, quindi, i terreni posseduti e condotti da coltivatori diretti o IAP sono esenti da IRPEF sia per il reddito dominicale che per il reddito agrario. I terreni che vengono affittati per coltivarli, invece, continuano a generare reddito dominicale in capo al proprietario, mentre l'esenzione dall'IRPEF si applica sul reddito agrario in capo al coltivatore diretto o IAP.

Tassazione dei premi di risultato con imposta sostitutiva del 10% - Estensione

Viene ampliato l'ambito di operatività del regime fiscale agevolato delle retribuzioni premiali legate alla produttività aziendale, mediante l'innalzamento dei limiti reddituali di accesso al medesimo.

Per il resto, viene confermata la disciplina già in vigore, delineata dalla L. 28.12.2015 n. 208 (legge di stabilità 2016) e dal DM 25.3.2016.

Agevolazione riconosciuta

L'agevolazione consiste nell'applicazione – ad opera del sostituto d'imposta, salva espressa rinuncia scritta del prestatore di lavoro – di un'imposta sostitutiva pari al 10%, in luogo dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali.

Ambito soggettivo di applicazione

Sotto il profilo dei potenziali destinatari:

resta ferma l'applicabilità del beneficio fiscale ai soli dipendenti del settore privato;



viene innalzato da 50.000,00 a 80.000,00 euro il limite soggettivo di reddito di lavoro dipendente, riferito all'anno precedente, da non oltrepassare per fruire del regime sostitutivo nell'anno di riferimento.

Ciò comporta l'inclusione nell'ambito applicativo dell'agevolazione anche dei dipendenti qualificati, appartenenti ad una fascia retributiva medio-alta.

Ambito oggettivo di applicazione

È confermato che, per fruire dell'agevolazione, le somme devono essere erogate in esecuzione di contratti collettivi di secondo livello sottoscritti da organizzazioni dotate di uno specifico grado di rappresentatività (e soggetti a deposito telematico, unitamente alla dichiarazione di conformità alla normativa, sulla base delle indicazioni dell'Agenzia delle Entrate e del Ministero del Lavoro).

In particolare, deve trattarsi di:

contratti collettivi territoriali o aziendali stipulati da associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale;

contratti collettivi aziendali stipulati dalle rappresentanze sindacali operanti in azienda (RSA), promananti dalle suddette associazioni, ovvero dalla rappresentanza sindacale unitaria (RSU).

Non si registrano novità neanche con riguardo all'individuazione delle somme agevolabili, che continuano ad essere rappresentate da:

premi di risultato di ammontare variabile la cui corresponsione sia legata dai contratti collettivi aziendali o territoriali di cui sopra ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione, verificabili e misurabili secondo i criteri previsti dai contratti stessi;

somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa (intesa quale modalità di corresponsione della retribuzione).

Dal mantenimento della più rigida impostazione data alla materia in esame dalla L. 208/2015 – incentrata sulla verifica, al termine del congruo periodo di riferimento stabilito dagli accordi, dell'effettivo conseguimento degli obiettivi di crescita perseguiti – si ricava che devono continuare a ritenersi esclusi dalla disciplina agevolativa gli emolumenti che, pur corrisposti in vista di un generico incremento di produttività, efficienza e flessibilità, non siano qualificabili come premi di risultato in senso proprio (es. somme erogate per lavoro straordinario, indennità o maggiorazioni di turno).

Importo massimo delle somme agevolabili

L'importo massimo delle somme agevolabili (da considerare al netto dei contributi previdenziali obbligatori a carico del lavoratore) aumenta:

da 2.000,00 a 3.000,00 euro, in linea generale;

da 2.500,00 a 4.000,00 euro, per le aziende che, con le modalità stabilite dalla contrattazione collettiva di secondo livello, coinvolgono pariteticamente i lavoratori nell'organizzazione del lavoro.

Sostituzione dei premi di risultato assoggettabili ad imposta sostitutiva del 10% con beni e servizi di welfare

Viene incentivato l'esercizio, da parte dei lavoratori dipendenti privati, della facoltà, accordata loro dalla L. 28.12.2015 n. 208, di sostituire i premi di risultato (o le somme corrisposte sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa) – potenzialmente assoggettabili, stante la sussistenza dei presupposti di legge, all'imposta sostitutiva del 10% – con i beni e servizi di *welfare* e gli altri *benefit* di cui all'art. 51 co. 2 e 3 ultimo periodo del TUIR, esclusi, entro determinati limiti, dalla base imponibile IRPEF (e dalla corrispondente base imponibile contri-butiva).

Ferma restando la necessaria presenza di una disposizione abilitante della contrattazione collettiva di secondo livello (aziendale o territoriale), diversamente da quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate nella circ. 15.6.2016 n. 28, si prevede che alcuni valori, somme o servizi, qualora siano erogati, per scelta del dipendente, in sostituzione (totale o parziale) degli emolumenti premiali, godano dell'esclusione da ogni forma di tassazione, sia ordinaria che sostitutiva (nonché da ogni forma di contribuzione), anche in caso di superamento dei limiti stabiliti dalla normativa fiscale.

Il riferimento è, in particolare, alla conversione dei premi di risultato (o delle somme derivanti da partecipazione agli utili) in:

contributi alle forme di previdenza complementare, esclusi dalla formazione del reddito di lavoro dipendente anche se eccedenti il limite di 5.164,57 euro;

contributi di assistenza sanitaria, esclusi dalla formazione del reddito di lavoro dipendente anche se eccedenti il limite di 3.615,20 euro;

azioni, il cui valore non concorrerà alla formazione del reddito di lavoro dipendente anche nel caso di superamento del limite di 2.065,83 euro indicato dall'art. 51 del TUIR e indipendentemente dalle condizioni stabilite da quest'ultimo.

Erogazioni per il “welfare aziendale” - Estensione

Vengono apportate ulteriori modifiche alla disciplina delle erogazioni per il c.d. “welfare aziendale”, di cui all'art. 51 co. 2 del TUIR.

Nuova fattispecie

Non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente i contributi e i premi versati dal datore di lavoro, a favore della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti, per prestazioni, anche in forma assicurativa, aventi per oggetto:

il rischio di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana;

ovvero, il rischio di gravi patologie.

Norma di interpretazione autentica

Viene introdotta una norma di interpretazione autentica relativa alla nozione, ai fini dell'esenzione dall'IRPEF, delle opere e dei servizi riconosciuti dal datore di lavoro, volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, offerti alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti e ai familiari per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto.

Si chiarisce infatti che rientrano in tale nozione anche le opere e i servizi riconosciuti dal datore di lavoro in conformità a disposizioni di contratti di lavoro nazionali o territoriali (oltre che di contratti aziendali) ovvero di accordo interconfederale.

Incentivi per il rientro in Italia di ricercatori - Messa a regime

Viene resa permanente l'agevolazione volta a favorire il rientro di docenti e ricercatori residenti all'estero, di cui all'art. 44 del DL 78/2010.

Regime speciale per lavoratori “impatriati” - Modifiche

Viene modificato il regime speciale per i lavoratori “impatriati”, di cui all'art. 16 del DLgs. 147/2015.

Tra le principali modifiche, in vigore dal 2017, si segnalano le seguenti:

la disposizione di favore viene estesa ai lavoratori autonomi;

viene modificata la misura dell'agevolazione, posto che i redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo concorreranno alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50% del loro ammontare (in luogo del precedente 70%).

Regime speciale per i “neo-domiciliati”

Il nuovo art. 24-*bis* del TUIR prevede un regime opzionale di imposizione sostitutiva dell'IRPEF per le persone fisiche (e, su loro richiesta, per i familiari) che:

trasferiscono la propria residenza in Italia, ai sensi dell'art. 2 co. 2 del TUIR;

non siano state fiscalmente residenti in Italia, ai sensi dell'art. 2 co. 2 del TUIR, per almeno nove periodi d'imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione.

Preventiva risposta favorevole ad interpello probatorio

L'opzione può esercitarsi previa risposta favorevole dell'Agenzia delle Entrate ad un'istanza di interpello “probatorio”, presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è trasferita la residenza in Italia.

Periodo di efficacia dell'opzione

L'opzione è efficace a decorrere dal periodo d'imposta in cui è trasferita in Italia la residenza fiscale.

Decorrenza

Posto che la L. 232/2016 entra in vigore l'1.1.2017, l'opzione opera, se il trasferimento della residenza fiscale avviene nel 2017, a partire dai redditi del periodo d'imposta 2017, previa presentazione dell'istanza di interpello probatorio entro il 30.9.2018.

Redditi agevolati

L'imposizione sostitutiva riguarda i redditi prodotti all'estero, individuati ai sensi dell'art. 165 co. 2 del TUIR (si veda anche la circ. Agenzia delle Entrate 5.3.2015 n. 9, § 2.1).

Redditi esclusi



L'imposta sostitutiva non si applica alle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate (art. 67 co. 1 lett. c) del TUIR), realizzate nei primi cinque periodi d'imposta di validità dell'opzione, che rimangono soggette al regime ordinario di imposizione di cui all'art. 68 co. 3 del TUIR.

Possibilità di esclusione di alcuni Stati esteri

Le persone fisiche, per sé o per uno o più dei familiari, possono non avvalersi dell'imposizione sostitutiva con riferimento ai redditi prodotti in uno o più Stati o territori esteri, con conseguente applicazione del regime ordinario e riconoscimento del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero.

Effetti dell'esercizio dell'opzione

Per effetto dell'esercizio dell'opzione, si applica un'imposta sostitutiva dell'IRPEF (e delle addizionali locali), nella misura fissa di 100.000,00 euro per ciascun periodo d'imposta in cui è valida l'opzione (oltre a 25.000,00 euro, per ciascun periodo d'imposta, per ciascun familiare interessato).

Inoltre opera l'esenzione dall'obbligo di:

compilare il quadro RW;

versare le imposte IVIE e IVAFE.

Per le successioni aperte e le donazioni effettuate nei periodi d'imposta di validità dell'opzione esercitata dal *dante causa*, l'imposta sulle successioni e donazioni di cui al DLgs. 346/90 è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti esistenti nello Stato al momento della successione o della donazione.

Incumulabilità con altri incentivi

Gli effetti dell'opzione non sono cumulabili con quelli previsti dall'art. 44 del DL 78/2010 e dall'art. 16 del DLgs. 147/2015.

Revoca e cessazione dell'opzione

L'opzione è revocabile (anche in relazione a uno o più familiari) e decade per:

decorso dei quindici anni di validità dal primo periodo d'imposta di validità della stessa;

omesso o insufficiente versamento, in tutto o in parte, dell'imposta sostitutiva nella misura e nei termini normativamente previsti; in tal caso, sono fatti salvi gli effetti prodotti nei periodi d'imposta precedenti.

Disposizioni attuative

Le ulteriori modalità applicative per l'esercizio, la modifica o la revoca dell'opzione, nonché per il versamento dell'imposta sostitutiva, saranno individuate con un successivo provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

Ingresso e soggiorno per investitori

Sono consentiti, al ricorrere di talune condizioni, l'ingresso e il soggiorno per periodi superiori a tre mesi, al di fuori delle quote massime previste dal DLgs. 286/98 (Testo unico sull'immigrazione), nei confronti degli stranieri che intendono effettuare determinati investimenti (o donazioni) in Italia.

Il suddetto "visto per investitori" si sostanzia in un permesso di soggiorno biennale, revocabile anche prima della scadenza qualora lo straniero non abbia effettuato l'investimento o la donazione entro tre mesi dalla data di ingresso in Italia o abbia dismesso l'investimento prima della scadenza del termine di due anni.

Piani individuali di risparmio (PIR)

A partire dall'1.1.2017, per le attività finanziarie comprese in "Piani individuali di risparmio" (PIR) è prevista l'esenzione da imposizione per:

i redditi di capitale (art. 44 del TUIR);

i redditi diversi di natura finanziaria (*ex art. 67 co. 1 lett. c-bis) - c-quinquies*) del TUIR).

I PIR devono derivare dagli investimenti effettuati:

da persone fisiche residenti in Italia;

al di fuori dello svolgimento di attività di impresa.

Costituzione del PIR

Il Piano individuale di risparmio si costituisce con la destinazione di somme o valori per un importo non superiore, in ciascun anno solare, a 30.000,00 euro ed entro un limite complessivo non superiore a 150.000,00 euro.

Inoltre, ai fini dell'applicazione dell'esenzione da imposte, occorre che, in ciascun anno solare di durata del piano e per almeno i due terzi dell'anno stesso, le somme o i valori allocati nel PIR vengano investiti tenendo conto dei seguenti

limiti e condizioni:

per almeno il 70% del valore complessivo in strumenti finanziari, anche non negoziati nei mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione, emessi o stipulati con imprese che svolgano attività diverse da quella immobiliare, fiscalmente residenti in Italia o in altri Stati dell'Unione europea o in Stati dello Spazio economico europeo con stabili organizzazioni in Italia;

la predetta quota del 70% deve poi essere investita per almeno il 30% del valore complessivo in strumenti finanziari di imprese diverse da quelle inserite nell'indice FTSE MIB di Borsa Italiana o in indici equivalenti di altri mercati regolamentati (in pratica il 21% dell'investimento complessivo deve affluire a tali imprese);

non più del 10% delle somme o valori destinati nel piano può essere investito in strumenti finanziari emessi o stipulati con lo stesso soggetto, o con altra società appartenente al medesimo gruppo, oppure in depositi e conti correnti.

Le somme conferite nel PIR possono essere investite anche in quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) residenti nel territorio dello Stato o in Stati dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo che investono per almeno il 70% dell'attivo in strumenti finanziari agevolati e che rispettano il suddetto limite d'investimento del 10%.

Tuttavia, all'interno del PIR non possono essere inseriti strumenti finanziari emessi o stipulati con soggetti residenti in Stati o territori diversi da quelli che consentono un adeguato scambio di informazioni.

Detenzione degli strumenti finanziari per 5 anni

L'esenzione da imposizione sui redditi prodotti spetta a condizione che gli strumenti finanziari in cui è investito il piano vengano detenuti per un quinquennio.

Laddove si verificano cessioni prima dei cinque anni, i redditi realizzati attraverso la cessione e quelli percepiti durante il periodo minimo di investimento del piano sono soggetti ad imposizione secondo le regole ordinarie. In tal caso, l'imposta, unitamente agli interessi (ma senza l'applicazione di sanzioni), deve essere versata dai soggetti gestori entro il giorno 16 del secondo mese successivo alla cessione.

In caso di rimborso degli strumenti finanziari, per non perdere le agevolazioni, il contribuente dovrà reinvestire l'ammontare conseguito in altri strumenti finanziari che rispettano le condizioni del regime agevolativo, entro 30 giorni dal rimborso.

Chiusura del piano di investimento

Alla chiusura del PIR, le minusvalenze, le perdite e i differenziali negativi vengono portati in deduzione, non oltre il quarto periodo d'imposta successivo a quello del realizzo, nell'ambito di un altro rapporto, di cui sia titolare la medesima persona fisica, con opzione per il regime del risparmio amministrato, ovvero possono essere portati in deduzione, fino a concorrenza, dalle plusvalenze e dagli altri redditi dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quarto, a condizione che di ciò venga data evidenza nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale le minusvalenze e le perdite sono state realizzate ex art. 68 co. 5 del TUIR.

Detrazione IRPEF/IRES per gli interventi di riqualificazione energetica

La detrazione IRPEF/IRES del 65% per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici viene prorogata alle spese sostenute fino al 31.12.2017.

La detrazione, nella misura del 65%, si applica anche alle spese sostenute fino al 31.12.2017 per:

l'acquisto e la posa in opera delle schermature solari di cui all'allegato M al DLgs. 311/2006, fino ad un valore massimo della detrazione di 60.000,00 euro;

l'acquisto e la posa in opera di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili, fino ad un valore massimo della detrazione di 30.000,00 euro.

La detrazione spettante è ripartita in dieci quote annuali di pari importo.

Detrazione IRPEF/IRES per gli interventi di riqualificazione energetica - Interventi sulle parti comuni condominiali

La detrazione del 65% spetta anche per gli interventi di riqualificazione energetica relativi a parti comuni di edifici condominiali di cui agli artt. 1117 e 1117-bis c.c. o che interessano tutte le unità immobiliari di cui si compone il condominio, per le spese sostenute fino al 31.12.2021.

Interventi che determinano un rilevante risparmio energetico

Per le spese sostenute dall'1.1.2017 al 31.12.2021, nel caso in cui gli interventi di riqualificazione energetica riguardino le parti comuni degli edifici condominiali, la detrazione spetta nella misura:



del 70%, nel caso in cui tali lavori interessino l'involucro dell'edificio "con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo";

del 75%, se gli interventi sono finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva e conseguono almeno la qualità media definita dal DM 26.6.2015.

Per i sopraelencati interventi il limite massimo di spesa è pari a 40.000,00 euro, moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio.

La sussistenza delle condizioni per beneficiare della detrazione nella misura del 70% e 75% deve essere asseverata da professionisti abilitati mediante l'APE (attestazione della prestazione energetica degli edifici) di cui al DM 26.6.2015. La mancata veridicità dell'attestazione comporta la decadenza dal beneficio, ferma restando la responsabilità del professionista ai sensi delle disposizioni vigenti.

Cessione del credito ai fornitori

Per gli interventi sulle parti comuni di edifici condominiali che consentono un rilevante risparmio energetico, dall'1.1.2017, i soggetti beneficiari della detrazione possono optare per la cessione del corrispondente credito:

ai fornitori che hanno effettuato gli interventi,

ovvero ad altri soggetti privati, con la facoltà di successiva cessione del credito.

La detrazione non può essere ceduta a:

istituti di credito;

intermediari finanziari.

Le modalità di attuazione della cessione saranno definite con un successivo provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

Estensione agli IACP

Le detrazioni "potenziate" al 70% e 75% previste per gli edifici condominiali sono estese agli IACP, comunque denominati, per interventi realizzati su immobili di loro proprietà adibiti ad edilizia residenziale pubblica.

Detrazione IRPEF del 50% per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio

Viene prorogata alle spese sostenute fino al 31.12.2017 la detrazione IRPEF del 50% prevista per gli interventi volti al recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 16-bis co. 1 del TUIR, nel limite massimo di spesa di 96.000,00 euro per unità immobiliare.

Rimangono ferme le ulteriori disposizioni contenute nel suddetto art. 16-bis.

Detrazione IRPEF/IRES per gli interventi antisismici - Proroga e modifica della disciplina

Tra gli interventi rilevanti ai fini della detrazione IRPEF per i recuperi edilizi, la lett. i) dell'art. 16-bis co. 1 del TUIR annovera anche quelli relativi all'adozione di misure antisismiche con particolare riguardo all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica, in particolare sulle parti strutturali, per la redazione della documentazione obbligatoria atta a comprovare la sicurezza statica del patrimonio edilizio, nonché per la realizzazione degli interventi necessari al rilascio della suddetta documentazione.

Detrazione prorogata fino al 2021 per interventi autorizzati dall'1.1.2017

Viene stabilito che nel caso in cui gli interventi antisismici di cui alla suddetta lett. i):

riguardino procedure autorizzatorie iniziate dall'1.1.2017;

riguardino edifici ubicati nelle zone sismiche ad alta pericolosità (zone 1 e 2) e nella zona sismica 3, di cui all'OPCM 20.3.2003 n. 3274;

si riferiscano a costruzioni adibite ad abitazione e ad attività produttive,

la detrazione IRPEF/IRES:

spetta nella misura del 50%, per le spese sostenute dall'1.1.2017 al 31.12.2021;

fino ad un ammontare complessivo delle spese non superiore a 96.000,00 euro per unità immobiliare per ciascun anno;

è ripartita in cinque quote annuali di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi.

Dall'1.1.2017, rientrano tra le spese detraibili anche quelle effettuate per la classificazione e verifica sismica degli immobili

Potenziamento della detrazione IRPEF/IRES

L'aliquota della detrazione aumenta:

al 70%, nel caso in cui dalla realizzazione degli interventi il rischio sismico dell'immobile si riduca sino a determinare il passaggio ad una classe di rischio inferiore;

all'80%, nel caso in cui gli interventi determinino il passaggio dell'immobile a due classi di rischio inferiori.

Dall'1.1.2017, rientrano tra le spese detraibili anche quelle effettuate per la classificazione e verifica sismica degli immobili.

Con un apposito DM saranno stabilite:

le linee guida per la classificazione di rischio sismico delle costruzioni;

le modalità per l'attestazione, da parte di professionisti abilitati, dell'efficacia degli interventi effettuati.

Potenziamento della detrazione IRPEF/IRES per gli interventi sulle parti comuni di edifici

Nel caso in cui gli interventi antisismici siano realizzati sulle parti comuni di edifici condominiali, l'aliquota della detrazione aumenta:

al 75%, se dalla realizzazione degli stessi il rischio sismico dell'immobile si riduce sino a determinare il passaggio ad una classe di rischio inferiore;

all'85%, se dalla realizzazione degli stessi si determini il passaggio dell'immobile a due classi di rischio inferiori.

Dette detrazioni (75% e 85%) si applicano su un ammontare di spesa non superiore a 96.000,00 euro, moltiplicato per il numero delle unità immobiliari di ciascun edificio.

Dall'1.1.2017, rientrano tra le spese detraibili anche quelle effettuate per la classificazione e verifica sismica degli immobili.

Dall'1.1.2017, per tali interventi, i soggetti beneficiari della detrazione possono optare per la cessione del corrispondente credito:

ai fornitori che hanno effettuato gli interventi,
ovvero ad altri soggetti privati,

con la facoltà di successiva cessione del credito.

Non è possibile cedere il credito a:

istituti di credito;

intermediari finanziari.

Le modalità di attuazione della nuova disciplina saranno definite con un successivo provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

Detrazione IRPEF per l'acquisto di mobili ed elettrodomestici (c.d. "bonus mobili") - Proroga e modifica della disciplina

La disciplina relativa al c.d. "bonus mobili ed elettrodomestici", previsto dal co. 2 dell'art. 16 del DL 63/2013, non solo è stata oggetto di proroga, ma anche di alcune modifiche.

Nello specifico è previsto che ai soggetti che beneficiano della detrazione IRPEF per gli interventi di recupero edilizio spetta un'ulteriore detrazione IRPEF del 50%:

per le ulteriori spese documentate sostenute nell'anno 2017;

per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici di classe non inferiore ad A+, nonché A per i forni, per le apparecchiature per le quali sia prevista l'etichetta energetica;

finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione;

a condizione che gli interventi di recupero del patrimonio edilizio siano iniziati dall'1.1.2016.

La detrazione IRPEF del 50%, inoltre:

è ripartita tra gli aventi diritto in 10 quote annuali di pari importo;

è calcolata su un ammontare complessivo non superiore a 10.000,00 euro; per gli interventi edilizi effettuati nell'anno 2016 ovvero per quelli iniziati nel 2016 e proseguiti nel 2017, il limite massimo di 10.000,00 euro è considerato al netto delle spese sostenute per l'acquisto di mobili ed elettrodomestici nell'anno 2016 per le quali si è fruito della detrazione.

Le spese sostenute per i mobili ed elettrodomestici sono computate indipendentemente dall'importo delle spese sostenute per i lavori di ristrutturazione che fruiscono della detrazione IRPEF.



Spese sostenute per la frequenza scolastica - Aumento della detrazione IRPEF

Ai sensi della lett. e-bis) dell'art. 15 co. 1 del TUIR, spetta una detrazione IRPEF del 19% in relazione alle spese per la frequenza:

delle scuole dell'infanzia ("vecchi" asili);

del primo ciclo di istruzione, cioè delle scuole primarie ("vecchie" elementari) e delle scuole secondarie di primo grado ("vecchie" medie);

delle scuole secondarie di secondo grado ("vecchie" superiori).

La disciplina si applica sia alle scuole statali, che alle scuole paritarie private e degli enti locali, appartenenti al sistema nazionale di istruzione di cui all'art. 1 della L. 10.3.2000 n. 62.

In relazione a ciascuno alunno o studente, la detrazione IRPEF del 19% si applica su un importo annuo non superiore a:

- 564,00 euro, per l'anno 2016 (in precedenza l'importo massimo era pari a 400,00 euro);
- 717,00 euro, per l'anno 2017;
- 786,00 euro, per l'anno 2018;
- 800,00 euro, a decorrere dall'anno 2019.

Erogazioni liberali in favore degli Istituti tecnici superiori - Detrazione IRPEF e deduzione dal reddito d'impresa

La detrazione IRPEF del 19% di cui all'art. 15 co. 1 lett. i-octies) del TUIR è riconosciuta anche per le erogazioni liberali a favore degli Istituti tecnici superiori (ITS) di cui al DPCM 25.1.2008.

Le erogazioni liberali in denaro e/o in natura a favore degli Istituti tecnici superiori (ITS) di cui al DPCM 25.1.2008, inoltre, sono deducibili dal reddito d'impresa ai sensi dell'art. 100 co. 2 lett. o-bis) del TUIR (la deduzione spetta nel limite del 2% del reddito d'impresa dichiarato e comunque nella misura massima di 70.000,00 euro annui).

School bonus -Integrazione della disciplina per le scuole paritarie

Viene integrata la disciplina del credito d'imposta per le erogazioni liberali agli istituti scolastici, di cui all'art. 1 co. 145 - 150 della L. 13.7.2015 n. 107 (c.d. "school bonus").

In particolare, le erogazioni liberali in denaro destinate agli investimenti effettuate in favore delle scuole paritarie devono essere effettuate su un conto corrente bancario o postale intestato alle scuole paritarie beneficiarie stesse, con sistemi di pagamento tracciabili (e non, quindi, con versamento in un apposito capitolo dell'entrata di bilancio dello Stato).

Credito di imposta per le strutture ricettive - Proroga con modifiche

Viene prorogato, con alcune modifiche, il credito d'imposta per la ristrutturazione delle strutture ricettive di cui all'art. 10 del DL 83/2014.

In particolare:

il credito d'imposta è riconosciuto anche per i periodi d'imposta 2017 e 2018;

la misura dell'agevolazione è incrementata al 65% (in luogo del precedente 30%);

l'agevolazione spetta a condizione che gli interventi abbiano anche finalità di ristrutturazione edilizia, riqualificazione antisismica o energetica e acquisto di mobili;

sono inclusi tra i beneficiari del credito d'imposta anche le strutture che svolgono attività agrituristica, come definite dalla L. 20.2.2006 n. 96 e dalle norme regionali vigenti.

Quanto alle modalità di utilizzo, il suddetto credito d'imposta:

è ripartito in due quote annuali di pari importo;

può essere utilizzato a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui gli interventi sono stati realizzati (nel limite massimo di 60 milioni di euro nel 2018, di 120 milioni di euro nel 2019 e di 60 milioni di euro nel 2020).

Disposizioni transitorie

Per quanto non diversamente previsto, continuano a trovare applicazione le disposizioni contenute nell'art. 10 del DL 83/2014.

È previsto l'aggiornamento del decreto attuativo dell'agevolazione in esame (vale a dire il DM 7.5.2015).

Credito d'imposta per ricerca e sviluppo - Modifiche

Vengono introdotte alcune modifiche al credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, di cui all'art. 3 del DL 145/2013.

Tra le principali, si segnalano le seguenti:

il credito d'imposta sarà pari al 50% con riferimento a tutte le spese, senza quindi più alcuna distinzione in base alla tipologia di costi;

il credito d'imposta sarà riconosciuto fino ad un importo massimo annuale di 20 milioni di euro per ciascun beneficiario (in luogo dei precedenti 5 milioni);

l'agevolazione viene prorogata fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2020 (anno 2020, per i soggetti "solari"), in luogo del precedente periodo d'imposta in corso al 31.12.2019 (anno 2019, per i soggetti "solari");

il credito d'imposta spetta anche alle imprese residenti o alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti che eseguono le attività di ricerca e sviluppo nel caso di contratti stipulati con imprese residenti o localizzate in altri Stati membri dell'Unione europea, negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati inclusi nella c.d. "white list" di cui al DM 4.9.96..

Decorrenza

Tali modifiche avranno effetto a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016 (anno 2017, per i soggetti "solari").

Credito d'imposta per le fondazioni bancarie

Viene riconosciuto alle fondazioni bancarie, per l'anno 2017, un credito d'imposta pari al 100% dei versamenti volontari effettuati, nell'ambito della propria attività istituzionale, in favore dei fondi speciali istituiti presso le Regioni ai sensi dell'art. 15 della L. 11.8.91 n. 266.

Il credito d'imposta è assegnato, fino ad esaurimento delle risorse disponibili (pari a 10 milioni di euro), secondo l'ordine temporale con cui le fondazioni comunicano all'ACRI (Associazione di Fondazioni e di Casse di Risparmio SpA) l'impegno ad effettuare i suddetti versamenti.

Utilizzo del credito d'imposta

Il credito d'imposta:

può essere utilizzato esclusivamente in compensazione tramite il modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, a decorrere dal periodo d'imposta nel quale lo stesso è stato riconosciuto;

non è soggetto al limite annuale di utilizzazione dei crediti d'imposta da quadro RU, pari a 250.000,00 euro (art. 1 co. 53 della L. 244/2007), né al limite generale annuale di compensazione nel modello F24, pari a 700.000,00 euro (art. 34 della L. 388/2000);

è cedibile, nel rispetto delle condizioni di cui all'art. 1260 c.c. e previa dimostrazione dell'effettività del diritto al credito medesimo, a intermediari bancari, finanziari e assicurativi.

Disposizioni attuative

Con decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, saranno definite le relative disposizioni attuative.

Regime forfetario per associazioni sportive dilettantistiche - Innalzamento del limite dei proventi

Con una modifica all'art. 90 co. 2 della L. 27.12.2002 n. 289, viene elevata da 250.000,00 a 400.000,00 euro, a decorrere dall'1.1.2017, la soglia massima dei proventi derivanti dall'esercizio di attività commerciali conseguiti annualmente dalle associazioni e dalle società sportive dilettantistiche (e dai soggetti equiparati, quali le *pro loco*), prevista per accedere al regime forfetario di cui alla L. 398/91.

Agevolazioni fiscali per investimenti in start up e PMI innovative - Messa a regime e modifiche

Viene messa a regime, a partire dal 2017, la disciplina fiscale di favore prevista per i soggetti che investono in *start up* innovative di cui all'art. 29 del DL 179/2012.

A decorrere dall'anno 2017, viene fissata al 30% la misura dell'agevolazione prevista dall'art. 29 del DL 179/2012 sia per la detrazione dall'imposta per i soggetti IRPEF (in luogo dell'aliquota del 19%), sia per la deduzione dal reddito per i soggetti IRES (in luogo dell'aliquota del 20%), indipendentemente dalla tipologia di *start up* innovativa beneficiaria.

La nuova aliquota riguarda, quindi, anche le *start up* innovative a vocazione sociale e quelle che commercializzano esclusivamente prodotti e servizi innovativi ad alto valore tecnologico in ambito energetico, per le quali la precedente normativa prevedeva aliquote maggiorate pari al 25% di detrazione e al 27% di deduzione del reddito.

Inoltre, sempre a decorrere dall'anno 2017, viene raddoppiato, portandolo a 1.000.000,00 di euro, il limite massimo di investimento su cui calcolare la detrazione d'imposta per i soggetti IRPEF.

PMI innovative

Viene eliminata la differenza di trattamento in relazione all'anzianità della PMI.

Efficacia

L'efficacia delle suddette disposizioni è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea.

Agevolazioni in ambito societario per le start up innovative

Nell'ambito delle agevolazioni di tipo societario a favore delle *start up* innovative, sono stati stabiliti ulteriori benefici in materia di modalità e oneri per la costituzione di tali tipi di società.

Modalità di costituzione

È stata aggiunta la possibilità di sottoscrivere l'atto costitutivo di *start up* innovative redatto in forma elettronica (e successivamente di modificarlo), oltre che con la già prevista firma digitale non autenticata dalle parti, anche con la firma elettronica avanzata autenticata (art. 4 co. 10-*bis* del DL 3/2015).

Oneri di costituzione

È stato previsto l'esonero dal pagamento delle imposte di bollo e dei diritti di segreteria per l'atto costitutivo delle *start up* innovative, costituite secondo la procedura semplificata di cui sopra, nonché di quelle costituite con atto pubblico.

Per usufruire di tale agevolazione, occorre la contestuale iscrizione della *start up* innovativa nella sezione speciale del Registro delle imprese.

Investimenti in start up innovative da parte dell'INAIL

Viene riconosciuta all'INAIL la possibilità di sottoscrivere quote di fondi comuni di investimento di tipo chiuso, dedicati all'attivazione di *start up* innovative.

Inoltre, l'INAIL può costituire e partecipare a *start up* di tipo societario, volte all'utilizzazione industriale dei risultati della ricerca, anche con soggetti pubblici e privati (italiani e stranieri), operanti nei settori funzionali al raggiungimento del proprio scopo, con oggetto sociale, esclusivo o prevalente, lo sviluppo, la produzione e la commercializzazione di prodotti o servizi innovativi di alto valore tecnologico, anche rivolte alla realizzazione di progetti in settori tecnologici altamente strategici. Occorre a tal fine una specifica autorizzazione del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, di intesa con il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Nuova Sabatini – Proroga

Viene prorogata la c.d. "Nuova Sabatini" di cui all'art. 2 del DL 69/2013, con l'introduzione anche di un contributo potenziato in caso di investimenti con carattere innovativo.

Proroga

Il termine per la concessione dei finanziamenti per l'acquisto di nuovi macchinari, impianti e attrezzature da parte delle piccole e medie imprese viene infatti prorogato fino al 31.12.2018.

Contributo potenziato per investimenti innovativi

Al fine di favorire la transizione del sistema produttivo nazionale verso la manifattura digitale e di incrementare l'innovazione e l'efficienza del sistema imprenditoriale, anche tramite l'innovazione di processo e/o di prodotto, le micro, piccole e medie imprese possono accedere ai finanziamenti e ai contributi di cui all'art. 2 del DL 69/2013 per l'acquisto di macchinari, impianti e attrezzature nuovi di fabbrica aventi come finalità la realizzazione di investimenti in tecnologie, compresi gli investimenti in *big data*, *cloud computing*, banda ultralarga, *cybersecurity*, robotica avanzata e mecatronica, realtà aumentata, manifattura 4D, *Radio frequency identification* (RFID) e sistemi di tracciamento e pesatura dei rifiuti.

Nelle suddette fattispecie, il contributo è concesso con una maggiorazione pari al 30% della misura massima ivi stabilita, fermo restando il rispetto delle intensità massime di aiuto previste dalla normativa comunitaria applicabile in materia di aiuti di Stato.

Bonus per l'acquisto di strumenti musicali

Viene prevista anche per l'anno 2017 la concessione di un contributo per l'acquisto di uno strumento musicale nuovo e coerente con il corso di studi musicali frequentato.

Soggetti beneficiari

Possono beneficiare dell'agevolazione gli studenti iscritti:

ai licei musicali;

ai corsi preaccademici, ai corsi del precedente ordinamento, ai corsi di diploma di I e di II livello dei conservatori di musica, degli istituti superiori di studi musicali e delle istituzioni di formazione musicale e coreutica autorizzate a rilasciare titoli di alta formazione artistica, musicale e coreutica.

Agevolazione

Per il 2017, viene concesso un contributo *una tantum* pari al 65% del prezzo finale, per un massimo di 2.500,00 euro, nel limite complessivo di 15 milioni di euro.

Card cultura giovani

La Carta elettronica di cui all'art. 1 co. 979 - 980 della L. 208/2015, dell'importo nominale massimo di 500,00 euro (c.d. "bonus cultura"), viene estesa anche ai giovani che compiono 18 anni nell'anno 2017, residenti nel territorio nazionale e in possesso, ove necessario, di un valido permesso di soggiorno.

Oltre alle finalità previste con la L. 208/2015, il *bonus* cultura per l'anno 2017 è valido anche per l'acquisto di musica registrata, corsi di musica e di teatro, corsi di lingua straniera.

Incentivi per l'acquisto di beni mobili strumentali per la distribuzione gratuita di prodotti a fini di solidarietà sociale

Viene previsto, per gli anni 2017 e 2018, un contributo per gli enti pubblici e privati senza scopo di lucro, comprese le ONLUS, che acquistano in Italia, anche in locazione finanziaria, beni mobili strumentali utilizzati direttamente ed esclusivamente per la distribuzione gratuita di prodotti alimentari e non alimentari a fini di solidarietà sociale e per la limitazione degli sprechi.

Il contributo è riconosciuto:

fino al 15% del prezzo di acquisto;

fino ad un massimo di 3.500,00 euro annui;

nel limite delle risorse disponibili (pari a 10 milioni di euro, per ciascuno degli anni 2017 e 2018).

Il contributo viene corrisposto dal venditore mediante compensazione con il prezzo di acquisto.

Le imprese costruttrici o importatrici dei beni mobili:

rimborsano al venditore l'importo del contributo;

recuperano il suddetto importo in qualità di credito d'imposta per il versamento delle ritenute IRPEF operate in qualità di sostituto d'imposta sui redditi da lavoro dipendente, dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IVA, dovute, anche in acconto, per l'esercizio in cui viene effettuato l'acquisto.

Le imprese costruttrici o importatrici devono conservare la copia della fattura di vendita e dell'atto di acquisto, che deve essere ad esse trasmessa dal venditore, fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata emessa la fattura di vendita.

Disposizioni attuative

Con decreto del Ministro dello Sviluppo economico saranno definite le modalità per la preventiva autorizzazione all'erogazione e le condizioni per la fruizione dei contributi previsti.

Investimenti a medio e lungo termine delle Casse di previdenza e dei Fondi pensione - Esenzione dei redditi

Viene prevista l'esenzione per i redditi (dividendi e plusvalenze) relativi ad investimenti qualificati a medio e lungo termine:

posti in essere dalle Casse di previdenza professionali e dai Fondi di previdenza complementare;

detenuti per almeno cinque anni;

fino al 5% dell'attivo patrimoniale risultante dal rendiconto dell'esercizio precedente.

La nuova disciplina di esenzione:

sostituisce quella che prevedeva la concessione, in relazione agli investimenti a medio e lungo termine, di uno specifico credito d'imposta;

intende attenuare gli effetti negativi sugli investimenti operati dai predetti soggetti a seguito dell'aumento della misura di tassazione applicata ai redditi di natura finanziaria percepiti

Investimenti agevolabili



Sono agevolabili le somme investite in:

azioni o quote di imprese residenti in Italia, in Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo con stabile organizzazione in Italia;

quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio residenti in Italia, in Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo, che investono prevalentemente nei suddetti strumenti finanziari.

L'esenzione non è comunque applicabile ai redditi relativi a partecipazioni qualificate di cui all'art. 67 co. 1 lett. c) del TUIR.

Cessione anticipata degli strumenti finanziari

In caso di cessione degli strumenti finanziari oggetto di investimento agevolato prima dei cinque anni, i redditi realizzati attraverso la cessione e quelli percepiti durante il periodo minimo di investimento sono soggetti a imposizione secondo le regole ordinarie, unitamente agli interessi, senza applicazione di sanzioni.

Il relativo versamento deve essere effettuato dalle Casse di previdenza o Fondi pensione entro il giorno 16 del secondo mese successivo alla cessione.

Rimborso o scadenza degli strumenti finanziari

In caso di rimborso o di scadenza degli strumenti finanziari oggetto di investimento prima del quinquennio, il controvalore conseguito deve essere reinvestito negli strumenti finanziari agevolabili, entro 90 giorni dal rimborso.

Regime fiscale agevolato per gli operatori bancari di finanza etica e sostenibile

Per gli operatori bancari di finanza etica e sostenibile di cui al nuovo art. 111-*bis* del DLgs. 385/93 (TU bancario), viene introdotto un regime fiscale di favore, consistente nell'esenzione dall'imposta sui redditi del 75% delle somme destinate ad incremento del capitale proprio.

Le relative disposizioni attuative saranno stabilite con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, sentita la Banca d'Italia.

L'agevolazione è riconosciuta nel rispetto della normativa comunitaria in materia di aiuti di Stato "*de minimis*".

Esclusione delle SGR dall'addizionale IRES del 3,5%.

L'addizionale IRES del 3,5%, prevista per gli enti creditizi e finanziari di cui al DLgs. 27.1.92 n. 87 e per la Banca d'Italia, non si applica nei confronti delle società di gestione dei fondi comuni d'investimento di cui al DLgs. 58/98.

Deducibilità degli interessi passivi nel limite del 96%

Per le società di gestione dei fondi comuni d'investimento di cui al DLgs. 58/98, la deducibilità IRES degli interessi passivi opera nel limite del 96% del loro ammontare.

Agevolazioni per i fondi pensione

Dall'1.1.2017, le operazioni di costituzione, trasformazione, scorporo e concentrazione tra fondi pensione sono soggette alle imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di 200,00 euro ciascuna.

Aumento detrazioni IRPEF per i pensionati con meno di 75 anni di età

Viene modificata la disciplina delle detrazioni IRPEF per i pensionati, estendendo ai pensionati con meno di 75 anni di età la disciplina già prevista, a decorrere dall'1.1.2016, per i pensionati con almeno 75 anni di età.

Ne consegue quindi che:

per i pensionati con meno di 75 anni di età, si applicheranno maggiori detrazioni IRPEF, con un aumento della c.d. "*no tax area*" e una riduzione dell'imposizione;

nulla cambia, invece, per i pensionati con almeno 75 anni di età.

Le detrazioni spettanti sono parametrizzate in funzione del reddito complessivo posseduto dal pensionato, fino al limite di 55.000,00 euro.

Resta fermo che per i pensionati, indipendentemente dall'età, con un reddito complessivo superiore a 55.000,00 euro, non sono previste detrazioni.

Decorrenza

Le nuove misure delle detrazioni d'imposta per i pensionati decorrono dall'1.1.2017 e dovranno essere applicate dai sostituti d'imposta che erogano redditi di pensione, in sede di effettuazione delle ritenute ai sensi dell'art. 23 del DPR

Trattamenti pensionistici alle vittime del dovere

Dall'1.1.2017, anche ai trattamenti pensionistici spettanti alle vittime del dovere e ai loro familiari superstiti, viene estesa la non imponibilità ai fini IRPEF già prevista per i trattamenti economici riconosciuti alle vittime del terrorismo e della criminalità organizzata.

Pensione di reversibilità agli orfani

Le pensioni percepite dagli orfani superstiti di soggetti assicurati o pensionati nell'ambito dell'Assicurazione Generale Obbligatoria (AGO) o delle forme esclusive o sostitutive della stessa, nonché della Gestione separata di cui alla L. 335/95, rientrano nel reddito complessivo IRPEF (art. 8 del TUIR) soltanto per l'importo eccedente i 1.000,00 euro

Versamento cumulativo delle ritenute operate dal condominio

Viene previsto che il versamento delle ritenute del 4% operate dal condominio (ai sensi dell'art. 25-ter del DPR 600/73) sia effettuato quando l'ammontare delle ritenute stesse raggiunge l'importo di 500,00 euro e, comunque, entro il 30 giugno e il 20 dicembre di ogni anno.

Tracciabilità del pagamento dei corrispettivi

Il condominio deve effettuare il pagamento dei corrispettivi soggetti alla suddetta ritenuta:

tramite conti correnti bancari o postali ad esso intestati;

ovvero secondo altre modalità, da stabilire con DM, idonee a consentire all'Amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli.

L'inosservanza di tali obblighi di "tracciabilità" comporta l'applicazione della sanzione prevista dall'art. 11 co. 1 del DLgs. 471/97 (da 250,00 a 2.000,00 euro).

Transazione fiscale – Modifiche

Viene sostituita la disciplina relativa alla transazione fiscale (art. 182-ter del RD 267/42).

Fra le principali novità vi è, in particolare, la soppressione del precedente divieto di riduzione del pagamento dei debiti per IVA e ritenute effettuate e non versate.

Concordato preventivo

Viene stabilito che, con il piano di concordato preventivo, il debitore, esclusivamente mediante la suddetta proposta, può proporre il pagamento, parziale o dilazionato:

dei tributi e dei relativi accessori amministrati dalle Agenzie fiscali;

dei contributi gestiti dagli enti delle forme di previdenza e assistenza obbligatorie e dei relativi accessori.

La proposta di falciatura deve però prevedere *“la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione”*. Per tale valutazione si deve avere riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o diritti sui quali insiste la causa di prelazione, indicato nella relazione di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67 co. 3 lett. d) del RD 267/42, relativi alla nomina del professionista in caso di piano attestato di risanamento.

Viene, poi, aggiunto che, in caso di pagamento parziale di un credito tributario o contributivo privilegiato, la quota degradata a credito chirografario deve essere inserita in un'apposita classe.

Relativamente al credito tributario complessivo, il voto sulla proposta concordataria è espresso dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate, previo parere conforme della competente Direzione Regionale, in sede di adunanza dei creditori, o nei 20 giorni successivi mediante telegramma, lettera, telefax o PEC. L'Agente della Riscossione esprime il voto limitatamente agli oneri di riscossione di cui all'art. 17 del DLgs. 112/99.

Accordi di ristrutturazione dei debiti

Con riguardo alla proposta di transazione fiscale nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione dell'accordo di ristrutturazione dei debiti, viene stabilito che l'attestazione sui crediti fiscali deve inerire anche la *“convenienza del trattamento proposto rispetto alle alternative concretamente praticabili e tale punto costituisce oggetto di specifica valutazione da parte del tribunale”*.

L'adesione alla proposta è espressa, su parere conforme della competente Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate, con la sottoscrizione, a cura del Direttore dell'ufficio, dell'accordo di ristrutturazione dei debiti. L'atto viene firmato anche dall'Agente della Riscossione in ordine al trattamento degli oneri di riscossione di cui all'art. 17 del DLgs. 112/99.



L'assenso così espresso equivale a sottoscrizione dell'accordo di ristrutturazione.

Novità in materia di aliquote IVA

In materia di aliquote IVA viene:

rinviiato all'1.1.2018 l'aumento delle aliquote ordinaria e "ridotta", che era previsto per l'1.1.2017;

introdotta l'aliquota del 5% per le prestazioni di trasporto urbano effettuate con mezzi idonei al trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare (in luogo del previgente regime di esenzione IVA).

Note di variazione IVA in diminuzione

Vengono abolite le disposizioni introdotte con la legge di stabilità 2016 in merito al momento di emissione della nota di credito nel caso di mancato pagamento del corrispettivo da parte del cessionario o committente, assoggettato a una procedura concorsuale successivamente al 31.12.2016.

Nell'ipotesi di procedure concorsuali che coinvolgano il cessionario o committente di un'operazione soggetta ad IVA, dunque, la nota di credito non potrà essere emessa al momento di apertura della procedura ma dovrà attendersi l'effettiva "infruttuosità" della procedura stessa.

Percentuali di compensazione IVA per cessioni di animali

Con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministero delle Politiche agricole, da adottare entro il 31.1.2017, potrà essere disposto l'aumento delle percentuali di compensazione IVA relative alle cessioni di animali vivi della specie bovina e suina, ai sensi dell'art. 34 del DPR 633/72.

Il decreto potrà innalzare le percentuali:

dal 7,65% fino a un massimo del 7,7%, per le cessioni di animali vivi della specie bovina;

dal 7,95% fino a un massimo dell'8%, per le cessioni di animali vivi della specie suina.

Tale aumento, tuttavia, potrà essere disposto limitatamente al 2017.

Si ricorda che, da ultimo, le suddette percentuali erano state modificate con il DM 26.1.2016.

Introduzione del "Gruppo IVA"

Viene introdotto il nuovo istituto del "Gruppo IVA", che consente ai soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato legati da vincoli di carattere finanziario, economico e organizzativo di costituire un unico soggetto passivo.

Effetti della costituzione del Gruppo IVA

Per effetto della costituzione del Gruppo IVA, i soggetti partecipanti perdono la propria autonomia soggettiva ai fini IVA e divengono un unico soggetto passivo.

Ne consegue che le operazioni effettuate da un partecipante nei confronti di un terzo esterno al Gruppo (o viceversa) si intendono effettuate da (o verso) il Gruppo medesimo. Pertanto:

non rilevano ai fini dell'imposta le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra i partecipanti al Gruppo;

assumono rilevanza, ai fini IVA, soltanto le operazioni poste in essere fra un partecipante e un terzo esterno al Gruppo.

Finalità

La costituzione del Gruppo dovrebbe apportare benefici in termini di risparmio d'imposta qualora tra i partecipanti vi siano soggetti passivi che non godono del pieno diritto alla detrazione.

Infatti, secondo i modelli adottati in altri Stati membri dell'Unione europea, il Gruppo IVA detrae l'imposta in base alla composizione del volume d'affari realizzato complessivamente dal soggetto unico, riducendo o neutralizzando gli effetti derivanti dall'effettuazione di operazioni che non danno diritto a detrazione.

Requisiti soggettivi

L'opzione per la costituzione del Gruppo IVA può essere esercitata da più soggetti passivi (almeno due) a condizione che:

siano stabiliti nel territorio dello Stato;

esercitino attività d'impresa, arte o professione;

per gli stessi ricorrano, congiuntamente, i previsti vincoli finanziario, economico e organizzativo.

Non sono ammessi, invece:

i soggetti la cui azienda sia assoggettata a una procedura concorsuale;

i soggetti posti in liquidazione ordinaria;
i soggetti la cui azienda sia sottoposta a sequestro giudiziario ex art. 670 c.p.c.;
le stabili organizzazioni all'estero di soggetti con sede in Italia.

Carattere onnicomprensivo dell'opzione

La costituzione del Gruppo IVA rappresenta una facoltà per i soggetti in possesso dei requisiti descritti. Tuttavia, è previsto che l'opzione debba riguardare obbligatoriamente tutti i soggetti per i quali ricorrano congiuntamente i tre vincoli menzionati, non essendo possibile selezionare i partecipanti (c.d. "all-in, all-out principle").

Esercizio dell'opzione

Posto che sussistano i presupposti descritti, l'opzione deve essere esercitata per il tramite del previsto Rappresentante di gruppo, mediante la presentazione di un'apposita dichiarazione. Il relativo modello verrà approvato con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

Decorrenza dell'opzione

La decorrenza dell'opzione varia a seconda del periodo in cui viene esercitata.

Infatti:

se essa è esercitata nel periodo compreso fra il 1° gennaio e il 30 settembre, produce effetti dall'anno successivo a quello in cui è presentata la dichiarazione;

se è esercitata nel periodo compreso fra il 1° ottobre e il 31 dicembre, produce effetti dal secondo anno successivo a quello in cui è presentata la dichiarazione.

Durata dell'opzione

Fermi restando i presupposti di legge, l'opzione risulta vincolante per un triennio e, successivamente, si rinnova automaticamente di anno in anno, salvo revoca.

Adempimenti del Gruppo

In ragione della costituzione dell'unico soggetto passivo, spetta al Gruppo IVA (attraverso l'azione del suo Rappresentante) adempiere gli obblighi ed esercitare i diritti derivanti dalle norme in materia di IVA (applicazione e versamento dell'imposta, obblighi di fatturazione, registrazione e dichiarazione, ecc.).

Modifiche alla disciplina dell'imposta di registro e di bollo

Vengono previste norme di coordinamento in materia di:

imposta di bollo;
imposta di registro.

Per quanto concerne l'imposta di bollo, viene disposto che l'imposta di bollo non è dovuta in relazione a:

fatture,
note,
conti,
ricevute,
quietanze,
simili documenti, recanti addebitamenti o accreditamenti,

relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi tra soggetti partecipanti al medesimo Gruppo IVA.

L'esenzione è limitata alle operazioni che, se rese nei confronti di terzi estranei al Gruppo IVA, sarebbero imponibili a fini IVA, nonché alle cessioni all'esportazione e alle cessioni intracomunitarie.

Per quanto concerne l'imposta di registro, viene modificata la disciplina dell'alternatività IVA-registro, nonché la disciplina della registrazione dei contratti stipulati tra gruppi IVA, prevedendo che:

le scritture private non autenticate aventi ad oggetto cessioni e prestazioni tra soggetti partecipanti ad un gruppo IVA si registrano solo in caso d'uso, con la sola eccezione delle operazioni di cessione e locazione immobiliare imponibili o esenti che, se operate con soggetti estranei al gruppo, sarebbero soggette a registrazione in termine fisso;

ove soggette a registrazione in termine fisso (come, ad esempio, nel caso di stipulazione per atto pubblico o scrittura privata autenticata) le cessioni e prestazioni tra soggetti partecipanti ad un gruppo IVA sono soggette ad imposta di registro fissa (200,00 euro), in quanto si considerano "soggette ad IVA", con la sola eccezione delle operazioni di locazione di immobili strumentali che sono soggette ad imposta di registro proporzionale anche se imponibili ad IVA (ed anche se operate tra soggetti partecipanti ad un gruppo IVA).



Entrata in vigore

Le nuove disposizioni trovano applicazione a partire dall'1.1.2018.

Inoltre, l'efficacia delle disposizioni in materia di Gruppo IVA è subordinata alla consultazione preventiva del Comitato IVA europeo.

Introduzione della c.d. "lotteria degli scontrini"

Allo scopo di contrastare l'evasione fiscale, viene prevista la c.d. "lotteria degli scontrini".

A partire dall'1.1.2018, gli scontrini e le ricevute fiscali, appositamente integrati con il codice fiscale dell'acquirente, nonché le fatture, potranno essere utilizzati quali titoli per la partecipazione all'estrazione di premi nell'ambito di una lotteria nazionale.

Decorrenza

La lotteria sarà introdotta, a regime, a partire dall'1.1.2018.

Tuttavia, a decorrere dall'1.3.2017 (e fino al 31.12.2017) è prevista l'attivazione di una fase sperimentale, in base alla quale la partecipazione alla lotteria sarà possibile limitatamente agli acquisti di beni e servizi effettuati da privati mediante carta di debito o di credito.

Requisiti soggettivi per la partecipazione

Possono partecipare alla lotteria soltanto le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato che effettuano acquisti di beni e servizi al di fuori dell'attività d'impresa, arte o professione.

Gli acquisti devono essere effettuati presso esercenti che abbiano optato per la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi ai sensi dell'art. 2 co. 1 del DLgs. 127/2015.

Ai fini della partecipazione alla lotteria è altresì necessario che:

gli acquirenti, all'atto dell'acquisto, comunichino il proprio codice fiscale all'esercente, il quale riporterà tale informazione nel documento emesso;

l'esercente trasmetta telematicamente all'Agenzia delle Entrate i dati della singola cessione o prestazione.

Coordinamento con le disposizioni in materia di certificazione fiscale

Le regole fissate per la partecipazione alla lotteria hanno reso necessario l'adeguamento delle disposizioni che definiscono il contenuto dello scontrino e della ricevuta fiscale.

A tal fine, all'art. 3 del DPR 696/96 viene aggiunto il nuovo co. 3-bis, che ammette la facoltà, per l'acquirente, di chiedere l'inserimento del codice fiscale sul documento, purché la richiesta sia avanzata non oltre il momento di effettuazione dell'operazione. Tale disposizione troverà applicazione per le operazioni effettuate a decorrere dall'1.1.2018.

Operazioni documentate mediante fattura

La partecipazione alla lotteria è ammessa anche con riferimento agli acquisti di beni e servizi documentati mediante fattura, purché effettuati al di fuori dall'esercizio d'impresa, arte o professione

Anche in questo caso, i dati devono essere trasmessi all'Agenzia delle Entrate.

Incentivi per i pagamenti elettronici

La probabilità di vincita dei premi (che saranno definiti con apposito decreto ministeriale) sarà aumentata del 20% per le transazioni effettuate mediante carta di debito o di credito, rispetto alla probabilità di vincita prevista per le transazioni effettuate mediante contanti.

Ripristino agevolazioni per i territori montani

Dall'1.1.2017, tornano applicabili le agevolazioni, relative all'imposizione indiretta, per i trasferimenti di fondi rustici siti in terreni montani, di cui all'art. 9 co. 2 del DPR 601/73.

Agevolazioni per i terreni montani

L'art. 9 co. 2 del DPR 601/73 dispone che il trasferimento di fondi rustici siti in territori montani, se operato a scopo di arrotondamento o di accorpamento di proprietà diretto-coltivatrici, singole o associate, sia soggetto:

all'imposta di registro in misura fissa (200,00 euro);

all'imposta ipotecaria in misura fissa (200,00 euro);

all'esenzione dall'imposta catastale.

Evoluzione normativa

Si ricorda che tali agevolazioni erano state soppresse, con decorrenza 1.1.2014, dall'art. 10 co. 4 del DLgs 14.3.2011 n. 23, che, nel riformare la fiscalità indiretta immobiliare, ha soppreso "tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali" relative ai trasferimenti immobiliari cui si applica il nuovo art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al

DPR 131/86.

Ora, anche le agevolazioni di cui all'art. 9 del DPR 601/73, ovvero le agevolazioni per i trasferimenti di fondi rustici in territori montani, vengono espressamente escluse dalla soppressione.

Pertanto, le citate agevolazioni non sono state applicabili dall'1.1.2014 al 31.12.2016, ma tornano applicabili dall'1.1.2017, consentendo un consistente risparmio di imposta (atteso che le aliquote ordinarie dell'imposta di registro applicabile al trasferimento di fondi rustici sono pari al 9% o al 15%).

Trasferimenti immobiliari nell'ambito di vendite giudiziarie

Viene modificata la disciplina agevolativa dei trasferimenti immobiliari nell'ambito di vendite giudiziarie, allungando i termini che consentono di usufruirne.

Agevolazione per le vendite giudiziarie alle imprese

L'art. 16 del DL 18/2016 ha infatti introdotto una disciplina agevolativa in virtù della quale le imposte di registro, ipotecaria e catastale trovano applicazione in misura fissa (200,00 euro ciascuna) per gli atti di trasferimento della proprietà o di diritti reali immobiliari emessi nell'ambito di vendite giudiziarie, a favore di soggetti che svolgono attività d'impresa, a condizione che l'immobile sia rivenduto entro due anni.

La disciplina agevolativa in parola si applica agli atti ed ai provvedimenti recanti il trasferimento della proprietà o di diritti reali su beni immobili (uso, usufrutto, abitazione, superficie, enfiteusi, servitù) emessi nell'ambito di:

una procedura giudiziaria di espropriazione forzata immobiliare, di cui al codice di procedura civile;

una procedura di vendita immobiliare fallimentare.

La sola condizione di applicazione del beneficio era stata fissata nel "ritrasferimento" dell'immobile entro 2 anni dall'acquisto agevolato. Ove la condizione del "ritrasferimento" non si fosse realizzata nel termine biennale, era previsto che le imposte di registro, ipotecaria e catastale fossero dovute nella misura ordinaria e si applicasse anche la sanzione amministrativa del 30% oltre agli interessi di mora.

La norma originaria prevedeva che tale regime agevolativo trovasse applicazione dal 16.2.2016 al 31.12.2016.

Novità della L. 232/2016

La L. 232/2016 interviene sulla disciplina agevolativa sopra illustrata su due fronti:

prolungando il termine per il ritrasferimento, che viene portato da 2 a 5 anni;

prolungando il periodo di durata dell'agevolazione, che viene esteso al 30.6.2017.

A seguito dell'entrata in vigore della L. 232/2016, quindi, le imprese avranno a disposizione 5 anni di tempo per ritrasferire l'immobile acquistato all'asta giudiziaria con le agevolazioni sopra elencate e non più solo 2 anni.

Solo dopo che siano trascorsi 5 anni senza che la condizione del ritrasferimento sia soddisfatta, quindi, scatteranno le sanzioni e l'applicazione delle imposte d'atto in misura ordinaria.

Inoltre, viene previsto che la disciplina agevolativa in commento possa trovare applicazione fino al 30.6.2017 e non debba cessare il 31.12.2016 come era, invece, originariamente previsto.

Vendite giudiziarie con "prima casa"

In sede di conversione del DL 18/2016, era stato previsto che la medesima agevolazione (imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa) si applicasse anche nel caso in cui l'acquirente dell'immobile all'asta giudiziaria o in sede di vendita fallimentare fosse un soggetto privato, purché in possesso delle condizioni di "prima casa" di cui alla Nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86. In tal caso, restavano ferme le ordinarie regole concernenti la decadenza dall'agevolazione "prima casa" (mendacio originario o rivendita nel quinquennio).

In relazione a tale agevolazione, non opera l'estensione del termine di 2 anni, che concerne solo le agevolazioni per le vendite a favore di imprese. Invece, anche il periodo di applicazione di questa agevolazione viene esteso fino al 30.6.2017.

Pagamento cumulativo della tassa automobilistica (c.d. "bollo auto")

La possibilità di pagamento cumulativo ai sensi dell'art. 7 co. 1 della L. 99/2009 della tassa automobilistica (c.d. "bollo auto") è estesa alle aziende con flotte di auto e camion delle quali siano:

proprietarie;

usufruttuarie;

acquirenti con patto di riservato dominio;

ovvero utilizzatrici a titolo di locazione finanziaria.



I versamenti cumulativi devono in ogni caso essere eseguiti in favore della Regione o Provincia autonoma competente in relazione, rispettivamente:

al luogo di immatricolazione del veicolo;

al luogo di residenza dell'utilizzatore del veicolo in caso di locazione finanziaria.

Sospensione degli aumenti dei tributi locali e delle addizionali - Proroga per l'anno 2017

Oltre che per l'anno 2016, è sospesa anche per l'anno 2017, l'efficacia delle leggi regionali e delle deliberazioni comunali per la parte in cui prevedono aumenti di tributi e delle addizionali attribuite alle Regioni e agli enti locali, rispetto ai livelli di aliquote o tariffe applicabili per l'anno 2015.

Esclusioni dal divieto

Le disposizioni di cui sopra non si applicano:

in caso di *deficit* del settore sanitario, ai sensi dell'art. 1 co. 174 della L. 311/2004 e dell'art. 2 co. 79, 80, 83 e 86 della L. 191/2009;

alla possibilità di effettuare manovre fiscali incrementative ai fini dell'accesso alle anticipazioni di liquidità dello Stato per il pagamento dei debiti ai fornitori, ai sensi degli artt. 2 e 3 del DL 35/2013;

alla tassa sui rifiuti (TARI), di cui all'art. 1 co. 639 della L. 147/2013;

agli enti locali che deliberano il predissesto, ai sensi dell'art. 243-*bis* del DLgs. 267/2000, o il dissesto, ai sensi degli artt. 246 ss. del DLgs. 267/2000.

Maggiorazione TASI - Proroga al 2017

I Comuni che per l'anno 2016 hanno deliberato la maggiorazione TASI (che può arrivare fino allo 0,8 per mille) possono continuare a mantenerla anche per l'anno 2017 con espressa deliberazione del Consiglio comunale.

Modifiche alla disciplina delle accise e dei depositi fiscali

Vengono previste alcune modifiche al DLgs. 504/95 (Testo Unico sulle Accise, TUA), principalmente al fine di:

assicurare la tracciabilità dei prodotti soggetti ad accisa e un più efficace controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria (artt. 6, 8 e 18 del TUA);

semplificare e rendere più chiara la disciplina relativa alla gestione dei depositi fiscali di prodotti energetici (art. 23 del TUA).

Disciplina dei depositi fiscali di prodotti energetici

Le novità di maggior rilievo riguardano la disciplina dei depositi fiscali di prodotti energetici, di cui al nuovo art. 23 del TUA.

In particolare, viene confermata la possibilità di gestire in regime di deposito anche i depositi commerciali di prodotti energetici. Tuttavia, le relative condizioni di rilascio dell'autorizzazione vengono declinate in modo più chiaro e dettagliato rispetto alla disciplina previgente.

I depositi commerciali di capacità non inferiore a 10.000 mc (ovvero non inferiore a 400 mc se si tratta di GPL) possono essere gestiti in regime di deposito fiscale ove sussistano necessità operative e di approvvigionamento dell'impianto.

Diversamente, per gli stessi tipi di impianti, ma di capacità inferiore alle misure indicate, il rilascio dell'autorizzazione ad operare in regime di deposito è subordinato anche al ricorrere di ulteriori condizioni oggettive.

Tali modifiche hanno effetto a partire dal terzo anno successivo a quello di entrata in vigore della L. 232/2016 (quindi a decorrere dall'anno 2020).

I co. 6 - 12 del nuovo art. 23 del TUA riguardano, invece:

le condizioni di impedimento al rilascio dell'autorizzazione ad operare in regime di deposito fiscale;

le cause di sospensione del procedimento di rilascio dell'autorizzazione;

i casi che determinano il diniego, la sospensione o la revoca dell'autorizzazione e della licenza.

Riduzione dell'accisa sulla birra

Con decorrenza dall'1.1.2017, l'accisa sulla birra è rideterminata nella misura di 3,02 euro per ettolitro e grado-Plato.

Si ricorda che essa era fissata nella misura di:

2,70 euro, fino al 31.12.2014;

3,04 euro, a partire dall'1.1.2015.

Con l'entrata in vigore delle nuove disposizioni, dunque, l'accisa viene ridotta di due centesimi per ettolitro e grado-Plato.

Riduzione del canone RAI per il 2017

Per l'anno 2017, la misura del canone di abbonamento alla televisione per uso privato (c.d. "canone RAI") è pari complessivamente all'importo di 90,00 euro (ridotto rispetto all'importo di 100,00 euro previsto per il 2016).

Esclusione del canone annuo per la concessione relativa all'estrazione del sale dai giacimenti

La concessione relativa all'estrazione del sale dai giacimenti non è più assoggettata al pagamento del canone annuo di cui all' art.3 n. 1 della L. 17.7.42 n. 907.

Soppressione dell'incremento dell'addizionale comunale sui diritti di imbarco

Dall'1.1.2017, viene meno l'incremento dell'addizionale comunale sui diritti di imbarco stabilito ai sensi dell'art. 13 co. 23 del DL 23.12.2013 n. 145, conv. L. 21.2.2014 n. 9.

Equity crowdfunding

Viene estesa a tutte le PMI la possibilità di ricorrere *all'equity crowdfunding*.

Più nello specifico, viene prevista, nell'ambito della disciplina relativa ai portali *online* per la raccolta di capitale di rischio di cui al DLgs. 58/98, la sostituzione del richiamo, fino ad oggi dettato per le *start up* e le PMI innovative, alle PMI in generale.

Aziende confiscate e capitalizzazione delle imprese

È stato previsto un incremento del "Fondo per la crescita sostenibile" (art. 23 del DL 83/2012) per l'erogazione di finanziamenti agevolati a società cooperative costituite da lavoratori di aziende in crisi, di cooperative sociali e di cooperative che gestiscono aziende confiscate alla criminalità organizzata, oltre che per lo sviluppo e il consolidamento di società cooperative collocate nelle Regioni del Mezzogiorno.

Viene, inoltre, modificato l'art. 17 della L. 27.2.85 n. 49, relativo alla partecipazione da parte del Ministero dello Sviluppo economico al capitale sociale di società finanziarie appositamente costituite per lo sviluppo di PMI nella forma di società cooperativa o di piccola società cooperativa.

Lo studio rimane a disposizione per ulteriori chiarimenti.

Cordiali saluti.

rag. Alessio Venier



dott. Marco Venier



