

Legge di Stabilità 2017

Lettera Informativa - 4/2016 Tax Professional Practice

Uffici

Milano

Via Vittor Pisani 27, 20124
T: +39 02 676441 - F: +39 02 67644758

Ancona

Via I° Maggio 150/a, 60131
T: +39 071 2916378 - F: +39 071 2916221

Bologna

Via Innocenzo Malvasia 6, 40131
T: +39 051 4392711 - F: +39 051 4392799

Firenze

Viale Niccolò Machiavelli 29, 50125
T: +39 055 261961 - F: +39 055 2619666

Genova

P.zza della Vittoria 15/12, 16121
T: +39 010 5702225 - F: +39 010 584670

Napoli

Via F. Caracciolo 17, 80122
T: +39 081 662617 - F: +39 081 2488373

Padova

Piazza Salvemini 2, 35131
T: +39 049 8239611 - F: +39 049 8239666

Perugia

Via Campo di Marte 19, 06124
T: +39 075 5734518 - F: +39 075 5723783

Pescara

P.zza Duca D'Aosta 34, 65121
T: +39 085 4210479 - F: +39 085 4429900

Roma

Via Adelaide Ristori 38, 00197
T: +39 06 809631 - F: +39 06 8077459

Torino

C.so Vittorio Emanuele II 48, 10123
T: +39 011 883166 - F: +39 011 8395865

Verona

Via Leone Pancaldo 68, 37138
T: +39 045 8114111 - F: +39 045 8114390

La manovra fiscale per l'anno 2017: primi commenti sulle norme del decreto legge n. 193/2016 (in corso di conversione) e sul disegno di legge di bilancio (in corso di approvazione e soggetto a modifiche)

La manovra fiscale per l'anno 2017 è contenuta in due provvedimenti separati: il Decreto Legge n. 193/2016 (entrato in vigore il 24 ottobre 2016, data di pubblicazione in GU e da convertire in legge nei 60 giorni) ed il Disegno di Legge recante Bilancio di Previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 (all'esame della V commissione di bilancio della Camera dei Deputati) (DdL Bilancio 2017).

Nella presente Lettera Informativa sono riepilogati alcuni dei più importanti interventi fiscali, principalmente in materia di imposte dirette, contenuti nei due provvedimenti.

È opportuno sottolineare che si tratta di disposizioni che devono ancora passare al vaglio delle Camere; infatti, per quanto riguarda il DL n. 193 lo stesso deve ancora essere convertito in Legge, mentre il DdL Bilancio 2017 deve ancora essere approvato dalle Camere.

Decreto Legge N. 193/2016

1. Dichiarazione integrativa a favore (art. 5 del D.L. n. 193/2016)

Una delle modifiche più rilevanti apportate dal Decreto Legge n. 193/2016, applicabili a decorrere dall'entrata in vigore dello stesso (24 ottobre 2016), riguarda la disciplina delle dichiarazioni integrative cd. 'a favore', modifica - questa - che consente di superare l'orientamento restrittivo recentemente espresso dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Il quadro normativo delineato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza del 30 giugno 2016, n. 13378, era il seguente:

- possibilità per il contribuente di presentare la dichiarazione integrativa a favore unicamente entro il termine prescritto per la dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo;
- possibilità per il contribuente di presentare istanza di rimborso per le eventuali imposte versate in eccedenza anche oltre l'anno ed entro quarantotto mesi dalla data del versamento ai sensi dell'art. 38 del d.p.r. n. 602/1973;
- possibilità per il contribuente, in ogni caso, di far sempre valere gli errori a proprio favore in sede contenziosa per opporsi alle pretese del fisco.

In particolare, l'art. 5 del d.l. 193/2016, nel modificare l'art. 2, comma 8, del d.p.r. 322/1998, fissa il principio in base al quale le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore reddito o, comunque, di un maggiore debito d'imposta ovvero di un minore credito, mediante successiva dichiarazione da presentare entro i termini previsti dall'art. 43 del d.p.r. 600/1973 (ossia entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione⁽²⁾).

Ciò comporta, sul piano pratico, che i contribuenti, a partire da quest'anno, possono presentare le dichiarazioni integrative a favore in relazione ai periodi di imposta precedenti al 2015, 2011 compreso (ad esempio, dal 2011 se l'integrativa è presentata nel 2016). Viene così superata la precedente disciplina, la quale prevedeva la possibilità di presentare la cd. dichiarazione integrativa a favore non oltre il termine prescritto per la dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo.

1.1 Compensazione

L'art. 5 del decreto, nel modificare l'art. 2, comma 8-bis, del d.p.r. 322/1998, prevede specifiche disposizioni sulla compensazione.

In particolare, la norma dispone che l'eventuale credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalle dichiarazioni integrative a favore possa essere utilizzato in compensazione ex art. 17 del D.Lgs. 241/1997 (cd. compensazione orizzontale).

Tuttavia, qualora l'integrativa a favore sia presentata oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo successivo, il credito che ne emerge può essere usato in compensazione esclusivamente per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa⁽³⁾. In tal caso, il contribuente è tenuto ad indicare, nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione rettificativa a favore, il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dall'integrativa nonché l'ammontare dello stesso credito eventualmente già utilizzato in compensazione.

Sul punto, a titolo esemplificativo, si consideri una dichiarazione integrativa relativa al periodo di imposta 2015, da cui emerge un maggiore credito, e presentata nel 2018. In questa ipotesi, il maggiore credito può essere utilizzato in compensazione dei debiti maturati dal 2019 in avanti e il soggetto passivo d'imposta deve indicare i dati sopra elencati nella dichiarazione relativa al 2018.

⁽²⁾ Il termine del 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione vale solo per i periodi di imposta dal 2016 in avanti, mentre per quelli precedenti il periodo di accertamento scade il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

⁽³⁾ Sul punto, si precisa che le dichiarazioni a favore, presentate per correggere di errori contabili relativi alla competenza temporale, non soggiacciono ai limiti posti alla compensazione di crediti derivanti da dichiarazioni integrative presentate oltre il periodo di imposta successivo.

1.2 Termini di accertamento

La nuova disposizione precisa che, in caso di dichiarazione integrativa (sia a sfavore che a favore), i termini per l'accertamento decorrono dalla presentazione della stessa ma limitatamente agli elementi oggetto di integrazione.

In questo modo, il legislatore chiarisce come la presentazione di una dichiarazione che integra quella originaria, non possa determinare la riapertura dei termini di accertamento anche per quei componenti reddituali che non sono stati oggetto di integrazione.

1.3 Sanzioni e ravvedimento operoso

L'art. 2, comma 8, prevede che, in caso di presentazione di dichiarazione integrativa, resta ferma l'applicazione delle sanzioni e dell'istituto del ravvedimento operoso.

Tuttavia, in caso di integrativa a favore, nessuna sanzione è dovuta dai contribuenti.

1.4 Emendabilità della dichiarazione in sede contenziosa

L'art. 2, comma 8-bis, riconosce espressamente il principio, già affermato dalla Corte di cassazione, secondo cui il contribuente ha in ogni caso la possibilità di far valere anche in sede di accertamento o di giudizio eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di un minore credito.

1.5 Dichiarazione integrativa IVA

La disciplina descritta è applicabile anche alle dichiarazioni integrative Iva.

Difatti, il decreto legge, inserendo i commi 6-bis, 6-ter, 6-quater e 6-quinquies, all'art. 8 del d.p.r. n. 322/1998, ha previsto:

- la possibilità di integrare anche la dichiarazione IVA a favore entro i termini di cui all'art. 57 del d.p.r. n. 633/1972 per l'accertamento (comma 6-bis);
- la possibilità che l'eventuale credito derivante da un minor debito o da una maggiore eccedenza detraibile, emergente dalla dichiarazione integrativa presentata entro il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, sia portato in detrazione in sede di liquidazione periodica o nella dichiarazione annuale oppure sia utilizzato in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997 o ne sia chiesto rimborso se ricorrono i presupposti di cui all'art. 30 del d.p.r. n. 633/1972 (comma 6-ter e comma 6-quater⁽⁴⁾);
- la possibilità per il contribuente di far valere anche in sede di accertamento o di giudizio eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di una minore eccedenza detraibile (comma 6-quinquies).

⁽⁴⁾ È da precisare che, qualora l'integrativa a favore sia presentata oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo successivo, l'eventuale credito derivante da un minor debito o da una maggiore eccedenza detraibile può essere utilizzato in compensazione soltanto per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa.

2. Sanatoria delle cartelle (Art. 6 del D.L. 193/2016 e Art. 6-ter del D.d.l. di conversione)

L'art. 6 del D.L. 22 ottobre 2016, n.193 e l'art. 6-ter aggiunto in fase di conversione in Legge consentono ai contribuenti di usufruire di una rottamazione dei ruoli affidati all'Agente della Riscossione e delle ingiunzioni di pagamento emesse dai Comuni e dagli altri enti locali che non si avvalgono di Equitalia per la riscossione coattiva (e che decideranno di parteciparvi), nel periodo compreso tra il 1 gennaio 2000 ed il 31 dicembre 2016⁽⁵⁾.

Con riferimento ai ruoli affidati all'Agente della Riscossione, i debitori potranno estinguere il debito senza corrispondere sanzioni, interessi di mora (ex art. 30 D.P.R. 602/73) ed interessi di dilazione. Sono quindi dovute unicamente le somme a titolo di capitale, di interesse diverso da quello di mora e gli aggi di riscossione (ex art. 17 D.Lgs 112/99) oltre che le spese per eventuali procedure esecutive. Nel caso invece delle ingiunzioni di pagamento emesse dai Comuni e dagli altri enti locali che non si avvalgono di Equitalia per la riscossione coattiva, gli stessi potranno decidere se partecipare alla rottamazione e, in tal caso, avranno tempo 60 giorni dalla data di entrata in vigore della Legge di conversione per approvare un apposito regolamento che disciplini le modalità di definizione delle ingiunzioni non ancora riscosse. In tale ipotesi, lo 'sconto' sarà rappresentato dalle sole sanzioni, essendo prevista invece la corresponsione degli interessi di mora.

Tale sanatoria riguarda non solo tutte le imposte dirette e indirette, ma anche i contributi INPS, INAIL e quelli dovuti alle casse professionali, le entrate locali (IMU, TARSU), i canoni demaniali e, in generale, tutte le somme riscosse a mezzo ruolo o ingiunzione di pagamento.

Al fine di accedere alla rottamazione dei ruoli affidati all'Agente della Riscossione deve essere presentata apposita istanza entro il 31 marzo 2017. Il modello dell'istanza è disponibile sul sito internet istituzionale di Equitalia.

A seguito della ricezione della domanda, l'Agente della Riscossione comunicherà, entro il 31 maggio 2017, quali sono le somme da versare e, eventualmente, l'entità delle singole rate e la data di scadenza delle stesse.

Il pagamento delle somme dovute per la rottamazione dei ruoli potrà avvenire in un'unica soluzione oppure, su apposita richiesta del contribuente, a rate entro il limite massimo di cinque, sulle quali saranno dovuti gli interessi di dilazione del 4,5% annuo. In caso di pagamento rateale, inoltre, si dovrà versare il 70% delle somme nel 2017 ed il restante in due tranches entro il 30 settembre 2018. Per il 2017 la scadenza delle rate è prevista nei mesi di luglio, settembre e novembre e per il 2018 nei mesi di aprile e settembre.

Si prevede inoltre che, in caso di presentazione della domanda, sono sospesi tutti i pagamenti delle rate in scadenza dal 1° gennaio 2017 fino alla data della prima o unica rata della rottamazione.

⁽⁵⁾In proposito, la data di riferimento è quella in cui è stato consegnato il ruolo ad Equitalia o è stato affidato il debito senza formazione del ruolo e non la data di notifica della cartella di pagamento.

La procedura si ritiene perfezionata con l'integrale pagamento delle somme dovute ed è subordinata al tempestivo pagamento delle stesse.

A seguito della presentazione dell'istanza, l'Agente della Riscossione non potrà avviare nuove azioni cautelari ed esecutive.

Sono escluse, per espressa disposizione di legge, le seguenti violazioni:

- IVA all'importazione;
- le risorse proprie tradizionali della UE (e.g. i dazi doganali);
- le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato;
- i crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei Conti;
- le cartelle relative a debiti derivanti da sanzioni o multe irrogate dalle Authority;
- le multe, le ammende e le sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna.

Con riferimento a tale ultima fattispecie, le sanzioni pecuniarie escluse sono le sanzioni che, benché abbiano natura amministrativa, derivano da sentenze penali di condanna (e.g. responsabilità delle persone giuridiche ex D.Lgs. 231/2001).

3. Voluntary Disclosure-bis (art. 7 del d.l. 193/2016)

Il DdL n. 193/2016, all'art. 7, ha introdotto l'art. 5-*octies* del D.L. n. 167/1990, così disponendo la riapertura dei termini di accesso alla procedura di collaborazione volontaria di cui alla legge 15 dicembre 2014, n. 186, (cd. voluntary disclosure), mediante la quale è possibile regolarizzare gli investimenti illecitamente detenuti all'estero e le violazioni tributarie commesse fino al 30 settembre 2016.

L'accesso alla voluntary disclosure-bis è consentita anche ai contribuenti che hanno aderito alla precedente procedura, ma in tal caso la nuova istanza può avere ad oggetto soltanto le violazioni dichiarative commesse in relazione ad attività detenute in Italia.

Nello specifico, la norma prevede che:

- le istanze di accesso alla voluntary disclosure potranno essere inviate entro il 31 luglio 2017;
- l'integrazione delle istanze, i documenti e le informazioni da fornire all'Agenzia delle Entrate potranno essere presentate entro il 30 settembre 2017;
- le istanze devono essere presentate sulla base delle modalità previste da un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate da emanarsi entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n. 193 del 2016⁽⁶⁾.

⁽⁶⁾ Con riferimento alla modalità di presentazione delle istanze, l'Agenzia delle Entrate ha precisato, mediante comunicato stampa del 25 ottobre 2016, che coloro che intendono inviare l'istanza di accesso alla nuova procedura di collaborazione volontaria, prima dell'emanazione del provvedimento del Direttore, possono utilizzare il 'vecchio' modello di istanza e trasmetterlo esclusivamente per via telematica, nonché possono inviare via Pec, con le modalità indicate ai sensi del punto 7 del Provvedimento del 30 gennaio 2015, una prima relazione di accompagnamento.

Come emerge dall'art. 7 del d.l. 193/2016, la voluntary disclosure-*bis* si pone in linea di continuità con la precedente procedura. Infatti, anche in questa occasione, gli istanti dovranno presentare la documentazione idonea a rappresentare per ciascun periodo di imposta oggetto di disclosure:

- l'ammontare degli investimenti e delle attività di natura finanziaria costituite o detenute all'estero, anche indirettamente o per interposta persona;
- la determinazione dei redditi che servirono per costituirli o acquistarli, nonché dei redditi che derivano dalla loro dismissione o utilizzazione a qualunque titolo, utilizzando il metodo analitico o forfettario con le medesime limitazioni della precedente versione della voluntary disclosure;
- la determinazione degli eventuali maggiori imponibili agli effetti delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'Irap, dei contributi previdenziali, dell'Iva e delle ritenute ancorché non connessi con le attività costituite o detenute all'estero.

Tuttavia, rispetto alla versione della voluntary disclosure in vigore nel 2015, la nuova procedura presenta una serie di novità, nel seguito delineate:

3.1 Autoliquidazione

I contribuenti che accedono alla procedura, potranno effettuare spontaneamente (cd. autoliquidazione) il versamento di quanto dovuto a titolo di imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi in base all'istanza.

L'autoliquidazione deve essere effettuata tramite un unico versamento entro il 30 settembre 2017 senza la possibilità di avvalersi dell'istituto della compensazione di cui all'art. 17 del D.Lgs. 241/1997. In caso di rateizzazione, il versamento è ripartito in tre rate mensili di pari importo, e la prima rata deve essere corrisposta entro il 30 settembre 2017.

L'opzione per l'autoliquidazione determina, in capo all'istante, significativi vantaggi sul piano sanzionatorio.

In particolare, le sanzioni previste in caso di autoliquidazione sono pari al 75% del minimo edittale per le violazioni relative a imposte sui redditi, imposte sostitutive, Irap, Iva, ritenute, Ivie e Ivafe, e alla metà del minimo edittale per le violazioni degli obblighi di monitoraggio delle attività detenute all'estero (1,5% per attività detenute in Paesi *white list* o che hanno firmato un accordo sullo scambio delle informazioni in materia fiscale entro il 24 ottobre 2016⁽⁷⁾, o 3% negli altri casi). In caso di errore da parte del contribuente nell'autoliquidazione, gli importi versati:

- se sono di ammontare inferiore rispetto a quelli dovuti, sono maggiorati secondo specifiche percentuali;
- se sono di ammontare superiore rispetto a quelli dovuti, possono essere richiesti a rimborso o utilizzati in compensazione.

⁽⁷⁾ Rispetto alla prima versione della voluntary disclosure, sono considerati Stati *black list* con accordo, oltre alla Svizzera, al Liechtenstein ed al Principato di Monaco, anche le Isole Cayman, Hong Kong, Guernsey, Isola di Man, Jersey, Isole Cook e Gibilterra.

Nel caso in cui invece il contribuente non opti per l'autoliquidazione, l'Agenzia delle Entrate potrà liquidare le imposte, le ritenute, i contributi, le sanzioni e gli interessi per tutti gli anni oggetto di regolarizzazione mediante l'emissione dell'invito a comparire e dell'atto di contestazione delle sanzioni. In tal caso, le sanzioni sono pari rispettivamente all'85% per le violazioni derivanti dall'omessa compilazione del quadro RW e al 60% per l'omessa indicazione dei redditi (innalzato all'85% in caso di attività detenute in Paesi *black list*).

3.2 Esonero dalla compilazione del quadro RW

I contribuenti che attiveranno la nuova procedura potranno astenersi dal compilare il quadro RW per le attività oggetto di disclosure, limitatamente al 2016 e alla frazione del periodo di imposta antecedente la data di presentazione dell'istanza. Tale esonero si applica a condizione che:

- le informazioni relative alle attività oggetto di regolarizzazione siano analiticamente illustrate nella relazione di accompagnamento;
- i contribuenti provvedano a versare in unica soluzione le somme dovute a titolo di imposte, interessi e sanzioni entro il 30 settembre 2017.

3.3 Proroga dei termini di accertamento

Anche in deroga all'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000), i termini di accertamento e di irrogazione delle sanzioni, che scadono dal 1° gennaio 2015, sono fissati al 31 dicembre 2018 per le sole attività oggetto di collaborazione volontaria, limitatamente agli imponibili, alle imposte, alle ritenute, ai contributi, alle sanzioni e agli interessi relativi alla procedura di collaborazione volontaria e per tutte le annualità e le violazioni oggetto della procedura stessa.

3.4 Regolarizzazione di contanti o di valori al portatore

L'art. 7-*octies* prevede una specifica disciplina per le ipotesi in cui la voluntary abbia ad oggetto contante o valori al portatore (come, ad esempio, oro, titoli di credito ecc.).

In primo luogo, si presume, salvo prova contraria, che i contanti e/o i valori al portatore oggetto di disclosure siano derivati da redditi conseguiti, in quote costanti, a seguito di violazione degli obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi, addizionali, sostitutive, Irap e Iva, nonché di violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti di imposta, commesse nell'anno 2015 e nei quattro periodi d'imposta precedenti.

In secondo luogo, la norma stabilisce che, ai fini della regolarizzazione di contanti o di valori al portatore, i contribuenti devono:

- rilasciare, unitamente alla presentazione dell'istanza, una dichiarazione in cui attestano che l'origine di tali valori non deriva da condotte costituenti reati diversi da quelli previsti dall'art. 5-*quinquies*, comma 1, lett. a) e b), del d.l. n. 167/1990⁽⁸⁾;

⁽⁸⁾ Nello specifico, trattasi dei reati di dichiarazione fraudolenta (artt. 2-3, d.l.gs. n. 74/2000), di dichiarazione infedele (art. 4, D.Lgs. n. 74/2000), di dichiarazione omessa (art. 5, D.Lgs. n. 74/2000), di omesso versamento di ritenute ed Iva (artt. 10-*bis* e 10-*ter*, D.Lgs. n. 74/2000), di riciclaggio e di autoriciclaggio (artt. 648-*bis* e 648-*ter* c.p.)

- provvedere, entro la data di presentazione della relazione e dei documenti allegati, all'apertura e all'inventario in presenza di un notaio, che ne accerti il contenuto all'interno di un apposito verbale, di eventuali cassette di sicurezza presso le quali i valori oggetto di collaborazione volontaria sono custoditi;
- provvedere, entro la data di presentazione della relazione e dei documenti allegati, al versamento dei contanti e al deposito dei valori al portatore presso intermediari finanziari, a ciò abilitati, su una relazione vincolata fino alla conclusione della procedura.

3.5 Ruolo dei Comuni nel monitoraggio fiscale

I Comuni svolgeranno un ruolo rilevante nell'ambito del monitoraggio dei trasferimenti all'estero dei contribuenti.

Il decreto, infatti, stabilisce che i Comuni invieranno entro i sei mesi successivi alla richiesta di iscrizione all'A.I.R.E. (Anagrafe degli Italiani residenti all'estero) i dati dei richiedenti al fine di formare liste selettive per i controlli relativi ad attività finanziarie ed investimenti patrimoniali esteri non dichiarati.

3.6 Novità per i contribuenti che hanno aderito alla prima Voluntary disclosure

Non sono applicabili ai contribuenti che si sono avvalsi della precedente procedura di collaborazione volontaria, le sanzioni in caso di omissione delle dichiarazioni per gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria (da indicare nel quadro RW) per i periodi d'imposta successivi a quelli per i quali si sono perfezionati gli adempimenti connessi alla dichiarazione volontaria, a condizione che gli adempimenti siano adottati entro sessanta giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione.

Disegno di Legge di Bilancio

1. Super-ammortamenti (proroga) e Iper-ammortamenti (art. 3)

1.1 Super-ammortamenti

Il Disegno di Legge di bilancio 2017 estende di un anno la disciplina del maxi-ammortamento prevista dall'art. 1, co. 91 della L. 208/2015.

Pertanto, ai fini delle imposte sui redditi e con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni che effettuano investimenti in beni materiali strumentali nuovi fino al 31 dicembre 2017, il costo di acquisizione è maggiorato del 40 per cento.

L'agevolazione, secondo la nuova disposizione, sarebbe applicabile anche agli investimenti effettuati entro il 30 giugno 2018, a condizione che entro la fine del 2017 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti nella misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione.

L'agevolazione, che compete ai fini delle imposte sui redditi e non dell'IRAP, consiste nel riconoscimento di una maggiorazione del 40% del costo fiscalmente ammesso in deduzione a titolo di ammortamento o di canone di leasing.

Per i canoni di leasing l'agevolazione dovrebbe riguardare solo la quota capitale, eventualmente maggiorata del prezzo dell'opzione finale di riscatto.

A differenza della precedente versione, tuttavia, sarebbero esclusi i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164, co. 1, lett. b) e b-bis) del TUIR ('*veicoli adibiti ad uso pubblico*'). Sono pertanto ancora inclusi i veicoli a motore utilizzati unicamente come beni strumentali nell'attività di impresa.

Il beneficio rileva ai soli fini degli ammortamenti e, quindi, è esclusa qualsiasi rilevanza agli effetti della determinazione di eventuali plusvalenze o minusvalenze all'atto del realizzo del bene, così come ai fini del calcolo del plafond per manutenzioni e riparazioni.

L'agevolazione non opera per gli investimenti in:

- fabbricati e costruzioni;
- beni per i quali il D.M. del 1988 prevede un coefficiente di ammortamento inferiore al 6,5%;
- beni di cui all'Allegato 3 della Legge di Stabilità 2016 (e.g. condutture, condotte, materiale rotabile).

1.2 Iper-ammortamenti

Al fine di favorire il processo di trasformazione tecnologica, viene introdotta la disciplina dei cd. 'iper-ammortamenti' per determinati beni strumentali appositamente individuati dal DdL e che siano interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. Sulla base del disposto dell'art. 3, co. 2 e 3 del DdL, il costo di acquisizione viene maggiorato delle seguenti percentuali:

- 150% per gli investimenti in beni strumentali nuovi inclusi nell'Allegato A del DdL⁽⁹⁾;
- 40% per gli investimenti in beni immateriali strumentali inclusi nell'Allegato B del DdL⁽¹⁰⁾.

L'agevolazione per gli investimenti in beni immateriali strumentali (punto b) può essere fruita unicamente dai soggetti che beneficiano anche dell'iper-ammortamento (punto a) che effettuano nello stesso periodo investimenti in beni immateriali strumentali (e.g. software funzionali alla trasformazione tecnologica).

Al fine di beneficiare di tale agevolazione, il legale rappresentante è tenuto a produrre un'autocertificazione rilasciata ai sensi del D.P.R. 28 dicembre 2000, n.445, ovvero, per i beni con costo di acquisizione unitario superiore a 500.000 Euro, è necessaria una perizia tecnica giurata attestante la rispondenza dei beni tecnologici ai requisiti indicati.

Si sottolinea, infine, che le disposizioni sugli ammortamenti non producono effetti sulla determinazione degli acconti dovuti per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017 e per quello successivo, che va effettuata considerando quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata in assenza delle predette disposizioni.

⁽⁹⁾ Beni strumentali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello 'Industria 4.0'

⁽¹⁰⁾ Beni immateriali (software, sistemi e *system integration*, piattaforme applicazioni e applicazioni) connessi ad investimenti in beni materiali 'Industria 4.0'

I nuovi termini per gli atti di assegnazione, cessione o di trasformazione sono fissati al 30 settembre 2017; per l'estromissione dell'immobile dell'imprenditore individuale, invece, l'opzione deve essere esercitata entro il 31 maggio 2017, e retroagisce quanto ad effetti al 1° gennaio 2017.

Le imposte sostitutive devono essere versate per il 60% del relativo ammontare entro il 30 novembre 2017 e per il 40% residuo entro il 16 giugno 2018.

2 Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo (art. 4)

L'articolo 4 del DdL modifica la disciplina del credito d'imposta per ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del DL 145/2013, con effetto a decorrere dal periodo successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 (i.e. a decorrere dal 2017 per i soggetti con periodo coincidente con l'anno solare).

Gli elementi di novità, che nel complesso vanno a configurare un intervento favorevole al contribuente, sono i seguenti:

- il credito d'imposta sarà sempre pari al 50% di tutte le spese ammesse⁽¹¹⁾;
- l'importo massimo del credito di cui ciascun beneficiario potrà usufruire annualmente passerà da 5 a 20 milioni di euro;
- l'agevolazione sarà prorogata fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020;
- l'agevolazione spetterà 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 con i quali è attuabile lo scambio di informazioni di cui al DM 4 settembre 1996; e
- per quanto riguarda le modalità per fruire del credito, lo stesso sarà utilizzabile in compensazione esterna mediante modello F24 a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi in commento sono stati sostenuti.

Non varia invece la soglia di spesa minima complessiva per investimenti in ricerca e sviluppo, pari ad almeno 30.000 euro per ogni periodo.

3. Agevolazioni agli investimenti in start-up innovative e PMI (art. 14-17)

Gli artt. da 14 a 17 della Legge di Stabilità 2017 prevedono una serie di misure volte ad agevolare gli investimenti in start-up innovative e PMI. La ratio sottostante a tali misure è quella di creare un ecosistema strutturalmente favorevole allo sviluppo dalle imprese minori, sfruttando la leva fiscale per aiutarne la capitalizzazione mediante forme di finanziamento alternative all'indebitamento bancario. Gli interventi, di natura eterogenea, hanno principalmente riguardato i seguenti aspetti.

⁽¹¹⁾ Viene quindi cancellata la percentuale del 25%, attualmente riservata a taluni investimenti.

3.1 Investimenti in start-up innovative

Il DdL di Bilancio ha inteso rendere permanenti le misure agevolative, originariamente previste per un quadriennio. La novità non è esplicita, ma la si desume dalla locuzione 'a decorrere dal 2017...' usata dal legislatore, che non contiene alcun riferimento ad un termine finale di validità delle agevolazioni.

La misura dell'agevolazione viene uniformata ed elevata, sostanziosamente ora nel 30% dell'investimento. Per quanto riguarda l'ammontare massimo dell'investimento, per i soggetti IRES permane il limite di 1,8 milioni di Euro. L'*holding period* minimo dell'investimento viene aumentato da 2 a 3 anni.

L'applicazione delle nuove norme è subordinata all'autorizzazione della Commissione Europea.

3.2 Investimenti in PMI innovative

Il medesimo art. 14 cancella la distinzione tra investimenti in PMI innovative che operano sul mercato da meno di 7 anni dalla loro prima vendita commerciale ed investimenti in PMI innovative che operano da più di 7 anni. Conseguentemente, tutti gli investimenti nelle PMI innovative potranno godere dei già previsti incentivi; anche tale misura necessita del via libera da parte della Commissione Europea.

3.3 Cessione delle perdite fiscali di imprese neo costituite partecipate da società quotate

L'art. 17 prevede una interessante novità riservata alle società quotate. Ai fini di incentivare gli investimenti in società neocostituite, infatti, è previsto che le perdite fiscali prodotte nei primi tre esercizi di attività possano essere cedute a favore di una società quotata, ove essa detenga una partecipazione nell'impresa cessionaria pari almeno al 20 per cento. Per accedere all'agevolazione, occorrerà poi rispettare determinate formalità per quanto concerne la cessione di crediti d'imposta chiesti a rimborso nella dichiarazione dei redditi (atto pubblico o scrittura privata autenticata da notaio, notifica all'ufficio delle entrate).

Le perdite che saranno oggetto di cessione dovranno:

- riferirsi ai primi 3 esercizi della nuova impresa;
- essere prodotte nell'alveo di una nuova attività produttiva, ai sensi di quanto previsto dalla disciplina sulle perdite fiscali di cui all'art. 84, comma 2, del d.p.r. n. 917/1986 (Tuir).

4. Rientro dei Cervelli (art. 22)

4.1 Incentivo per il 'rientro dei cervelli'

Si tratta di una specifica agevolazione fiscale prevista fino al 31 dicembre 2015 per favorire il ritorno in Italia dei giovani talenti emigrati all'estero e per i cittadini europei che vogliono trasferire qui la loro attività lavorativa.

Per tutti coloro che hanno beneficiato di tale normativa il diritto all'agevolazione fiscale risulterà valevole per i due anni successivi (anno fiscale 2017).

La Legge n° 238/2010 garantisce infatti a chi 'rientra' una serie di benefici attraverso l'applicazione di agevolazioni fiscali sotto forma di riduzione dell'imponibilità del reddito. Per poter beneficiare dei privilegi fiscali il legislatore ha previsto dettagliati requisiti.

Tali incentivi prevedono che, fino al 31 dicembre 2015⁽¹²⁾, i redditi di lavoro dipendente, autonomo e d'impresa di tali soggetti, concorrano alla formazione della base imponibile ai fini IRPEF in misura ridotta e rispettivamente pari al:

- 20% per le donne;
- 30% per gli uomini⁽¹³⁾.

Il beneficio deve essere attribuito ai lavoratori dipendenti, direttamente su loro richiesta, da parte del datore di lavoro il quale dovrà applicare le ritenute sulla quota di imponibile ridotta secondo quanto sopra. Nel caso di coloro che intraprendono in Italia un'attività di lavoro autonomo o d'impresa, la riduzione della base imponibile ai fini IRPEF dovrà essere fatta valere nel modello Unico.

Tale Legge individua come soggetti beneficiari delle agevolazioni fiscali i cittadini dell'Unione Europea che vengano assunti, avviano un'attività di lavoro autonomo o d'impresa in Italia trasferendovi il proprio domicilio, o residenza entro 3 mesi dall'assunzione o avvio dell'attività.

In base a quanto previsto dall'art. 1 del decreto (Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 3 giugno 2011) sono ammessi al beneficio coloro che prima della data di assunzione o dell'avvio dell'attività rispettano i seguenti requisiti:

- sono cittadini dell'Unione Europea;
- sono nati dopo il 1° gennaio 1969;
- sono assunti o avviano un'attività d'impresa o di lavoro autonomo in Italia;
- trasferiscono la propria residenza o il proprio domicilio in Italia entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività;
- alla data del 20 gennaio 2009, avevano risieduto continuativamente per almeno 24 mesi in Italia;
- alla data del 20 gennaio 2009 erano in possesso di un titolo di laurea, ovvero, nei precedenti due anni o più, hanno risieduto fuori dal proprio Paese d'origine e dall'Italia svolgendo continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o d'impresa, o ancora, alla data del 20 gennaio 2009 nei precedenti due anni o più, hanno risieduto fuori dal proprio Paese d'origine e dall'Italia conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post laurea.

Pertanto, se tali requisiti dovessero venire a mancare, ovvero nel caso in cui l'individuo trasferisca la propria residenza o il proprio domicilio fuori dall'Italia prima del decorso dei cinque anni dalla data di fruizione del beneficio, l'incentivo in questione decadrebbe e si procederebbe al recupero dei benefici già fruiti con applicazione delle relative sanzioni ed interessi.

⁽¹²⁾ Precedentemente la disposizione prevedeva che i benefici spettavano dalla data di entrata in vigore della Legge n. 238/2010 fino al periodo in corso al 31 dicembre 2013. L'art. 29, comma 16-*quinquies*, del D.L. 29 dicembre 2012, ha esteso l'agevolazione fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015.

⁽¹³⁾ I benefici sono riconosciuti nel rispetto dei limiti fissati dal regolamento CE n. 1998/2006 della Commissione del 15/12/2006).

Il decreto di riferimento fa riferimento dunque ad un'ulteriore distinzione nell'ambito dei beneficiari a seconda che questi, dopo aver risieduto in Italia, abbiano svolto attività di lavoro *post lauream* oppure abbiano acquisito all'estero un titolo di studio *post lauream*.

Nel primo caso per poter beneficiare degli incentivi fiscali è necessario che il soggetto abbia: risieduto almeno 2 anni in Italia, negli ultimi due anni abbia risieduto e prestato la propria attività lavorativa continuativamente, fuori dal proprio Paese d'origine e dell'Italia.

Nella seconda ipotesi, invece, oltre alla residenza di 24 mesi in Italia, è necessario che il soggetto abbia conseguito fuori dal suo paese di origine e dall'Italia un titolo di laurea o una specializzazione *post lauream*.

In entrambi i casi per poter beneficiare dell'agevolazione è necessario che il soggetto sia assunto o avvii un'attività di impresa o di lavoro autonomo in Italia.

Rientrano pertanto in tale ambito non solo le attività di lavoro dipendente, ma anche le attività, che a fini fiscali, producono redditi di lavoro assimilati a quelli di lavoro dipendente sulla base di quanto disposto dall'art. 52 TUIR, l'agevolazione sarà quindi applicabile anche ai redditi derivanti dai contratto di collaborazione a progetto.

Infine, fondamentale al fine di ottenere le agevolazioni di cui sopra è il trasferimento della propria residenza e domicilio in Italia entro 3 mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività autonoma, cioè il soggetto deve risultare nelle liste dei soggetti residenti e trasferire il centro principale dei propri affari e interessi in Italia. Occorre precisare, sul punto, che ove la residenza o il domicilio sia stato trasferito prima dell'assunzione o dell'avvio dell'attività questo deve essere avvenuto in funzione del lavoro.

4.2 Incentivi per il rientro in Italia dei ricercatori e docenti

L'agevolazione in commento di cui sopra, non è cumulabile con altri benefici fiscali previsti (incentivi per il rientro in Italia dei ricercatori e docenti).

L'art. 17 del D.L. 29 novembre 2008 n. 185 (c.d. Decreto Anticrisi) ha infatti introdotto misure agevolative di natura fiscale per favorire il rientro in Italia di docenti e ricercatori che operano all'estero; il predetto decreto stabilisce infatti *'I redditi di lavoro dipendente o autonomo dei docenti e dei ricercatori che in possesso di titolo di studio universitario o equiparato, siano non occasionalmente residenti all'estero e abbiano svolto documentata attività di ricerca o docenza all'estero presso centri di ricerca pubblici o privati o università per almeno due anni continuativi che dalla data di entrata in vigore del presente decreto o in uno dei cinque anni solari successivi vengono a svolgere la loro attività in Italia, e che conseguentemente divengono fiscalmente residenti nel territorio dello Stato, sono imponibili solo per il 10 per cento, ai fini delle imposte dirette [...]'. L'incentivo di cui al presente comma si applica, a decorrere dal 1° gennaio 2009, nel periodo d'imposta in cui il ricercatore diviene fiscalmente residente nel territorio dello Stato e nei due periodi d'imposta successivi sempre che permanga la residenza fiscale in Italia'.*

L'incentivo consisteva dunque nella ridotta imponibilità dei redditi di lavoro dipendente o autonomo percepiti da docenti e ricercatori in funzione della propria attività di docenza e ricerca i quali hanno visto dunque tassati tali redditi solo per il 10% del loro ammontare.

Successivamente, l'art. 44, comma 1, del D.L. n. 78/2010 sostanzialmente rimarcava quanto previsto dal precedente art. 17 del Decreto Anticrisi⁽¹⁴⁾. Tale comma è stato inoltre ulteriormente modificato dall'art. 1, comma 14, della L. n. 190 del 2014 estendendo ulteriormente i termini per l'applicazione, prevedendo che *'Ai fini delle imposte sui redditi è escluso dalla formazione del reddito di lavoro dipendente o autonomo il novanta per cento degli emolumenti percepiti dai docenti e dai ricercatori che, in possesso di titolo di studio universitario o equiparato e non occasionalmente residenti all'estero, abbiano svolto documentata attività di ricerca o docenza all'estero presso centri di ricerca pubblici o privati o università per almeno due anni continuativi e che dalla data di entrata in vigore del presente decreto ed entro i sette anni solari successivi vengono a svolgere la loro attività in Italia, acquisendo conseguentemente la residenza fiscale nel territorio dello Stato'*.

La bozza del Disegno di Legge di Bilancio 2017, capo III, art. 22 porterà infine un'ulteriore modifica a tale comma sopprimendo le parole *'dalla data di entrata in vigore del presente decreto ed entro i sette anni solari successivi'*.

Se tale bozza verrà dunque approvata, risulta chiara la volontà da parte del Governo di promuovere tale agevolazione non ponendo alcun limite temporale alla sua applicazione. Pertanto, per effetto delle modifiche in esame, le norme di favore trovano applicazione a tutti i docenti e ricercatori trasferiti dopo il 31 maggio 2010, senza termine finale.

Prevedendo, tuttavia, un'estensione temporale della normativa in oggetto. Infatti, mentre l'art. 17 trovava applicazione fino al periodo d'imposta 2015, l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 4/E del 15 febbraio 2011, ha chiarito che *'la nuova disposizione estende l'agevolazione fino al 31 dicembre 2017; si applica, ai docenti o ricercatori che vengono a svolgere attività in Italia e assumono qui la residenza nel periodo compreso tra la data di entrata in vigore del provvedimento (31 maggio 2010) e i cinque anni solari successivi (31 dicembre 2015) ed è, anche essa, applicabile nel periodo d'imposta in cui il ricercatore acquista la residenza e nei due periodi d'imposta successivi'*.

4.3 Lavoratori impatriati

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha pubblicato, sulla Gazzetta Ufficiale n. 132 dell'8 giugno 2016, il Decreto 26 maggio 2016 contenente le regole attuative del regime speciale per i lavoratori cd. 'impatriati' (art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015).

⁽¹⁴⁾ Prevedendo, tuttavia, un'estensione temporale della normativa in oggetto. Infatti, mentre l'art. 17 trovava applicazione fino al periodo d'imposta 2015, l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 4/E del 15 febbraio 2011, ha chiarito che *'la nuova disposizione estende l'agevolazione fino al 31 dicembre 2017; si applica, ai docenti o ricercatori che vengono a svolgere attività in Italia e assumono qui la residenza nel periodo compreso tra la data di entrata in vigore del provvedimento (31 maggio 2010) e i cinque anni solari successivi (31 dicembre 2015) ed è, anche essa, applicabile nel periodo d'imposta in cui il ricercatore acquista la residenza e nei due periodi d'imposta successivi'*.

In particolare, il Decreto specifica i requisiti per le agevolazioni fiscali di cui all'art. 16, comma 1, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, consistenti nella concorrenza alla formazione del reddito complessivo del 70% del reddito di lavoro dipendente prodotto in Italia da soggetti che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 2 del TUIR, e che trovano applicazione, a decorrere dal 1° gennaio 2016 e per i successivi 4 anni, al verificarsi delle seguenti condizioni:

- i lavoratori non sono stati residenti in Italia nei 5 periodi di imposta precedenti il predetto trasferimento e si impegnano a permanere in Italia per almeno 2 anni;
- l'attività lavorativa è svolta presso un'impresa residente nel territorio dello Stato in forza di un rapporto di lavoro instaurato con questa o con società che direttamente o indirettamente controllano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;
- l'attività lavorativa è prestata nel territorio italiano per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di ciascun periodo d'imposta;
- i lavoratori svolgono funzioni direttive e/o sono in possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione come definiti dai decreti legislativi 28 giugno 2012, n. 108, e 6 novembre 2007, n. 206.

Sono altresì destinatari delle medesime agevolazioni:

- i cittadini dell'Unione europea, in possesso di un titolo di laurea che hanno svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più;
- i cittadini dell'Unione europea che hanno svolto continuativamente un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione *post lauream*.

Le disposizioni dell'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015 si applicano a decorrere dal periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, e per i quattro periodi successivi.

Lo stesso beneficiario degli incentivi di cui al predetto art. 16, comma 1, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, decade dal diritto agli stessi laddove la residenza in Italia non sia mantenuta per almeno due anni. In tal caso si provvede al recupero dei benefici già fruiti, con applicazione delle relative sanzioni e interessi.

Si precisa infine che la fruizione del beneficio di cui all'art. 16, comma 1, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, è incompatibile con la contemporanea fruizione degli incentivi fiscali previsti dall'art. 44, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.

L'opzione deve essere esercitata dai lavoratori dipendenti mediante richiesta scritta, da presentare al datore di lavoro entro tre mesi dalla data di entrata in vigore del provvedimento in commento, indicando, oltre alle proprie generalità anagrafiche e al codice fiscale:

- l'attuale residenza in Italia, risultante dall'apposito certificato o dalla domanda di iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente;
- l'impegno a comunicare tempestivamente l'avvenuta iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente nonché ogni variazione di residenza o domicilio prima del decorso di cinque anni dalla data della prima fruizione del beneficio, rilevante per la sua applicazione da parte del datore di lavoro.

I sostituti d'imposta dovranno applicare le ritenute fiscali solo sul 70% delle somme corrisposte a partire dal periodo di paga successivo alla richiesta di accesso al regime speciale e, alla fine dell'anno o alla cessazione del rapporto di lavoro, dovranno effettuare il conguaglio tra le ritenute operate e l'imposta dovuta sul totale degli emolumenti, riconoscendo la riduzione a partire dal 1° gennaio 2016. Tutto ciò fino a quando non riceva dal lavoratore la comunicazione di trasferimento di residenza o domicilio fuori dall'Italia.

Invece, i lavoratori autonomi e i titolari di un'attività d'impresa potranno esercitare l'opzione per il nuovo regime speciale nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno di imposta 2016, da presentare nel 2017.

Il provvedimento prevede anche una remissione nei termini per chi è rientrato in Italia tra il 7 ottobre (data di entrata in vigore del D.Lgs. 147/2015) e il 31 dicembre 2015, senza trasferirvi la residenza o il domicilio nei tre mesi successivi. Potranno rimediare, provvedendovi al più tardi entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del provvedimento medesimo; così facendo, avranno modo, alle condizioni illustrate, di esercitare l'opzione per il nuovo regime fiscale.

4.4 Novità previste dalla Legge di stabilità 2017.

La bozza del Disegno di Legge di Bilancio 2017, CAPO III, art. 22 co. 2, se approvata, porterà ad importanti modifiche in tema di riduzione delle agevolazioni in discussione.

In primis verrà ridotta la percentuale di concorrenza alla formazione del reddito complessivo che passerà dal precedente 70% al solo 50%.

Inoltre, al precedente co. 1 dell'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015, verrà aggiunto il comma 1-*bis* il quale restringerà il numero dei soggetti interessati prevedendo la non applicabilità del regime agevolato ai lavoratori autonomi rientrati nelle disposizioni previste alle lettere b)⁽¹⁵⁾ e d)⁽¹⁶⁾ del predetto co. 1.

⁽¹⁵⁾ L'attività lavorativa è svolta presso un'impresa residente nel territorio dello Stato in forza di un rapporto di lavoro instaurato con questa o con società che direttamente o indirettamente controllano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa.

⁽¹⁶⁾ I lavoratori svolgono funzioni direttive e/o sono in possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione come definiti dai decreti legislativi 28 giugno 2012, n. 108, e 6 novembre 2007, n. 206.

Mentre da una parte avremo una riduzione della platea degli interessati legati ad attività di lavoro autonomo, dall'altra, vedremo l'estensione dei benefici non solo ai cittadini appartenenti all'Unione Europea, ma anche agli individui di altri Stati a patto che sia in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale.

I cittadini interessati dovranno inoltre essere in possesso di:

- un diploma di laurea;
- devono aver svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente o di lavoro autonomo o d'impresa fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi;
- devono aver svolto un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più conseguendo un diploma di laurea o una specializzazione *post lauream*.

Le disposizioni di cui sopra, si applicheranno a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2017 fino all'anno fiscale 2020.

Le stesse verranno inoltre applicate anche ai lavoratori dipendenti che nell'anno 2016 hanno trasferito la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del testo unico delle imposte sui redditi, e ai soggetti che nel medesimo anno 2016 hanno esercitato l'opzione ai sensi del comma 4 dell'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147.

Pertanto, riassumendo:

	Rientro dei cervelli	Rientro dei ricercatori e docenti in Italia	Lavoratori impatriati
Riferimenti normativi	Legge n. 238/2010	Decreto Legge 185/2008; Decreto Legge 78/2010; Legge 190/2014	Decreto Legislativo 147/2015; Decreto 26 Maggio 2016
Durata beneficio	Fino al 31 dicembre 2015	Tempo indeterminato (In seguito all'approvazione della Legge di Stabilità 2017)	A decorrere dal periodo d'imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza e fino all'anno fiscale 2020
Soggetti interessati	Cittadini UE che vengo assunti o avviano un'attività di lavoro autonomo o d'impresa in Italia.	Docenti e Ricercatori (dipendenti o lavoratori autonomi) in possesso di titolo di studio universitario o equiparato.	Cittadini UE ed extra-UE che vengo assunti o avviano un'attività di lavoro autonomo o d'impresa in Italia; Altresi i cittadini dell'EU ed extra-UE che hanno svolto continuativamente un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione <i>post lauream</i>
Requisiti di accesso	<ul style="list-style-type: none"> - Nati dopo il 1/01/1969; - Che trasferiscono la propria residenza o il proprio domicilio in Italia entro 3 mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività; - Che alla data del 20 gennaio 2009, avevano risieduto continuativamente per almeno 24 mesi in Italia; - Che alla data del 20 gennaio 2009 erano in possesso di un titolo di laurea, ovvero hanno risieduto fuori dal proprio Paese d'origine e dall'Italia svolgendo un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o d'impresa; oppure alla data del 20 gennaio 2009 nei precedenti due anni o più, hanno risieduto fuori dal proprio Paese d'origine e dall'Italia conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione <i>post laurea</i>. 	<ul style="list-style-type: none"> - Non occasionalmente residenti all'estero; - Che abbiano svolto attività di ricerca e docenza all'estero; - Che tali attività siano state svolte per almeno 2 anni continuativi; - Che vengano a svolgere la loro attività in Italia e che divengano quivi fiscalmente residenti. 	<ul style="list-style-type: none"> - Che non sono stati residenti in Italia nei 5 periodi di imposta precedenti il predetto trasferimento; - Che si impegnano a permanere in Italia per almeno 2 anni; - L'attività lavorativa è svolta presso un'impresa residente in Italia - L'attività lavorativa è prestata nel territorio italiano per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di ciascun periodo d'imposta - Svolgere funzioni direttive e/o essere in possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione
Agevolazione	Riduzione base imponibile ai fini IRPEF per il 80 % (donne) ed il 70% (uomini).	Riduzione base imponibile ai fini IRPEF per il 90%	Riduzione base imponibile ai fini IRPEF per il 50% (come prevedrà la legge di stabilità 2017)

5. Detassazione premio produttività 2017 (art. 23)

La bozza del Disegno di Legge di Bilancio 2017, art.23, capo IV, in tema di Lavoro e Pensioni, se approvata, porterà a modifiche relative alla tassazione del premio di produttività riconosciuto ai lavoratori dipendenti come ulteriori modifiche in tema di welfare aziendale.

Verranno infatti apportate modifiche all'articolo 1 della legge 28 dicembre 2015 n. 208 (c.d. Legge di Stabilità 2016) la quale prevedrà l'aumento del limite massimo per l'applicazione dell'imposta sostitutiva per i premi di risultato legati ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione. Ovvero l'ampliamento della platea dei beneficiari per mezzo dell'innalzamento del relativo limite reddituale per l'accesso all'agevolazione.

5.1 Tassazione incremento di produttività - normativa fiscale vigente

La normativa attualmente in vigore prevede una tassazione agevolata sulle somme erogate a titolo di retribuzione di produttività⁽¹⁷⁾. Con esse si intendono le voci retributive erogate, in esecuzione di contratti, con espresso riferimento ad indicatori quantitativi di produttività/redditività/qualità/efficienza/innovazione. A titolo esemplificativo queste voci possono essere collegate a:

- premi di rendimento anche incerti nel loro ammontare erogati ai lavoratori in base agli indicatori sopra evidenziati;
- lavorazione di periodi di riposo di origine pattizia (ROL);
- sistemi di banca delle ore;
- clausole flessibili o elastiche del lavoro part-time;
- lavoro notturno;
- lavoro festivo.

L'art. 1 co. 182 della legge 28 dicembre 2015 n. 208 afferma che *'Salva espressa rinuncia scritta del prestatore di lavoro, sono soggetti a una imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali pari al 10 per cento, entro il limite di importo complessivo di 2.000 euro lordi, i premi di risultato di ammontare variabile la cui corresponsione sia legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, misurabili e verificabili sulla base di criteri definiti con il decreto di cui al comma 188, nonche' le somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa'*. Il limite di 2.000 euro è inoltre innalzato a 2.500 *'per le aziende che coinvolgono pariteticamente i lavoratori nell'organizzazione del lavoro, con le modalità specificate nel decreto di cui al comma 188'*⁽¹⁸⁾.

⁽¹⁷⁾ D.M. 25.03.2016 il quale ha stabilito le regole attuative dell'agevolazione per il 2016.

⁽¹⁸⁾ Co. 189 legge 28 dicembre 2015 n. 208.

Per quanto attiene invece all'ambito soggettivo di applicazione della presente agevolazione, interviene il co. 186 il quale stabilisce che *'Le disposizioni di cui ai commi da 182 a 185 trovano applicazione per il settore privato e con riferimento ai titolari di reddito di lavoro dipendente di importo non superiore, nell'anno precedente quello di percezione delle somme di cui al comma 182, a 50.000 euro. Se il sostituto d'imposta tenuto ad applicare l'imposta sostitutiva non è lo stesso che ha rilasciato la certificazione unica dei redditi per l'anno precedente, il beneficiario attesta per iscritto l'importo del reddito di lavoro dipendente conseguito nel medesimo anno'*.

Pertanto, ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, per *'premi di risultato'* si intendono *'le somme di ammontare variabile la cui corresponsione sia legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione'*.

I contratti collettivi di lavoro⁽¹⁹⁾ devono prevedere criteri di misurazione e verifica degli incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, che possono consistere:

- nell'aumento della produzione;
- in risparmi dei fattori produttivi;
- nel miglioramento della qualità dei prodotti e dei processi, anche attraverso la riorganizzazione dell'orario di lavoro non straordinario o il ricorso al lavoro *'agile'*, quale modalità flessibile di esecuzione del rapporto di lavoro subordinato, rispetto ad un periodo congruo definito dall'accordo;

il cui raggiungimento sia verificabile in modo obiettivo attraverso il riscontro di indicatori numerici o di altro genere appositamente individuati.

Come previsto dalla Legge di Stabilità 2016, l'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali pari al 10% si applica su un importo massimo complessivo lordo di 2.000 euro (elevato a 2.500 euro per le aziende che coinvolgono pariteticamente i lavoratori nell'organizzazione del lavoro). Inoltre, per fruire dell'agevolazione, il lavoratore deve aver conseguito nell'anno precedente (2015) un reddito da lavoratore dipendente non superiore a 50.000 euro.

5.2 Tassazione incremento di produttività - normativa fiscale a seguito dell'approvazione della Legge di stabilità 2017

La bozza del Disegno di Legge di Bilancio 2017, CAPO IV, art. 23 co. 1, se approvata, porterà alla modifica al comma 182 della legge 28 dicembre 2015 n. 208.

Il nuovo comma 182 reciterà *'[...] sono soggetti a una imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali pari al 10 per cento, entro il limite di importo complessivo di 3.000 euro lordi [...]'*.

⁽¹⁹⁾ Definizione di cui all'art. 51 del D.Lgs. n. 81/2015, cioè i *'contratti collettivi nazionali, territoriali o aziendali stipulati da associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale e i contratti collettivi aziendali stipulati dalle loro rappresentanze sindacali aziendali ovvero dalla rappresentanza sindacale unitaria'*.

Verrà dunque innalzato a 3.000 euro l'importo massimo soggetto ad agevolazione, come si eleverà a 4.000 euro il limite per le aziende che coinvolgono pariteticamente i lavoratori nell'organizzazione del lavoro.

Si amplierà inoltre l'ambito di applicazione dell'agevolazione, saranno infatti soggetti a tale agevolazione tutti i titolari di reddito di lavoro dipendente che, nell'anno precedente quello di percezione delle somme, non abbiano percepito un reddito superiore ad 80.000 euro (limite era precedentemente fissato a 50.000 euro per le agevolazioni sull'anno fiscale 2016).

Ulteriori modifiche verranno infine apportate al co. 184⁽²⁰⁾ il quale prevedrà che anche gli elementi del co. 4 art. 51 DPR 22 dicembre 1986 n. 917 in quanto concorrenti a formare il reddito di lavoro dipendente⁽²¹⁾ non siano soggetti all'imposta sostitutiva.

Infine, il comma 184 si arricchirà di nuovi elementi con l'inserimento del co. 184-bis il quale presumibilmente reciterà *'Ai fini dell'applicazione del comma 184, non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente, né sono soggetti all'imposta sostitutiva disciplinata dai commi da 182 a 191:*

⁽²⁰⁾ *'Le somme e i valori di cui al comma 2 e all'ultimo periodo del comma 3 dell'articolo 51 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non concorrono, nel rispetto dei limiti ivi indicati, a formare il reddito di lavoro dipendente, né sono soggetti all'imposta sostitutiva disciplinata dai commi da 182 a 191, anche nell'eventualità in cui gli stessi siano fruiti, per scelta del lavoratore, in sostituzione, in tutto o in parte, delle somme di cui al comma 182'.*

⁽²¹⁾ *'Ai fini dell'applicazione del comma 3:*

- a) *per gli autoveicoli indicati nell'articolo 54, comma 1, lettere a), c) e m), del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, i motocicli e i ciclomotori concessi in uso promiscuo, si assume il 30 per cento dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali che l'Automobile club d'Italia deve elaborare entro il 30 novembre di ciascun anno e comunicare al Ministero delle finanze che provvede alla pubblicazione entro il 31 dicembre, con effetto dal periodo d'imposta successivo, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente;*
- b) *in caso di concessione di prestiti si assume il 50 per cento della differenza tra l'importo degli interessi calcolato al tasso ufficiale di sconto vigente al termine di ciascun anno e l'importo degli interessi calcolato al tasso applicato sugli stessi. Tale disposizione non si applica per i prestiti stipulati anteriormente al 1 gennaio 1997, per quelli di durata inferiore ai dodici mesi concessi, a seguito di accordi aziendali, dal datore di lavoro ai dipendenti in contratto di solidarietà o in cassa integrazione guadagni o a dipendenti vittime dell'usura ai sensi della legge 7 marzo 1996, n. 108, o ammessi a fruire delle erogazioni pecuniarie a ristoro dei danni conseguenti a rifiuto opposto a richieste estorsive ai sensi del decreto-legge 31 dicembre 1991, n. 419, convertito con modificazioni, dalla legge 18 febbraio 1992, n. 172;*
- c) *per i fabbricati concessi in locazione, in uso o in comodato, si assume la differenza tra la rendita catastale del fabbricato aumentata di tutte le spese inerenti il fabbricato stesso, comprese le utenze non a carico dell'utilizzatore e quanto corrisposto per il godimento del fabbricato stesso. Per i fabbricati concessi in connessione all'obbligo di dimorare nell'alloggio stesso, si assume il 30 per cento della predetta differenza. Per i fabbricati che non devono essere iscritti nel catasto si assume la differenza tra il valore del canone di locazione determinato in regime vincolistico o, in mancanza, quello determinato in regime di libero mercato, e quanto corrisposto per il godimento del fabbricato;*
c-bis) per i servizi di trasporto ferroviario di persone prestati gratuitamente, si assume, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti, l'importo corrispondente all'introito medio per passeggero/chilometro, desunto dal Conto nazionale dei trasporti e stabilito con decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti, per una percorrenza media convenzionale, riferita complessivamente ai soggetti di cui al comma 3, di 2.600 chilometri. Il decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti è emanato entro il 31 dicembre di ogni anno ed ha effetto dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data della sua emanazione'.

a) i contributi alle forme pensionistiche complementari di cui al decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252, versati, per scelta del lavoratore, in sostituzione, in tutto o in parte, delle somme di cui al comma 182 del presente articolo, anche se eccedenti i limiti indicati all'articolo 8, commi 4 e 6, del medesimo decreto legislativo n. 252 del 2005. Tali contributi non concorrono a formare la parte imponibile delle prestazioni pensionistiche complementari ai fini dell'applicazione delle previsioni di cui all'articolo 11, comma 6, del medesimo decreto legislativo n. 252 del 2005;

b) i contributi di assistenza sanitaria di cui all'articolo 51, comma 2, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, versati per scelta del lavoratore in sostituzione, in tutto o in parte, delle somme di cui al comma 182 del presente articolo, anche se eccedenti i limiti indicati nel medesimo articolo 51, comma 2, lettera a);

c) il valore delle azioni di cui all'articolo 51, comma 2, lettera g), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ricevute, per scelta del lavoratore, in sostituzione, in tutto o in parte, delle somme di cui al comma 182 del presente articolo, anche se eccedente il limite indicato nel medesimo articolo 51, comma 2, lettera g), e indipendentemente dalle condizioni dallo stesso stabilite'.

Pertanto, riassumendo le principali modifiche che interverranno:

Normativa pre - legge di bilancio 2017	Normativa post - legge di bilancio 2017
Imposta sostitutiva -10%.	Imposta sostitutiva - 10%.
Entro il limite di importo complessivo di 2.000 euro lordi.	Entro il limite di importo complessivo di 3.000 euro lordi.
Entro il limite di importo complessivo di 2.500 euro lordi per le aziende che coinvolgono pariteticamente i lavoratori nell'organizzazione del lavoro.	Entro il limite di importo complessivo di 4.000 euro lordi per le aziende che coinvolgono pariteticamente i lavoratori nell'organizzazione del lavoro.
Applicabile ai titolari di reddito di lavoro dipendente di importo non superiore, nell'anno precedente quello di percezione delle somme a euro 50.000 .	Applicabile ai titolari di reddito di lavoro dipendente di importo non superiore, nell'anno precedente quello di percezione delle somme a euro 80.000 .

6. Imposta sul reddito imprenditoriale - IRI (art. 68)

Una delle più importanti novità previste dal DdL Bilancio 2017 consiste nell'introduzione, a decorrere dal 1° gennaio 2017, dell'imposta sul reddito imprenditoriale (cd. IRI).

Nello specifico, mediante tale misura (la cui disciplina dovrebbe essere contenuta nell'art. 55-*bis* del Tuir), per le imprese e le società di persone commerciali in contabilità ordinaria l'aliquota progressiva IRPEF, attualmente in vigore con aliquote variabili dal 23% al 43%, verrà sostituita con l'IRI, ad aliquota unica del 24%.

La novella legislativa si propone quali obiettivi da un lato quello di favorire la capitalizzazione delle imprese di piccole e medie dimensioni, incentivando il reinvestimento dei relativi utili al loro interno, e, dall'altro, di garantire l'uniformità del prelievo fiscale rispetto alle società di capitali.

6.1 Soggetti Passivi IRI

I soggetti interessati dalla nuova imposta sono, in primo luogo, gli imprenditori e le società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria.

Questi, infatti, potranno adottare il regime in commento mediante opzione di durata quinquennale da esercitare nella dichiarazione dei redditi, con effetto dal periodo di imposta cui è riferita la dichiarazione, e rinnovabile per il medesimo periodo.

La nuova disciplina, inoltre, interessa le cd. società a ristretta base proprietaria, ossia le s.r.l. che presentano un volume di ricavi non superiore alle soglie previste per l'applicazione degli studi di settore, e una compagine sociale composta esclusivamente da persone fisiche in numero non superiore a 10 (20 nel caso di società cooperativa). Infatti, l'opzione prevista dall'art. 116 del Tuir riguarderà il regime IRI, e non più quello della trasparenza.

6.2 Base Imponibile

Ai sensi dell'art. 55-*bis* del Tuir, così come formulato dal DdL di Bilancio, il reddito di impresa, al momento della sua formazione, non concorrerà a determinare il reddito complessivo Irpef, ma sarà assoggettato ad una tassazione separata con la stessa aliquota dell'Ires (24% dal 2017).

La base imponibile su cui applicare l'IRI sarà il reddito d'impresa, dal quale sono ammesse in deduzione le somme prelevate a carico dell'utile di esercizio e delle riserve di utili, dall'imprenditore, dai collaboratori familiari o dai soci. La deduzione dei prelievi effettuati è, però, limitata all'ammontare del reddito di impresa prodotto, al netto delle perdite.

Le medesime somme prelevate a carico dell'utile di esercizio e delle riserve di utili, costituendo la remunerazione dell'attività esercitata, si qualificano reddito di impresa e continueranno a concorrere integralmente alla formazione del reddito complessivo imponibile del percettore sulla base delle regole Irpef ordinarie.

In sostanza, assumono rilevanza fiscale sia per la società/impresa - che li deduce - sia per il socio/imprenditore - che li assoggetta ad Irpef - le predette somme, ad eccezione di quelle prelevate da riserve formatesi con utili già tassati ordinariamente (*ante* opzione). I prelievi di queste somme, infatti, al fine di evitare fenomeni di doppia imposizione, da un lato non sconteranno alcuna ulteriore tassazione ai fini Irpef, dall'altro non potranno essere dedotti dal reddito rilevante ai fini IRI.

6.3 Riporto delle perdite

In deroga all'art. 8, comma 3, del Tuir, le perdite maturate nei periodi di imposta di applicazione del regime IRI saranno computate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi per l'intero importo che trova capienza negli stessi, e senza alcun limite temporale.

Ciò determina una disciplina delle perdite più favorevole rispetto a quella dettata per le imprese soggette all'Irpef (dato che la deduzione avviene oltre il quinto anno successivo anche per i soggetti che non si trovano nei primi tre anni di attività) e all'Ires (considerato che non si applica il limite dell'80% del reddito di ciascun esercizio successivo ai fini del riporto).

Viceversa, in caso di fuoriuscita dal regime sostitutivo, le perdite non ancora utilizzate saranno computabili in diminuzione dei redditi secondo le regole ordinarie di cui all'art. 8, comma 3, sopra menzionato, considerando l'ultimo anno di permanenza nel regime come anno di maturazione delle stesse.

7. A.C.E. (art. 68)

L'art. 68 prevede importanti novità in tema di ACE, alcune delle quali già applicabili al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2016. In particolare, trattasi:

- della considerevole riduzione del rendimento nozionale attribuito al capitale proprio rilevante per la deduzione ACE, che per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2017 sarà pari a 2,3%. A partire dal periodo di imposta successivo, il rendimento nozionale sarà pari a 2,7%;
- dell'introduzione di una ulteriore stretta antielusiva operante su titoli e valori mobiliari: il comma 6-*bis* stabilisce che *'per i soggetti diversi dalle banche e dalle imprese di assicurazione la variazione in aumento del capitale proprio non ha effetto fino a concorrenza dell'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010'*;
- dell'estensione della disciplina antielusiva prevista in caso di operazioni straordinarie, in tema di riporto delle perdite pregresse ed eccedenze di interessi passivi indeducibili, alle eccedenze ACE di cui al comma 4 dell'art. 1 del D.L. n. 201/2011;

- dell'abrogazione del cd. 'Super-ACE', ossia della maggiorazione del 40% della base ACE per le società le cui azioni sono quotate in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di Stati membri della UE o appartenenti allo Spazio economico europeo;
- della modifica del metodo di calcolo del patrimonio sul quale valutare il rendimento ACE per quanto concerne le persone fisiche e le società di persone, che passa dall'intero patrimonio netto al solo incremento rispetto al patrimonio netto al 31 dicembre 2010, con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Si segnala che la disciplina avrà effetti sulla determinazione degli acconti 2017, ove effettuati con il metodo storico.

8. Rivalutazione beni d'impresa (art. 74)

L'art. 74 della bozza di legge di bilancio prevede una serie di disposizioni che consentono la riapertura dei termini per la rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni posseduti non in regime d'impresa e la possibilità di rivalutare i beni d'impresa concedendo l'iscrizione in bilancio dei maggiori valori derivanti dalla rivalutazione.

Nello specifico, l'articolo 74 ha confermato, anche per il 2017, la possibilità di rideterminare i valori di acquisto dei terreni e delle partecipazioni possedute, al di fuori del regime d'impresa, alla data del 1° gennaio 2017.

Si tratta in particolare di una disciplina facoltativa, che consente di ottenere un risparmio fiscale nel caso di cessione del bene rivalutato, in quanto aumentando il valore fiscale del bene si riduce l'eventuale plusvalenza.

Per fruire di tale beneficio, l'articolo 74 prevede il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi con aliquota dell'8% da corrispondere, sia ai fini della rivalutazione dei terreni sia con riferimento alla rideterminazione del valore delle partecipazioni, entro il 30 giugno 2017.

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 con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita. È espressamente ammessa la compensazione in F24 del debito per l'imposta sostitutiva con altri crediti d'imposta.

Riguardo la rivalutazione dei beni d'impresa, l'art. 74 ripropone la disciplina speciale della rivalutazione dei beni di impresa già prevista dalla Legge di stabilità 2016. Inoltre, come avvenuto in passato per altri provvedimenti di rivalutazione, anche la bozza di legge in esame richiama i principali aspetti delle disposizioni previste dalla Legge 21 novembre 2000, n. 342.

Quanto all'ambito soggettivo di applicazione della norma, tra i soggetti che potranno beneficiare della nuova rivalutazione dei beni d'impresa vi sono le società di capitali e gli enti commerciali residenti (a condizione che non redigano il bilancio d'esercizio secondo i principi contabili internazionali IAS/IFRS), le società cooperative e di mutua assicurazione residenti, le società europee e società cooperative europee, le s.a.s. e le s.n.c. residenti, gli enti non commerciali e gli imprenditori individuali residenti (limitatamente ad i beni appartenenti all'impresa). Inoltre, la rivalutazione è estesa anche alle stabili organizzazioni di soggetti non residenti.

Possono essere oggetto di rivalutazione i beni d'impresa e le partecipazioni, nello specifico:

- beni materiali e immateriali, con esclusione di quelli alla cui produzione od al cui scambio sia diretta l'attività d'impresa;
- le partecipazioni, costituenti immobilizzazioni finanziarie, detenute in società controllate o collegate ai sensi dell'art. 2359 c.c.

La rivalutazione riguarda i beni sopra elencati risultanti dal bilancio d'esercizio in corso al 31 Dicembre 2015 e deve essere eseguita nel bilancio d'esercizio successivo, per il quale il termine di approvazione scade successivamente all'1 Gennaio 2017 (e quindi, nel bilancio 2016, per i soggetti solari).

La rivalutazione deve riguardare obbligatoriamente tutti i beni appartenenti alla medesima categoria omogenea (individuata in base all'art. 4 del DM 162/2001) e deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa.

Il saldo attivo della rivalutazione, derivante dall'iscrizione dei maggiori valori, può essere affrancato, in tutto o in parte, mediante l'applicazione, in capo alla società che ha operato la stessa, di un'imposta sostitutiva dell'IRES/IRPEF, dell'IRAP e delle eventuali addizionali, pari al 10%.

Allo stesso modo, il maggior valore attribuito ai beni rivalutati si considera riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi ed IRAP e delle relative addizionali dal terzo esercizio successivo a quello della rivalutazione, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva:

- del 16% per i beni ammortizzabili,
- del 12% per i beni non ammortizzabili.

Il corrispondente importo dovrà essere versato entro il termine di pagamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta per il quale è stata eseguita la rivalutazione.

Al riguardo, appare opportuno segnalare che ai fini fiscali i maggiori valori iscritti in bilancio a seguito della rivalutazione dei beni d'impresa sono riconosciuti, per effetto del comma 6, dell'art. 74, 'a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita' ossia dall'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019 per i soggetti con esercizio sociale corrispondente all'anno solare.

Tuttavia, con riferimento alla determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze, in virtù del disposto di cui al comma 7 dell'art. 74, il valore rivalutato assume efficacia a decorrere dal quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita (ossia, dall'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020, per i soggetti solari).

Limitatamente ai beni immobili, invece, il comma 10 dell'art. 74 prevede il riconoscimento agli effetti fiscali dei maggiori valori iscritti in bilancio *'dal periodo d'imposta in corso alla data del 1 dicembre 2018'*.

Tuttavia, nel caso di cessione a titolo oneroso o destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa dei beni rivalutati in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita, la determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze dovrà essere effettuata avendo riguardo al costo dei beni *ante* rivalutazione. Pertanto, in tali casi, il valore rivalutato di detti beni non può essere preso come parametro di riferimento per il calcolo di eventuali plusvalenze o minusvalenze derivanti dalla cessione degli stessi.

In caso di distribuzione della riserva ai soci, trova applicazione il principio enunciato nell'articolo 13, comma 3 e 5 della L. 342/2000, secondo cui:

- le somme attribuite ai soci, aumentate dell'imposta sostitutiva corrispondente alle somme medesime, concorrono alla formazione del reddito imponibile:
 - della società od ente;
 - dei soci.
- Al soggetto che ha effettuato la rivalutazione è attribuito un credito d'imposta (ai fini IRES/IRPEF) pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva riferibile ai beni ceduti.

Per evitare, infatti, ingiustificate duplicazioni d'imposta, tale credito d'imposta può essere scomputato dalle imposte dovute su tale maggiore plusvalenza.

Infine la rivalutazione può essere operata anche dai soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, anche con riferimento alle partecipazioni, in società ed enti, costituenti immobilizzazioni finanziarie. Per tali soggetti, per l'importo corrispondente ai maggiori valori oggetto di riallineamento, al netto dell'imposta sostitutiva, deve essere vincolata una riserva in sospensione d'imposta ai fini fiscali. Detta riserva può essere affrancata mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP e delle relative addizionali, pari al 10%.

9. Assegnazione dei beni ai soci, trasformazione in società semplice ed estromissione per l'imprenditore individuale (art. 75)

Con il disegno di legge di bilancio 2017 si riaprono le agevolazioni per l'assegnazione e la cessione dei beni, immobili e mobili iscritti in pubblici registri, ai soci, la trasformazione in società semplice di società commerciali e l'estromissione dell'immobile strumentale dell'imprenditore.

Si tratta di una disciplina speciale che permette la fuoriuscita dei beni dal regime di impresa beneficiando di un regime di tassazione di favore rispetto a quello ordinario, sostitutivo sia ai fini delle imposte dirette, che delle imposte di registro, ipotecarie e catastali.

La natura e l'entità dell'agevolazione non variano: è stato infatti previsto un mero richiamo alle disposizioni dell'art. 1, commi 115-121, della L. 208/2015 (*'Legge di stabilità 2016'*), con conseguente continuità nel profilo dei benefici fiscali tra le operazioni effettuate entro il 30 settembre 2016 e le nuove operazioni, intervenute tra il 1° di ottobre 2016 e il 30 settembre 2017.

L'art. 1, commi da 115 a 120, L. n. 208/2015 dispone l'applicazione di un'imposta sostitutiva nella misura dell'8% (o del 10,5% nel caso di società considerate non operative e 13% sulle riserve in sospensione d'imposta) sulle plusvalenze emerse a seguito di un'assegnazione o una cessione di beni non strumentali ai soci e sui plusvalori latenti attribuiti agli stessi beni in conseguenza di una trasformazione omogenea regressiva che dia origine ad una società semplice.

Le medesime condizioni di vantaggio sono riconosciute all'imprenditore individuale che voglia escludere un bene immobile strumentale dal patrimonio della propria impresa.

L'imposta sostitutiva si applica sulla differenza fra il valore normale dei beni e il costo fiscalmente riconosciuto.

In aggiunta, occorre notare come si stabiliscano previsioni di favore anche sul fronte delle imposte d'atto. Qualora applicabili, infatti, l'aliquota dell'imposta di registro verrebbe ridotta alla metà di quella ordinariamente prevista e le ipo-catastali sarebbero dovute nella misura fissa di 50 o 200 Euro cadauna.

Il regime sostitutivo delle imposte sui redditi (Ires ed Irpef) e dell'Irap appena tratteggiato è rivolto a tutti i soggetti che elettivamente svolgono un'attività commerciale. In particolare, il comma 115 dell'art. 1, L. n. 208/2015 si riferisce alle *'società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni'*. Il successivo comma 121 dispone l'applicazione della disciplina anche per *'l'imprenditore individuale'*.

Il perimetro applicativo dell'assegnazione dei beni ai soci è relativo ai beni immobili e mobili registrati e non alle quote di partecipazione.

Beni esclusi dal regime agevolativo:

- strumentali per destinazione (si pensi al capannone sede dell'attività di produzione aziendale);
- strumentali per natura (A/10, B, C, D ed E), quando utilizzati direttamente dal possessore per l'esercizio dell'attività di impresa o locati;

Beni inclusi nel regime agevolativo:

- strumentali per natura (A/10, B, C, D ed E), quando non sono utilizzati direttamente per l'esercizio dell'attività di impresa da parte del loro possessore, bensì sono locati, concessi in comodato a terzi etc:
 - gli immobili merce (oggetto di produzione e scambio - si pensi ad una società di costruzione o ristrutturazione);
 - gli immobili patrimonio: trattasi di una categoria residuale, comprendente beni non rientranti né nella categoria dei beni merce, né in quella di beni strumentali a patto che non siano utilizzati direttamente per l'esercizio dell'attività (si pensi ad abitazioni e/o terreni, edificabili o meno, locati a terzi o comunque non utilizzati per l'attività;
 - gli immobili di società di gestione (sia abitativi che non), ove locati a terzi;
 - i terreni agricoli, anche se utilizzati dalle società operanti nel settore agricolo per effettuare la coltivazione e/o l'allevamento (in quanto beni non ammortizzabili);
 - beni mobili iscritti in pubblici registri NON utilizzati nell'esercizio dell'attività produttiva (ad es. auto per società che le noleggiato): in tal caso sono beni merce.

I nuovi termini per gli atti di assegnazione, cessione o di trasformazione sono fissati al 30 settembre 2017; per l'estromissione dell'immobile dell'imprenditore individuale, invece, l'opzione deve essere esercitata entro il 31 maggio 2017, e gli effetti retroagiscono al 1° gennaio 2017.

Le imposte sostitutive devono essere versate per il 60% del relativo ammontare entro il 30 novembre 2017 e per il 40% residuo entro il 16 giugno 2018.

Contatti

Studio Associato - Consulenza legale e tributaria

Tax Professional Practice Team

it-fm-tpp@kpmg.it

kpmg.com/it

kpmg.com/socialmedia



kpmg.com/app



Lettera informativa - 4/2016 / Tax Professional Practice

© 2016 Studio Associato - Consulenza legale e tributaria è un'associazione professionale di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

Denominazione e logo KPMG sono marchi e segni distintivi di KPMG International Cooperative ("KPMG International").

Tutte le informazioni qui fornite sono di carattere generale e non intendono prendere in considerazione fatti riguardanti persone o entità particolari. Nonostante tutti i nostri sforzi, non siamo in grado di garantire che le informazioni qui fornite siano precise ed accurate al momento in cui vengono ricevute o che continueranno ad esserlo anche in futuro. Non è consigliabile agire sulla base delle informazioni qui fornite senza prima aver ottenuto un parere professionale ed aver accuratamente controllato tutti i fatti relativi ad una particolare situazione.