

**Edizione di mercoledì 14 dicembre 2016**

## **ISTITUTI DEFLATTIVI**

[Mirino sugli iscritti AIRE](#)

di Nicola Fasano

## **REDDITO IMPRESA E IRAP**

[Il nuovo regime di cassa parte in perdita](#)

di Sandro Cerato

## **AGEVOLAZIONI**

[Ritorna l'agevolazione per l'acquisto di terreni in zone montane](#)

di Luigi Scappini

## **RISCOSSIONE**

[La rottamazione delle cartelle](#)

di Luigi Ferrajoli

## **AGEVOLAZIONI**

[Modificate le agevolazioni per le start up innovative](#)

di Giovanna Greco

## ISTITUTI DEFLATTIVI

---

### ***Mirino sugli iscritti AIRE***

di **Nicola Fasano**

La previsione normativa ([articolo 7, D.L. 193/2016](#)) che ha **riaperto i termini della voluntary disclosure** porta in dote il **rafforzamento** dei controlli nei confronti delle persone fisiche iscritte all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE).

Il ragionamento è molto semplice: a fronte di coloro che hanno regolarizzato (o regolarizzeranno) la propria posizione accedendo alla procedura di collaborazione volontaria **facendo emergere in Italia** i capitali detenuti all'estero in violazione delle disposizioni in materia di monitoraggio fiscale, potrebbero esserci soggetti che hanno fatto il **percorso inverso** trasferendo la propria residenza all'estero, magari nel Paese in cui sono custoditi tali investimenti.

In questa ottica, il D.L. 193/2016 prevede che i comuni, fermi restando gli obblighi di comunicazione all'Agenzia delle Entrate sanciti dal D.L. 112/2008, inviano **entro i sei mesi successivi alla richiesta di iscrizione** nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero i dati dei richiedenti all'Amministrazione finanziaria al fine della formazione di **liste selettive per i controlli** relativi ad attività finanziarie e investimenti patrimoniali esteri non dichiarati. Le modalità di comunicazione e i criteri per la formazione delle liste saranno **disciplinati con provvedimento** del direttore dell'Agenzia delle Entrate da adottarsi entro tre mesi dall'entrata in vigore del D.L. 193/2016.

Non solo, in fase di prima attuazione delle suddette disposizioni, è espressamente previsto che le attività di controllo da parte dei comuni e dell'Agenzia delle Entrate vengono esercitate anche nei confronti delle persone fisiche che hanno chiesto l'iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero **a decorrere dal 1° gennaio 2010** e che ai fini della formazione delle liste selettive si terrà conto della **eventuale mancata presentazione delle istanze di collaborazione volontaria**.

Anche alla luce di queste previsioni normative, pertanto, le persone fisiche "esterovestite" che abbiano trasferito in modo fittizio la propria residenza all'estero, faranno bene a **valutare l'opportunità** di aderire alla *voluntary 2.0* che, al pari della prima edizione, può essere attivata sia da soggetti attualmente all'estero che erano fiscalmente residenti in Italia **al momento del compimento delle violazioni** in materia di monitoraggio fiscale, sia, a maggior ragione, da coloro i quali abbiano **trasferito in modo fittizio la residenza** all'estero e scelgano di autodenunciarsi al fine di sanare le relative violazioni ai fini delle imposte e del monitoraggio fiscale, evidentemente **"rinunciando" a qualificarsi come soggetti residenti all'estero**.

Particolare attenzione, come noto, deve essere prestata da coloro i quali abbiano trasferito la propria residenza fiscale in un **Paese incluso nella black list del 4.5.1999** (c.d. “*black list residenza persone fisiche*”), che peraltro stenta ad essere puntualmente aggiornata da parte dell'Amministrazione finanziaria, tanto che la **Svizzera** (Paese con cui a partire dallo scorso 13 luglio è entrato in vigore l'accordo per l'effettivo scambio di informazioni) risulta ancora un “**paradiso fiscale**”.

Ebbene, l'[articolo 2, comma 2-bis, Tuir](#), in caso di trasferimento della residenza in uno dei Paesi riportati nella *black list* prevede **l'inversione dell'onere della prova** a carico del contribuente. Questo vuol dire che, in caso di controllo da parte del Fisco, non è quest'ultimo a dover dimostrare la fittizietà del trasferimento all'estero della residenza (come avviene in caso di trasferimento in Paesi diversi da quelli *black list*), ma **è il contribuente a dover dimostrare il reale trasferimento** all'estero. A tali fini, tuttavia, va sempre considerata la presenza di una **eventuale Convenzione contro le doppie imposizioni** (come per esempio quella vigente con la Svizzera) che è **norma sovraordinata** rispetto alla legislazione nazionale, per cui eventuali conflitti di residenza fra due Stati dovranno essere risolti sulla base delle previsioni dell'articolo 4 del Modello Ocse di Convenzione che normalmente rimanda all'applicazione della clausola dirimente della **prevalenza del Paese in cui la persona fisica ha “il centro degli affari e degli interessi”**, a prescindere da dati ed elementi di natura meramente formale.

In assenza di una Convenzione contro le doppie imposizioni (come nel caso del Principato di Monaco), invece, applicandosi la sola disciplina interna dovrà utilizzarsi una “**diligenza**” **ancora maggiore** non solo rispetto alla situazione sostanziale, ma anche a quella formale per cui si è soliti dire che **l'iscrizione AIRE** per la maggior parte del periodo di imposta è condizione **necessaria anche se di per sé non sufficiente** (poiché in Italia potrebbe comunque rimanere il domicilio) affinché la persona fisica possa considerarsi fiscalmente residente all'estero.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione

**LA VOLUNTARY-BIS: NOVITÀ, CONFERME, PROFILI PRATICI**

Firenze      Bologna      Milano      Roma      Verona

## REDDITO IMPRESA E IRAP

---

### *Il nuovo regime di cassa parte in perdita*

di Sandro Cerato

Il **nuovo regime di cassa per le imprese in contabilità semplificata** è senza dubbio la disposizione normativa che impatta maggiormente nella gestione fiscale delle piccole imprese (tecnicamente si modifica l'[articolo 66 del Tuir](#)), applicabile **anche per la determinazione della base imponibile Irap** (introduzione del nuovo [comma 1-bis nell'articolo 5 del D.Lgs. 446/1997](#)). È bene precisare sin da subito che **in presenza dei requisiti dimensionali** (quelli previsti per la tenuta della contabilità semplificata, cui parametri non sono stati modificati) **il nuovo regime di cassa costituisce quello applicabile naturalmente**, ferma restando la possibilità di **optare per la contabilità ordinaria al fine di poter continuare a determinare il reddito con il criterio di competenza** (con il vincolo della durata triennale).

Uno degli aspetti che deve essere valutato sin da subito riguarda le **conseguenze che derivano nel momento in cui si entra nel regime**, soprattutto per quanto riguarda quelle componenti reddituali che sono tipica espressione del principio di competenza quali ad esempio le rimanenze finali. A tale proposito, è prevista un'apposita **disposizione transitoria** secondo cui il **reddito del primo periodo d'imposta in cui si applica il nuovo regime di cassa è diminuito dell'importo delle rimanenze finali che hanno concorso alla formazione del reddito dell'esercizio precedente** secondo il principio della competenza. Tale operazione si rende infatti necessaria poiché durante i periodi d'imposta di applicazione del regime di cassa le **"rimanenze" non avranno più alcun rilievo nella determinazione del reddito d'impresa**. Il meccanismo in questione non è nuovo in quanto si applica anche nel transito dal regime ordinario a quello dei forfettari (o in precedenza in quello dei minimi), poiché anche in tale ipotesi l'impresa passa da un regime di competenza ad un regime di cassa.

In attesa del **decreto attuativo** che dovrà essere emanato entro la fine del mese di gennaio 2017, nel frattempo è opportuno già fare alcune valutazioni in merito, poiché **l'impatto delle rimanenze iniziali quale componente negativo per il periodo d'imposta 2017** può non essere del tutto indolore, soprattutto per quelle imprese che presentano al 31 dicembre 2016 un ammontare di rimanenze significativo (si pensi ad esempio ad un bar o ad un'impresa artigiana). Tale circostanza potrebbe determinare una **perdita nel primo periodo d'imposta di applicazione del nuovo regime di cassa** (2017 ad esempio) il cui recupero segue le regole e le limitazioni previste per le **perdite d'impresa in regime di contabilità semplificata** di cui all'[articolo 8, comma 3, del Tuir](#). A differenza infatti di quanto previsto per le perdite d'impresa in contabilità ordinaria, per le quali è possibile il riporto in avanti nei cinque periodi d'imposta successivi, le perdite maturate in regime di contabilità semplificata di cui all'[articolo 66 del Tuir](#) sono **utilizzabili solamente in diminuzione di altri redditi conseguiti nello stesso periodo d'imposta**. In assenza di altri redditi, pertanto, la perdita è definitivamente persa.

Sul punto, tenendo conto dell'impatto in questione, si potrebbe prevedere che la **quota parte di perdita che si è formata per effetto dell'impatto delle rimanenze** (e quindi non dovuta a problemi di gestione) è riportabile nei successivi esercizi ad abbattimento del reddito, mentre per la **parte eccedente si applicano le regole ordinarie di cui all'[articolo 8 del Tuir](#)**. Ad esempio, una ditta individuale presenta la seguente situazione: ricavi 60.000, costi 70.000, magazzino iniziale 10.000, con conseguente perdita dell'esercizio pari a 20.000, di cui 10.000 generata dall'impatto delle rimanenze dell'anno precedente e 10.000 dalla gestione ordinaria. Per quest'ultima si dovrebbero applicare le regole ordinarie, per gli altri 10.000 sarebbe più coerente consentirne il riporto a nuovo negli esercizi successivi (sia pure nei limiti dei cinque periodi d'imposta).

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



## AGEVOLAZIONI

---

### ***Ritorna l'agevolazione per l'acquisto di terreni in zone montane***

di **Luigi Scappini**

Le **norme di favore** per il contribuente devono sempre essere **accolte positivamente, tuttavia**, a volte, l'eccesso di "bontà" da parte del Legislatore porta a **distorsioni** che, nella realtà di un complessivo tessuto imprenditoriale di un Paese ma non solo, perché bisogna avere a mente che l'Italia fa parte dell'Unione Europea, possono portare a **ingiustificati vantaggi** che possono essere **tacciati di incostituzionalità** da una visuale interna o di **aiuto di Stato** calando l'analisi a livello comunitario. **Tale** potrebbe essere l'**esenzione** introdotta, per il **triennio 2017 – 2019**, dal versamento dell'**Irpef** da parte dei coltivatori diretti e degli Iap, contenuta nella legge di bilancio 2017.

Ma, rimandando ad altra puntata l'analisi di tale intervento legislativo, in questa sede si vuole porre l'attenzione su altri interventi, che hanno trovato una **veloce approvazione** a causa della crisi lampo creatasi nel nostro Governo a seguito dei risultati referendari.

Il Legislatore ha posto particolare attenzione agli **imprenditori agricoli** operanti nelle **zone montane**, introducendo alcune **norme di favore** che, almeno per una volta, sono tra di loro coordinate.

In particolare, la legge di bilancio 2017 introduce l'**esonero contributivo triennale** per i giovani agricoltori, Iap o coltivatori diretti, iscritti anche nel 2016, purché possessori di terreni in zone **montane** o svantaggiate.

A questo deve aggiungersi, non senza qualche sorpresa, la **restaurazione** dell'agevolazione prevista dall'[articolo 9, comma 2, D.P.R. 601/1973](#), norma che era stata **abrogata** per effetto della riforma dell'imposta di registro di cui alla **L. 23/2011**.

In particolare, ai sensi dell'[articolo 9, comma 2, D.P.R. 601/1973](#), *"Nei **territori montani** ... i **trasferimenti di proprietà** a qualsiasi titolo di fondi rustici, fatti a scopo di **arrotondamento** o di **accorpamento** di proprietà diretto-coltivatrici, **singole o associate**, sono soggetti alle imposte di **registro e ipotecaria** nella misura **fissa** e sono **esenti** alle imposte **catastali**. Le stesse agevolazioni si applicano anche a favore delle cooperative agricole che conducono direttamente i terreni".*

Quello che sorprende è l'**andamento ondivago** del Legislatore che, dapprima introduce una riforma dell'imposta di registro, salvo poi, a distanza di un solo quinquennio tornare sui propri passi e reintrodurre le norme abrogate, per di più norme che, nella realtà operativa, rappresentavano uno strumento per "sanare" l'errore commesso in occasione della riforma agraria che ha determinato una frammentazione del tessuto agrario italiano.

A tal fine, dal lato civilistico è stato introdotto lo strumento della **prelazione agraria**, mentre da quello fiscale l'arrotondamento per la **piccola proprietà contadina** (ppc) e una serie di altre norme agevolative tra cui quella appena reintrodotta con la Legge di bilancio 2017.

Di fatto, la **norma**, che come evidenziato dal Notariato con lo **Studio n. 49/2010/T**, è **autonoma** rispetto a qualsivoglia altra agevolazione, è **ancor** più **vantaggiosa** della **ppc**, in quanto di fatto comporta un esborso complessivo di 200 euro, essendo prevista l'esenzione dall'imposta catastale.

In questo caso, perfettamente **allineata**, con l'esenzione prevista per lo spesometro trimestrale, è l'individuazione del **perimetro di applicazione**, per effetto del congiunto richiamo alle regole di cui al comma 1 dell'articolo 9, D.P.R. 601/1973, con la conseguenza che sconteranno l'imposta di registro e quella ipotecaria in misura fissa, le compravendite di terreni:

1. ubicati a una altitudine non inferiore a **700 metri** sul livello del mare e/o rappresentati da particelle catastali che si trovano soltanto in parte alla predetta altitudine;
2. ricompresi nell'elenco dei **territori montani** compilato dalla commissione censuaria centrale;
3. collocati nei comprensori di **bonifica montana**.

Da ultimo, si ricorda come l'agevolazione in oggetto, per effetto di quanto previsto dall'[articolo 1, comma 5-ter, D.Lgs. 99/2004](#), si rende applicabile anche alle **società agricole** che rivestono la qualifica di **lap**, come da ultimo confermato dalla Corte di Cassazione con la [sentenza n. 21615/2016](#).

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:





## RISCOSSIONE

---

### ***La rottamazione delle cartelle***

di **Luigi Ferrajoli**

L'[articolo 6 del D.Lgs. 193/2016](#) ha introdotto la possibilità sino a tutto il 2016 per i contribuenti che abbiano **carichi di ruolo impagati** di fruire di un **regime di definizione agevolata**.

Questo consiste nella possibilità di definire le pendenze con il versamento delle **somme iscritte a ruolo** a titolo di **capitale, di interessi legali e remunerazione del servizio di riscossione** (c.d. compensi della riscossione) ottenendo lo **sgravio integrale di sanzioni, interessi di mora e somme aggiuntive dovute sui crediti previdenziali**.

Dall'agevolazione **sono esclusi i carichi** affidati agli Agenti della riscossione che contengano:

1. **le risorse proprie tradizionali** previste dall'[articolo 2, paragrafo 1, lettera a\), delle decisioni 2007/436/CE](#), Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, e [2014/335/UE](#), Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e **l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione**;
2. le somme dovute a titolo di **recupero di aiuti di Stato** ai sensi [dell'articolo 16 del regolamento \(UE\) 2015/1589](#) del Consiglio, del 13 luglio 2015;
3. i crediti derivanti da **pronunce di condanna della Corte dei conti**;
4. **le multe, le ammende e le sanzioni pecuniarie** dovute a seguito di provvedimenti e **sentenze penali di condanna**;
5. **le altre sanzioni diverse** da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti dagli enti previdenziali.

La previsione prevedeva nella formulazione originaria del decreto fiscale anche l'esonero dalla definizione agevolata delle **sanzioni amministrative per violazioni al Codice della strada**, tuttavia, in fase di conversione, la **L. 225/2016** ha soppresso la **lettera e) del comma decimo** estendendo anche a tali ruoli la possibilità di definizione.

Per le multe, tuttavia, l'agevolazione prevede **lo sgravio dei soli interessi** compresi quelli eventualmente **maturati in sede di esecuzione forzata**.

La richiesta di definizione deve essere inoltrata ad Equitalia **utilizzando l'apposito modello** messo a disposizione e reso disponibile sul sito dell'Agente della riscossione che dovrà essere presentato **entro il 31 marzo 2017** indicando, altresì, il numero di rate nel quale si intende effettuare il pagamento e l'eventuale pendenza di giudizi aventi ad oggetto i carichi cui si riferisce la dichiarazione assumendo l'impegno, in ipotesi di definizione, a **rinunciare a detti**



giudizi.

A seguito della presentazione della dichiarazione, Equitalia **entro il successivo 31 maggio 2017 comunica ai debitori l'ammontare complessivo** delle somme dovute ai fini della definizione, nonché **quello delle singole rate**, e il giorno e il mese di scadenza di ciascuna di esse.

I pagamenti rateali devono avvenire a scadenze fisse nei mesi di **luglio, settembre e novembre** per quanto concerne l'annualità **2017** e di **aprile e settembre per il 2018**. Il piano di rateazione, infatti, dovrà essere **definito entro il 2018** e non potrà superare il numero massimo di tre rate da versare nel 2017 e di ulteriori due rate da versare nel 2018, fermo restando che il pagamento del **70 per cento del dovuto** dovrà essere corrisposto **nel primo anno** ed il **restante 30 per cento entro il secondo anno**.

Secondo l'ottavo comma della disposizione la facoltà di definizione può essere esercitata anche dai debitori che hanno già pagato parzialmente, anche a seguito di **provvedimenti di dilazione** emessi dall'Agente della riscossione, le somme dovute relativamente ai carichi indicati e purché, rispetto ai piani rateali in essere, **risultino adempiuti tutti i versamenti con scadenza dal 1° ottobre al 31 dicembre 2016**.

A seguito del pagamento delle somme di cui al comma 1, **l'Agente della riscossione è automaticamente scaricato dell'importo residuo**. Al contrario, in caso di **mancato** ovvero di **insufficiente o tardivo versamento** dell'unica rata ovvero di una rata di quelle in cui è stato dilazionato il pagamento, **la definizione non produce effetti** e riprendono a decorrere i termini di prescrizione e decadenza per il recupero dei carichi oggetto della dichiarazione. In tal caso, **i versamenti effettuati sono acquisiti a titolo di acconto** dell'importo complessivamente dovuto a seguito dell'affidamento del carico e non determinano l'estinzione del debito residuo, per il recupero del quale l'Agente della riscossione proseguirà l'attività di riscossione con l'ulteriore limite per il debitore **di non poter più ricorrere alla rateizzazione del pagamento**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



## AGEVOLAZIONI

---

### ***Modificate le agevolazioni per le start up innovative***

di **Giovanna Greco**

In relazione agli **incentivi fiscali** per gli investimenti in **start up** e **PMI innovative**, sono tante le novità in arrivo con la legge di Bilancio 2017. Le nuove norme non sono di applicazione immediata, ma la loro efficacia è subordinata all'**autorizzazione** della Commissione UE che dovrà essere richiesta a cura del Ministero dello sviluppo economico. L'obiettivo è quello di dare impulso agli investimenti in **capitale di rischio** in queste particolari tipologie di imprese. Sostanzialmente, quindi, la legge di Bilancio 2017 modifica **la normativa sulle agevolazioni fiscali agli investimenti** in *start up* e PMI innovative.

Le **modifiche previste** riguardano numerosi profili:

- **durata delle agevolazioni:** da temporanee diventano permanenti. Ai sensi dell'[articolo 29 del D.L. 179/2012](#), infatti, gli incentivi agli investimenti in *start up* e PMI innovative sono limitati agli anni 2013, 2014, 2015 e 2016;
- **misura dell'agevolazione:** dal 2017 aumenterà al **30%** con aliquota unica per gli investimenti delle persone fisiche, delle persone giuridiche e in *start-up* innovative a vocazione sociale o del settore energetico. In particolare, secondo l'attuale formulazione, le intensità degli incentivi variano a seconda dei soggetti che effettuano gli investimenti. Per i **soggetti passivi IRPEF**, l'agevolazione consiste in una **detrazione dall'imposta lorda pari al 19%** dei conferimenti rilevanti effettuati, mentre i **soggetti passivi IRES** possono godere di una **deduzione dal proprio reddito complessivo pari al 20%** degli investimenti rilevanti effettuati. Ovviamente, le percentuali salgono rispettivamente al 25%, per le persone fisiche, e al 27%, per le persone giuridiche, nel caso di investimenti in *start-up* a **vocazione sociale** o in *start-up* innovative che sviluppino e commercializzino esclusivamente prodotti o servizi **innovativi** ad alto valore tecnologico in ambito **energetico**;
- **importo massimo di investimento ammissibile:** per le persone fisiche raddoppierà. Infatti, il limite massimo dell'investimento su cui calcolare la detrazione **passerà dagli attuali 500.000 a un milione di euro**. Tale novità riguarderà solamente i soggetti IRPEF che effettueranno gli investimenti in *start up* e PMI innovative. Nulla varia invece per i soggetti passivi IRES per i quali l'ammontare massimo degli investimenti ammissibile in ciascun periodo di imposta resta fermo a 1,8 milioni di euro.

Come disposto dagli orientamenti sugli aiuti di Stato destinati a promuovere gli investimenti per il finanziamento del rischio, nella legge di Bilancio 2017 viene esplicitamente previsto che, a decorrere dal 2015, per non incorrere nella decadenza delle agevolazioni, **gli investimenti devono essere mantenuti per 3 anni**. È opportuno evidenziare che **l'incremento da 2 a 3**

**anni del periodo obbligatorio** in cui mantenere l'investimento è stato già previsto e disciplinato dal D.M. 25 febbraio 2016, che ha stabilito le disposizioni attuative in merito alle *start-up*. Il diritto all'agevolazione **decade** se, entro 3 anni dalla data in cui rileva l'investimento, si verifica una delle seguenti cause:

- la **riduzione di capitale** sociale, nonché la ripartizione di **riserve** o altri fondi costituiti con sovrapprezzi di emissione delle azioni o quote, delle *start-up* innovative o delle società che investono prevalentemente in *start-up* innovative e le cui quote non siano quotate su un mercato regolamentato;
- il **recesso** o l'**esclusione** degli investitori;
- la cessione, anche parziale, a titolo oneroso, delle **partecipazioni** ricevute in cambio degli investimenti, inclusi gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e i conferimenti in società;
- la perdita, da parte della *start up* innovativa, di uno dei **requisiti** richiesti per la qualifica di *start up* Non costituiscono invece causa di decadenza la perdita dei requisiti previsti dall'[articolo 25, comma 2, del D.L. 179/2012](#) da parte della *start up* innovativa dovuta alla scadenza dei 5 anni dalla data di costituzione o del diverso termine indicato dal secondo periodo del comma 3 dello stesso articolo 25, al superamento della soglia di valore della produzione annua pari a 5.000.000 di euro o alla quotazione su un sistema multilaterale di negoziazione.

Con la legge di Bilancio 2017 viene in parte modificata anche la disciplina degli incentivi per gli investimenti nel capitale sociale delle **PMI innovative**, dettata dal Decreto *Investment Compact* (commi 9 e 9 *bis* dell'). Nello specifico viene eliminata la distinzione tra investimenti in PMI innovative che operano sul mercato da meno di 7 anni dalla loro prima vendita commerciale e in PMI innovative che operano da più di 7 anni.

Infine, è necessario rammentare che, **ai sensi del comma 12-bis del D.L. 3/2015**, le modalità di attuazione delle agevolazioni dovranno essere disciplinate con **decreto** del Ministero dell'economia e delle finanze, in accordo con il Ministero dello sviluppo economico, da emanare dopo l'autorizzazione della Commissione europea.

