



*Dottore Commercialista - Revisore Ufficiale dei Conti*

---

# Circolare di studio n. 2/2017

---

*Periodo 1 – 31 Marzo 2017*

---

*Gusmeroli dott. Alberto*

---

**Arona (NO) Viale Baracca n.8**

*Tel. 0322/44281 Fax 0322/1900172*

*E-mail: [studiogusmeroli@tin.it](mailto:studiogusmeroli@tin.it)*

## **Sommario**

<b>Bene a sapersi.....</b>	<b>3</b>
Ripristinati per l'anno 2017 i modelli Intra-2 .....	3
Nuovi termini per l'invio dello spesometro trimestrale e delle liquidazioni Iva telematiche .....	4
Agenti e rappresentanti di commercio-aliquote contributive, minimali e massimali per l'anno 2017 .....	7
Individuazione dei carichi affidati agli Agenti della riscossione oggetto della definizione agevolata.....	8
Controlli sui patrimoni e sui redditi all'estero non dichiarati .....	9
Detrazione spese veterinarie.....	10
Determinazione della quota di competenza dei ratei e dei risconti bel bilancio d'esercizio.....	11
Termini di stampa dei libri sociali e dei registri contabili obbligatori dell'anno 2016 .....	13
Esercenti attività d'impresa che possono applicare il nuovo regime Iri-Imposta sul reddito d'impresa .....	15
<b>Schede operative.....</b>	<b>18</b>
Autoveicoli strumentali per agenti e rappresentanti di commercio (anno 2017) .....	18
Autoveicoli utilizzati da professionisti, limitatamente a uno per soggetto (anno 2017).....	20
Autoveicoli dati in uso ai dipendenti o agli amministratori per la maggior parte del periodo d'imposta (anno 2017).....	23
Autoveicoli – Sintesi riepilogativa (anno 2017).....	24
Applicabilità dell'Iva nelle cessioni di veicoli usati .....	26
<b>Dossier Casi e Contabilità .....</b>	<b>27</b>
Calcolo maggiorazione spettante di super-ammortamento per le operazioni di leasing .....	27
Detrazione Irpef del 50% dell'Iva pagata al costruttore per l'acquisto di immobili residenziali ..	30
Contabilizzazione dei crediti commerciali con dilazione di pagamento superiore a 12 mesi e con previsione di interessi attivi espliciti .....	32

## **Bene a sapersi**

### **Ripristinati per l'anno 2017 i modelli Intra-2**

L'Agenzia delle entrate, l'Agenzia delle dogane e l'Istat, con il *comunicato stampa congiunto* del 17 febbraio 2017, hanno puntualizzato che nell'ambito della conversione in legge del D.L. 244/2016 (noto come "Decreto Milleproroghe"), vengono posticipati di un anno gli effetti della soppressione delle comunicazioni relative agli acquisti intracomunitari di beni ed alle prestazioni di servizi ricevute da soggetti stabiliti in altro Stato membro dell'Unione europea (modelli Intra-2).

Nelle more della definizione del quadro giuridico e considerato che, in base al Regolamento CE n. 638/2004 del 31 marzo 2004 (e successivi regolamenti di modifica ed attuazione), concernente le statistiche relative agli scambi di beni tra Stati membri dell'Unione europea, l'Istat deve, comunque, raccogliere a fini statistici le informazioni inerenti agli acquisti intracomunitari di beni per il mese di gennaio 2017, è stato precisato che l'obbligo di trasmissione delle comunicazioni in questione permane solo a carico dei soggetti passivi Iva:

- già tenuti alla presentazione mensile dei modelli Intra-2 per gli acquisti di beni;
- rientranti in tale periodicità in base all'ammontare delle operazioni intracomunitarie di acquisto di beni per un valore superiore a € 50.000,00 nel quarto trimestre 2016 o del mese di gennaio 2017;

nel qual caso, per detti soggetti, si rende operativo l'obbligo-onere sia ad effettuare, con le consuete modalità, la comunicazione mensile dei modelli Intra-2 (compilando integralmente i medesimi), sia a procedere al loro invio utilizzando gli usuali canali telematici, al fine di rispettare gli obblighi statistici definiti a livello dell'Unione europea.

Ne deriva, pertanto, che i soggetti che hanno effettuato operazioni intracomunitarie, ai sensi:

- dell'art. 50 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331;
- del D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18;
- del D.M. 22 febbraio 2010;
- delle determinazioni dell'Agenzia delle dogane 22 febbraio 2010, n. 22778 e 7 maggio 2010, n. 63336;
- delle puntualizzazioni presenti nelle circolari dell'Agenzia delle entrate 17 febbraio 2010, n. 5, 18 marzo 2010, n. 14, 21 giugno 2010, n. 36 e 6 agosto 2010, n. 43;

devono procedere a presentare, tramite:

- invio all'Agenzia delle dogane mediante il Servizio Telematico Doganale E.D.I. (Electronic Data Interchange);

*oppure:*

- spedizione telematica all'Agenzia delle entrate;

gli elenchi riepilogativi:

- delle operazioni intracomunitarie;

e:

- delle prestazioni di servizi ricevute e poste in essere con soggetti Iva di un Paese comunitario; che hanno trovato esecuzione nel corso del mese precedente.

Analogo comportamento deve essere tenuto da coloro che hanno superato la soglia di € 50.000,00.

Al riguardo si ritiene opportuno rammentare che la periodicità di presentazione prevede la periodicità:

- *mensile*, nelle ipotesi di cessioni o acquisti di beni e servizi resi o ricevuti superiori a € 50.000,00 nel trimestre di riferimento e/o in uno dei quattro trimestri precedenti;
- *trimestrale*, nelle situazioni di cessioni o acquisti di beni e servizi resi o ricevuti inferiori a € 50.000,00 nel trimestre di riferimento e/o in uno dei quattro trimestri precedenti;

tenendo presente che nella circolare 14/2010 è stato puntualizzato che nel caso di presentazione dei modelli Intra in relazione al primo mese del trimestre o ai primi due mesi del trimestre, a seguito del superamento della soglia di € 50.000,00, la presentazione deve avvenire entro il giorno 25 del mese successivo a quello di superamento della soglia (concetto ribadito anche nella circolare 36/2010).

Nell'incontro sulla "legge di bilancio 2017" organizzato dall'Ordine dei dottori commercialisti ed esperti contabili di Milano in collaborazione con la Cassa di previdenza dei ragionieri, a cui era presente anche il

direttore dell'Agenzia delle entrate, Rossella Orlandi, la quale ha puntualizzato che l'Agenzia delle entrate ha dato un'interpretazione d'urgenza sui modelli Intra con i colleghi dell'agenzia delle Dogane come segno di attenzione verso i contribuenti. Pertanto, se la norma è in ritardo non saranno erogate "sanzioni visto che viene in soccorso il principio generale.

La semplificazione per i modelli Intrastat, per esigenze statistiche è, quindi, rimandata al 1° gennaio 2018 e l'idea a cui si sta lavorando, anticipata dal viceministro Luigi Casero, durante il suo intervento, è quella di adottare in Italia le medesime regole e operatività presenti in Germania.

## ***Nuovi termini per l'invio dello spesometro trimestrale e delle liquidazioni Iva telematiche***

Con decorrenza dal periodo d'imposta "2017", l'art. 4 del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazione, nella L. 1° dicembre 2016, n. 225, sono stati previsti due nuovi adempimenti, in sostituzione dello "spesometro annuale" che, in ogni caso, rimane operativo per l'anno 2016.

Tali nuovi adempimenti sono:

- *la comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute*, per le quali, con riferimento alle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto effettuate, i soggetti passivi devono procedere alla trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate, entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre, i dati di tutte le fatture:
  - emesse nel trimestre di riferimento;  
e:
    - ricevute e registrate ai sensi dell'art. 25 del decreto Iva;comprese :
  - le bollette doganali;  
e:
    - i dati delle relative variazioni.

tenendo presente che l'adempimento inerente all'ultimo trimestre di ogni anno solare deve risultare posto in essere entro l'ultimo giorno del mese di febbraio.

Ai fini procedurali, le informazioni, che devono risultare dettagliate e inviate in forma analitica secondo modalità che saranno stabilite con un apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, dovranno comprendere almeno:

- i dati identificativi dei soggetti coinvolti nelle operazioni;
- la data ed il numero della fattura;
- la base imponibile;
- l'aliquota applicata;
- l'imposta;
- la tipologia dell'operazione.

Per l'omessa o errata trasmissione dei dati delle fatture emesse e ricevute è stata prevista l'applicazione della sanzione di € 2,00 per ciascuna fattura, comunque entro il limite massimo di € 1.000,00 per ciascun trimestre, tenendo presente che:

- la sanzione viene ridotta alla metà, entro il limite massimo di € 500, se la trasmissione risulta effettuata entro i 15 giorni successivi alla scadenza stabilita, o se, nel medesimo termine, viene posta in essere la corretta trasmissione delle informazioni e dei dati;
- non si rende operativo il cumulo giuridico, di cui all'art. 12 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472;
- *le comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche Iva*, il cui obiettivo è quello di attivare uno specifico *monitoraggio, nel corso dell'anno, dell'entità del credito e del pagamento del debito Iva di ciascun soggetto passivo.*

In concreto, è stato stabilito che i soggetti passivi Iva devono procedere alla trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate, entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre, di una

comunicazione dei dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche dell'imposta (mensili e trimestrali), tenendo in considerazione, in ogni caso, che:

- la comunicazione deve necessariamente risultare posta in essere anche per le liquidazioni periodiche con *saldo a credito del contribuente* o con *saldo a zero*;
- in presenza di più attività, con determinazione separata dell'imposta, è prevista la presentazione di una sola comunicazione riepilogativa per ciascun periodo di riferimento;
- non sono stati modificati gli ordinari termini di versamento dell'imposta dovuta in base alle liquidazioni periodiche effettuate.

L'adempimento in esame *non si rende operativo* per i soggetti Iva non tenuti:

- *ad eseguire le liquidazioni Iva periodiche*, come, a titolo meramente indicativo:
  - i contribuenti di vantaggio (noti anche con l'espressione "contribuenti minimi");
  - i soggetti che applicano il regime forfetari;
  - coloro che non hanno posto in essere operazioni attive o passive e, quindi, non hanno un credito d'imposta da riportare al periodo successivo;
  - gli operatori Iva che hanno effettuato esclusivamente operazioni esenti e non hanno optato per la dispensa dagli adempimenti di cui all'art. 36-bis del decreto Iva;
- *alla presentazione della dichiarazione annuale*, come, ad esempio:
  - coloro che hanno annotato esclusivamente operazioni esenti;
  - i produttori agricoli in regime speciale (ex art. 34, comma 6, del decreto Iva);

tenendo in considerazione che se vengono effettuate operazioni che fanno venir meno l'esonero dell'adempimento dichiarativo annuale Iva, è necessario presentare la comunicazione periodica in argomento con decorrenza "dalla liquidazione relativa al periodo nel corso del quale si sono verificate le condizioni che hanno fatto venire meno l'esonero".

Per l'omessa e/o l'errata comunicazione in argomento è stata prevista l'applicazione della sanzione amministrativa da € 500,00 a € 2.000,00, che si riduce alla metà se la trasmissione viene eseguita entro i 15 giorni successivi alla scadenza stabilita o se, nel medesimo termine, viene posta in essere la corretta trasmissione delle informazioni e dei dati.

In sede di conversione del decreto cosiddetto "Milleproroghe", è stata prevista, per il 2017, la periodicità di presentazione dello spesometro è, di fatto, semestrale, mentre l'invio dei dati delle liquidazioni Iva periodiche è stato confermato con periodicità trimestrale, per cui il primo invio per l'anno "2017", che riguarderà le liquidazioni dei mesi di gennaio, febbraio e marzo, deve necessariamente risultare posta in essere entro il 31 maggio 2017.

I termini inerenti ai predetti adempimenti periodici possono essere così schematizzati:

- *per il periodo d'imposta 2017:*

<i>adempimenti</i>		<i>versamenti</i>	<i>invio comunicazioni</i>
Liquidazione Iva	Gennaio 2017	16 febbraio 2017	31 maggio 2017
	Febbraio 2017	16 marzo 2017	
	Marzo 2017	18 aprile 2017	
	Primo trimestre 2017	16 maggio 2017	31 maggio 2017
<i>Spesometro anno 2016 (intero periodo d'imposta)</i>		-	<i>Soggetti mensili:</i> 10 aprile 2017
		-	<i>Soggetti non mensili:</i> 20 aprile 2017
	Aprile 2017	16 maggio 2017	18 settembre 2017
	Maggio 2017	16 giugno 2017	
	Giugno 2017	17 luglio 2017	

**Circ. n. 2/2017**  
**Periodo 1-31 Marzo 2017**

Liquidazione Iva	Secondo trimestre 2017	21 agosto 2017	18 settembre 2017
<i>Spesometro primo semestre 2017</i>		-	18 settembre 2017
Liquidazione Iva	Luglio 2017	21 agosto 2017	30 novembre 2017
	Agosto 2017	18 settembre 2017	
	Settembre 2017	16 ottobre 2017	
	Terzo trimestre 2017	16 novembre 2017	30 novembre 2017
Liquidazione Iva	Ottobre 2017	16 novembre 2017	28 febbraio 2018
	Novembre 2017	18 dicembre 2017	
	Dicembre 2017	16 gennaio 2018	
Liquidazione Iva (contribuenti trimestrali speciali)	Quarto trimestre 2017	16 febbraio 2018	28 febbraio 2018
<i>Spesometro secondo semestre 2017</i>		-	28 febbraio 2018
Dichiarazione annuale per anno 2016		dal 1° febbraio al 28 febbraio 2017	
Dichiarazione annuale per anno 2017		dal 1° febbraio al 30 aprile 2018	

• *a regime (dal 1° gennaio 2018):*

<i>adempimenti</i>		<i>versamenti</i>	<i>invio comunicazioni</i>
Liquidazione Iva	Gennaio	16 febbraio	31 maggio
	Febbraio	16 marzo	
	Marzo	16 aprile	
	Primo trimestre	16 maggio	31 maggio
<i>Spesometro primo trimestre</i>		-	31 maggio
Liquidazione Iva	Aprile	16 maggio	16 settembre
	Maggio	16 giugno	
	Giugno	16 luglio	
	Secondo trimestre	20 agosto	16 settembre
<i>Spesometro secondo trimestre</i>		-	16 settembre
Liquidazione Iva	Luglio	20 agosto	30 novembre
	Agosto	16 settembre	
	Settembre	16 ottobre	
	Terzo trimestre	16 novembre	30 novembre
<i>Spesometro terzo trimestre</i>		-	30 novembre
Liquidazione Iva	Ottobre	16 novembre	Ultimo giorno del mese di febbraio dell'anno successivo a quello di riferimento
	Novembre	16 dicembre	
	Dicembre	16 gennaio	
Liquidazione Iva (contribuenti trimestrali speciali)	Quarto trimestre	16 febbraio	Ultimo giorno del mese di febbraio dell'anno successivo a quello di riferimento

Spesometro quarto trimestre	- - -	Ultimo giorno del mese di febbraio dell'anno successivo a quello di riferimento
Dichiarazione annuale	dal 1° febbraio al 30 aprile dell'anno successivo	

## ***Agenti e rappresentanti di commercio-aliquote contributive, minimali e massimali per l'anno 2017***

I versamenti previdenziali per gli agenti e per i rappresentanti di commercio prevedono sia una soglia minima, sia un tetto massimo annui, individuati con le espressioni rispettivamente “*minimale contributivo*” e “*massimale provvigionale*”, i quali vengono periodicamente rivalutati tenendo conto dell'indice generale Istat dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati.

La fondazione Enasarco, in relazione all'entità del tasso di variazione annua dell'indice generale dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati, ha proceduto ad aggiornare detti importi che, *per l'anno 2017* e:

- *per l'agente e per il rappresentante di commercio plurimandatario:*
  - *il massimale provvigionale annuo per ciascun rapporto* (individuabile nell'ammontare delle provvigioni fino al quale si rende operativa l'aliquota contributiva), è pari a € 25.000,00, a cui corrisponde un contributo massimo per mandato pari a € 3.887,50;
  - *il minimale contributivo annuo per ciascun rapporto*, è pari a € 418,00;
- *per l'agente e per il rappresentante di commercio monomandatario:*
  - *il massimale provvigionale annuo per ciascun rapporto* (individuabile nell'entità delle provvigioni fino alla quale si rende operativa l'aliquota contributiva), è pari a € 37.500,00, a cui corrisponde un contributo massimo per mandato pari a € 5.831,25;
  - *il minimale contributivo annuo per ciascun rapporto*, è pari a € 836,00.

Con decorrenza *dal 1° gennaio 2017*, in conformità al vigente regolamento delle attività istituzionali della fondazione Enasarco, sono, anche, applicabili i nuovi parametri di calcolo dei contributi, prevedono:

- un'aliquota contributiva del 15,55% che la casa mandante deve utilizzare relativamente a tutte le somme dovute all'agente o al rappresentante di commercio in dipendenza del rapporto instaurato, tra le quali, a titolo meramente indicativo senza pretesa di completezza, si devono considerare rientranti:
  - le provvigioni;
  - le indennità di mancato preavviso;
  - i premi di produzione;
  - i rimborsi spese;
- che tale aliquota deve necessariamente risultare ripartita in parti uguali tra l'agente o il rappresentante di commercio e il soggetto preponente o mandante [in concreto: il 7,775% a carico dell'agente o del rappresentante di commercio e il restante 7,775% di competenza della casa mandante o del soggetto preponente].

Ai fini procedurali, si ritiene anche opportuno rammentare che:

- *i contributi devono essere calcolati:*
  - sulle provvigioni dovute all'agente o al rappresentante di commercio, anche se non ancora pagate;
  - su tutte le somme dovute a qualsiasi titolo all'agente o al rappresentante di commercio in dipendenza del rapporto intercorrente (che, come detto, deve riguardare le provvigioni, i rimborsi spese, i premi di produzione, le indennità di mancato preavviso, ecc.);
- *il riferimento trimestrale deve essere considerato per competenza e non secondo il principio di cassa*, in quanto si deve necessariamente fare riferimento al periodo temporale durante il quale maturano in concreto le provvigioni;

- la corresponsione dei contributi deve risultare eseguita entro il giorno 20 del secondo mese successivo alla scadenza di ciascun trimestre solare, come indicato nel seguente prospetto operativo per l'anno 2017:

<i>periodo di riferimento temporale</i>	<i>termine per eseguire il versamento</i>
primo trimestre (mesi di gennaio-febbraio-marzo 2017)	22 maggio 2017
secondo trimestre (mesi di aprile-maggio-giugno 2017)	21 agosto 2017
terzo trimestre (mesi di luglio-agosto-settembre 2017)	20 novembre 2017
quarto trimestre (mesi di ottobre-novembre-dicembre 2017)	20 febbraio 2018

## ***Individuazione dei carichi affidati agli Agenti della riscossione oggetto della definizione agevolata***

L'art. 6 del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193 prevede la possibilità di estinguere i debiti contenuti nei carichi affidati agli Agenti della riscossione dal 2000 al 2016, oltre a puntualizzare che la "definizione agevolata può riguardare il singolo carico iscritto a ruolo o affidato".

In concreto, il debitore ha la possibilità di definire singolarmente ciascuno dei carichi iscritti a ruolo o affidati nel periodo predetto e, di conseguenza, non è obbligato a "rottamare" tutti i carichi affidati che lo riguardano.

Al riguardo nel citato articolo pur utilizzando più volte il termine "carico", non risulta definito in modo palese il significato pratico da assegnare allo stesso.

Premesso che:

- per l'art. 10, comma 1, lettera b), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, il ruolo deve essere individuato nell'elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall'ufficio ai fini della riscossione a mezzo di uno specifico Agente al riguardo incaricato;
- per il comma 1 dell'art. 1 del D.M. 3 settembre 1999, n. 321, ciascun ruolo, a sua volta, è costituito da un prospetto conforme all'apposito modello approvato con decreto dirigenziale e da un elenco nel quale sono riportati i dati espressamente previsti;

nel modello del prospetto di ruolo deve necessariamente risultare esposto il numero di "partite" in esso contenute, da cui, si deduce, che il ruolo è composto da una pluralità di "partite" e, di conseguenza, per "carico" si deve intendere la "singola partita di ruolo".

Da quanto brevemente accennato, si deduce che la "partita" costituisce l'unità non frazionabile di riferimento per la definizione, tenendo, in ogni caso, presente che non sussiste la possibilità di definire parzialmente la "partita", di norma composta da più "articoli di ruolo", cioè dai codici di ogni componente [tributi (ad esempio, imposte dirette, Iva e Irap contenuti nella stessa "partita"), sanzioni, interessi, ecc.] del credito recato dalla "partita".

In definitiva, per fruire dei benefici della definizione è necessario corrispondere tutti gli importi compresi nel "carico" (da intendersi come "partita"), oltre alle correlate somme maturate a favore dell'Agente della riscossione, al netto solamente delle sanzioni e degli interessi di mora.

Per i carichi che sono stati affidati all'Agente della riscossione riguardanti gli avvisi di accertamento esecutivo si rendono operativi gli stessi principi riferiti alla riscossione mediante ruolo, in quanto le vigenti norme inerenti:

- al ruolo;
- e/o:
- alla cartella di pagamento;

si devono ritenere estese, quando non diversamente previsto, alla riscossione coattiva da accertamento esecutivo.

L'espressione "carichi affidati agli Agenti della riscossione dal 2000 al 2016", tende a delimitare, sotto il profilo temporale periodo), i carichi che possono costituire oggetto della definizione agevolata, in funzione del momento in cui gli stessi sono stati affidati agli Agenti della riscossione per il relativo recupero coattivo,



tenendo anche presente che il termine “*affidati*” consente di delimitare l’operatività ai carichi che sono stati trasmessi all’Agente della riscossione e, quindi, usciti dalla disponibilità dell’Ente creditore.

In particolare, per quanto attiene:

- agli *accertamenti esecutivi*, per i quali l’*affidamento formale* della riscossione in carico all’Agente coincide con la data di trasmissione del flusso di carico (effettuato con cadenza giornaliera), e, quindi, sussiste la possibilità di considerare definibili gli accertamenti esecutivi per i quali il flusso di carico risulta trasmesso all’Agente della riscossione entro il 31 dicembre 2016;
- ai carichi iscritti a ruolo, è necessario distinguere il momento tra la materiale trasmissione degli stessi per via telematica dall’Ente creditore all’Agente della riscossione e la “*consegna*” formale, nel qual caso non sussistendo una perfetta coincidenza tra la materiale trasmissione telematica degli stessi e la relativa consegna formale all’Agente della riscossione, si rende necessario determinare a livello interpretativo a quale momento fare riferimento al fine di individuare i carichi iscritti a ruolo definibili.

Al riguardo, poiché il momento della “*trasmissione*” telematica dei flussi è l’unico elemento previsto sia dalla disciplina dell’accertamento esecutivo, sia da quella dei ruoli, l’espressione “*carichi affidati*” deve essere intesa quale “*carichi trasmessi*” in quanto usciti dalla disponibilità dell’Ente creditore.

Si ritiene pertanto che di devono necessariamente considerare come rientranti nell’ambito applicativo della definizione agevolata i ruoli telematici la cui consegna formale si intende effettuata il 10 gennaio 2017 nel presupposto che gli stessi sono stati effettivamente trasmessi all’Agente della riscossione entro il 31 dicembre 2016.

## ***Controlli sui patrimoni e sui redditi all'estero non dichiarati***

Fari puntati sui capitali e i redditi detenuti all’estero e non dichiarati da parte dei contribuenti italiani che hanno trasferito la residenza fuori dal territorio nazionale a partire dal 1° gennaio 2010.

Con un apposito provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate è stato, infatti, stabilito che le attività di controllo verranno effettuate sulla base di apposite liste selettive, in cui confluiranno prioritariamente le situazioni più anomale di trasferimento della residenza.

L’identikit dei soggetti verrà stilato dall’Agenzia, utilizzando un applicativo informatico denominato Sonore (Soggetti Non Residenti), e incrociando le informazioni disponibili nella banca dati delle Entrate con quelle derivanti dallo Spesometro e dallo scambio di informazioni attivato sulla base di direttive europee (Direttive DAC1 e DAC2) e accordi internazionali con le amministrazioni fiscali estere (FATCA e Common Reporting Standard) che saranno progressivamente disponibili.

I criteri che verranno utilizzati si basano, in sostanza, sulla presenza di più elementi che fanno ipotizzare l’effettiva permanenza dei cittadini in Italia.

Un caso tipico può essere rappresentato da un soggetto che ha trasferito la residenza in un Paese a fiscalità privilegiata per il quale risultano:

- la mancata partecipazione alla *voluntary disclosure*;
- l’esistenza di movimenti di capitali da e per l’estero;
- la sussistenza di eventuali altri elementi che lascino supporre l’effettiva permanenza in Italia.

In attuazione dell’art. 7, comma 3, del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, che ha introdotto nell’ordinamento italiano la formazione di tali liste selettive, il provvedimento predetto detta anche le modalità di acquisizione da parte dell’Agenzia dei dati dei cittadini italiani che hanno trasferito la propria residenza all’estero.

Infatti, entro sei mesi dalla richiesta di iscrizione all’Aire-Anagrafe Italiani Residenti all’Estero, l’Agenzia riceverà i dati anagrafici dei richiedenti, sulla base delle convenzioni stipulate con il Ministero dell’Interno.

I criteri che saranno utilizzati per la formazione delle liste selettive si baseranno su elementi che fanno ipotizzare la permanenza dei cittadini in Italia, nonostante il trasferimento all’estero, quali, a titolo meramente indicativo:

- l’intestazione di contratti di utenze attive;
- la disponibilità di veicoli;
- la titolarità di partita Iva;

- la residenza degli altri membri del nucleo familiare.

Un altro aspetto che verrà preso in considerazione è l'eventuale mancata adesione alla procedura di collaborazione volontaria (*voluntary disclosure*), i cui termini sono stati riaperti.

In ogni caso, nell'ordine saranno valutati:

- la residenza dichiarata in uno degli Stati e territori a fiscalità privilegiata;
- i movimenti di capitale da e verso l'estero;
- le informazioni relative a patrimoni immobiliari e finanziari detenuti all'estero, trasmesse dalle Amministrazioni fiscali estere nell'ambito di Direttive europee e di Accordi di scambio automatico di informazioni;
- la residenza in Italia del nucleo familiare del contribuente interessato;
- gli atti del registro segnaletici dell'effettiva presenza in Italia del contribuente;
- le utenze elettriche;
- le utenze idriche;
- le utenze del gas;
- le linee telefoniche attive;
- le disponibilità di autoveicoli, motoveicoli e unità da diporto;
- la titolarità di partita Iva attiva;
- la presenza di rilevanti partecipazioni in società residenti di persone o a ristretta base azionaria;
- la titolarità di cariche sociali;
- il versamento di contributi per collaboratori domestici;
- le informazioni trasmesse dai sostituti d'imposta con la Certificazione unica e con il modello dichiarativo 770 (dichiarazione dei sostituti d'imposta);
- i dati e le notizie inerenti a operazioni rilevanti ai fini Iva comunicate all'Agenzia delle entrate (spesometro).

Con la Direttiva del Consiglio dell'Unione europea n. 2014/107/UE (cosiddetta Dac2), è stato introdotto lo scambio obbligatorio delle informazioni finanziarie sui conti detenuti all'estero.

La stessa tipologia di informazioni si rende operativa, a livello extra-Unione europea, nell'ambito degli Accordi internazionali basati sul *Common Reporting Standard*.

In pratica, le giurisdizioni che si sono impegnate a scambiare le informazioni secondo lo standard globale a partire dal 2017 (cosiddetti *bearli adopter*) sono 53 (inclusi gli Stati dell'Unione europea) e, al presente, altre 47 giurisdizioni si sono impegnate allo scambio con decorrenza 2018.

Per quanto attiene ai conti detenuti negli Stati Uniti, lo scambio di informazioni avviene sulla base dell'accordo Fatta.

Infine, la Direttiva del Consiglio 2011/16/UE (cosiddetta Dac1) prevede specificamente lo scambio, tra le altre, delle informazioni inerenti alle proprietà immobiliari estere detenute dai soggetti residenti.

## ***Detrazione spese veterinarie***

L'art. 15, comma 1, lettera c-bis) del Tuir prevede una detrazione Irpef del 19% delle spese veterinarie sostenute nell'anno fino ad un importo massimo di € 387,34, per la parte che eccede la franchigia di € 129,11.

Il limite di detraibilità è unico per tutte le spese veterinarie sostenute, indipendentemente dal numero di animali posseduti.

La possibilità di portare in detrazione tali spese è limitata alle sole spese veterinarie sostenute per la cura di animali legalmente detenuti a scopo di compagnia o per la pratica sportiva, mentre non sono detraibili le spese per la cura di:

- animali destinati:
  - all'allevamento;
  - alla riproduzione;
  - al consumo alimentare;
- animali di qualunque specie allevati o detenuti:

- nell'esercizio di attività commerciali o agricole;
- per l'utilizzo in attività illecite.

In concreto, le spese veterinarie ammesse alla detrazione riguardano:

- le prestazioni professionali rese dal veterinario;
- l'acquisto di medicinali veterinari prescritti dal veterinario, che, in generale, possono essere individuati in ogni sostanza (o associazione di sostanze):
  - presentata come avente proprietà curative e profilattiche delle malattie animali;
  - che può essere usata sull'animale o somministrata all'animale allo scopo di ripristinare, correggere o modificare funzioni fisiologiche mediante un'azione farmacologica, immunologica o metabolica e/o per stabilire una diagnosi medica;
- le spese per analisi di laboratorio e interventi presso cliniche veterinarie.

In particolare, per quanto attiene agli obblighi in materia di certificazione delle spese sanitarie relative all'acquisto di medicinali, si ritiene che, con riferimento alla detraibilità delle spese sostenute per medicinali veterinari non è necessario conservare la prescrizione del medico veterinario, ma è sufficiente lo scontrino parlante.

In merito a quanto precisato, è opportuno puntualizzare che:

- le spese inerenti all'acquisto di medicinali, anche veterinari, sono detraibili a condizione che risultino certificate da scontrino "parlante", nel qual caso lo stesso deve necessariamente riportare:
  - il codice fiscale del soggetto destinatario;
  - la natura e la quantità dei medicinali acquistati;tenendo presente che, per quanto concerne la natura di farmaco, la medesima deve essere attestata dal codice di autorizzazione in commercio del farmaco stesso.

Ne deriva, di conseguenza, che se la struttura procede a emettere uno scontrino parlante per un bene che non può essere considerato "farmaco" tale spesa non può essere considerata detraibile, in quanto la detrazione compete esclusivamente per gli esborsi relativi ai farmaci veterinari.

Inoltre, è anche opportuno precisare che non rileva il luogo dove sono stati acquistati detti medicinali, in quanto se i medesimi risultano certificati da "scontrino parlante" sono detraibili anche se venduti da strutture diverse dalle farmacie, purché a ciò autorizzate dal ministero della salute, come, a titolo di mero esempio, le vendite di farmaci generici nei supermercati);

- le spese sostenute per i mangimi speciali per animali da compagnia prescritti dal veterinario, non sono detraibili poiché non possono essere considerati farmaci, ma prodotti appartenenti all'area alimentare.

## ***Determinazione della quota di competenza dei ratei e dei risconti bel bilancio d'esercizio***

Ai fini contabili, si è soliti puntualizzare che:

- *il rateo* costituisce una quota di entrate o uscite future relative a componenti positivi di reddito (proventi) o a componenti negativi di reddito (costi) non ancora conseguiti o sostenuti, ma che risultano, in relazione alla competenza economica, già maturati, pur non avendo ancora trovato la coerente rilevazione, in quanto la manifestazione finanziaria troverà consistenza in esercizi futuri. In pratica, esso misura componenti positivi o negativi di reddito a rilevazione posticipata, già maturati, ma che non hanno ancora avuto l'effetto liquidazione;
- *il risconto* rappresenta una quota di costi o di proventi non ancora maturati, ma che hanno già avuto la loro manifestazione finanziaria. Si tratta, in pratica, di componenti negativi o positivi di reddito che risultano aver già concretizzato la rilevazione contabile (es.: per prestazioni di servizi), che, però, saranno utilizzati nell'esercizio sociale successivo; essi non possono, pertanto, far parte interamente dei componenti di reddito dell'esercizio in chiusura e, di conseguenza, devono necessariamente, per quota di competenza, essere rinviati ai successivi esercizi sociali come "costi sospesi" o "proventi futuri".

L'art. 2424-bis, comma 6, del codice civile specifica nella voce:

- *ratei e risconti attivi* devono necessariamente risultare iscritti:

- i proventi o componenti positivi di reddito di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi;
- i costi o componenti negativi di reddito sostenuti entro la chiusura dell'esercizio, ma di competenza di periodi successivi;
- *ratei e risconti passivi* devono essere iscritti:
  - i costi o componenti negativi di reddito di competenza dell'esercizio esigibili in esercizi successivi;
  - i proventi o componenti positivi di reddito percepiti entro la chiusura dell'esercizio, ma di competenza di esercizi successivi;

tenendo presente, in ogni caso, che possono essere iscritte in tali voci solamente le quote di "costi" e di "proventi", comuni a due o più esercizi, la cui entità varia in ragione del tempo.

Ne deriva, di conseguenza, che la rilevazione di un rateo o di un risconto deve necessariamente avvenire quando sussistono le seguenti condizioni:

- il contratto inizia in un esercizio e termina in uno successivo;
- il corrispettivo delle prestazioni è contrattualmente dovuto in via anticipata o posticipata rispetto a prestazioni comuni a due o più esercizi consecutivi;
- l'entità dei ratei e risconti varia con il trascorrere del tempo;

e, quindi, non si possono includere tra i ratei e i risconti, gli oneri e i proventi la cui competenza è maturata per intero nell'esercizio cui si riferisce il bilancio d'esercizio o in quelli successivi, come, a titolo di mera esemplificazione:

- gli anticipi ricevuti o corrisposti nel corso dell'esercizio sociale per canoni di locazione che maturano solo nell'esercizio successivo;
- gli interessi attivi maturati sui conti correnti bancari e/o postali, ma non ancora accreditati;
- le fatture ancora da emettere;
- le fatture da ricevere;
- le note di credito da emettere;
- le note di credito da ricevere.

Come già accennato, i ratei e i risconti fanno esplicito riferimento a ricavi e costi la cui competenza risulta effettivamente anticipata o posticipata rispetto alla cosiddetta manifestazione finanziaria.

L'entità dei medesimi, pertanto, deve essere individuata mediante la ripartizione con il criterio del "tempo fisico" del componente positivo di reddito (ricavo o provento) o del componente negativo di reddito (costo), in modo da poter pervenire ad assegnare all'esercizio sociale in corso solamente la quota parte di competenza.

In pratica, se le prestazioni contrattuali rese o ricevute evidenziano o riguardano un contenuto economico costante nel tempo, l'individuazione della quota da ripartire del componente positivo di reddito (provento) o del componente negativo di reddito (costo), anche al fine di una coerente attribuzione all'esercizio sociale in corso della quota parte di competenza, deve necessariamente risultare eseguita in proporzione al tempo. Ad esempio, se al 1° dicembre è stato corrisposto in via anticipata un canone per il trimestre novembre-gennaio, è necessario procedere all'iscrizione in contabilità generale d'impresa e, quindi, nel bilancio d'esercizio, di un "risconto attivo" pari a un terzo della somma pagata o registrata quale entità dovuta (oppure pari a un 31.mo di un 92.mo nel calcolo a giorni).

L'operatività della "modalità del tempo fisico" si deve considerare un principio o un criterio tipico dei contratti di durata nei quali l'addebito dei previsti corrispettivi esplica effetti per ricorrenti e uguali periodi di tempo (con quote bimestrali, trimestrali, quadrimestrali, semestrali, annuali, ecc.), uno dei quali può risultare posizionato "a cavallo" di due o più esercizi consecutivi, come, a titolo meramente indicativo, in presenza di:

- canoni relativi ai contratti di locazione;
- premi dovuti per i contratti assicurativi.

Se, invece, le prestazioni contrattuali rese o ricevute non rispecchiano una valenza o un contenuto di tipo economico costante nel tempo, la ripartizione del componente positivo di reddito (provento) o del componente negativo di reddito (costo), per la coerente attribuzione all'esercizio sociale in corso della quota parte di competenza, deve necessariamente risultare posta in essere in relazione o in rapporto alle

condizioni di svolgimento della gestione, che prevede l'applicazione del cosiddetto "criterio del tempo economico".

Infatti, tale criterio trova tipica applicazione nelle situazioni in cui la quota del componente positivo di reddito (provento) o del componente negativo di reddito (costo) imputabile all'esercizio sociale non può essere ritenuta proporzionale solamente al decorrere del tempo, ma deve necessariamente riflettere anche i contenuti economici dell'operazione effettuata.

Si consideri, al riguardo, a titolo di mera indicazione, la presenza di un contratto di locazione per un bene immobile che viene utilizzato solamente per una parte dell'anno (attività alberghiera stagionale), che prevede la corresponsione del canone dovuto che può riguardare o riferirsi a un periodo annuale a cavallo di due esercizi. In tale situazione, la determinazione e/o l'individuazione dei ratei e dei risconti deve necessariamente risultare eseguita non in maniera proporzionale al tempo, ma tenendo in considerazione anche gli effettivi termini economici, in modo da valutare la prestazione e la controprestazione come derivanti dall'operazione principale in relazione al principio di correlazione tra componenti positivi di reddito (proventi) e componenti negativi di reddito (costi).

Da quanto accennato, poiché i ratei e i risconti misurano proventi ed oneri la cui competenza è anticipata o posticipata rispetto alla manifestazione numeraria e/o documentale, è opportuno tenere in considerazione che i medesimi prescindono dalla data di manifestazione numeraria dei relativi proventi ed oneri, i quali devono necessariamente essere comuni a due o più esercizi e ripartibili in ragione del tempo.

L'ammontare di competenza deve essere determinato mediante la ripartizione del provento o dell'onere (in genere derivante da contratti di durata), in modo da assegnare per imputazione la quota parte di competenza all'esercizio in corso, e di rinviarne l'eccedenza ai successivi.

## ***Termini di stampa dei libri sociali e dei registri contabili obbligatori dell'anno 2016***

Le società, gli enti e gli imprenditori commerciali, se ne ricorrono le condizioni, ai sensi dell'art. 14 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, devono necessariamente tenere:

- il libro giornale;
- il libro degli inventari;
- i registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto;
- le scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali, raggruppati in categorie omogenee, in modo da consentire di desumerne chiaramente e distintamente i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito;
- le scritture ausiliarie di magazzino, tenute in forma sistematica e secondo norme di ordinata contabilità, dirette a seguire le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali.

Per quanto attiene:

- *al libro giornale*, che costituisce la scrittura destinata a raccogliere in modo analitico e in maniera progressiva i dati, tra loro collegati, inerenti all'intera gestione dell'impresa necessaria alla determinazione del reddito conseguito nel corso di un determinato periodo d'imposta, oltre a permettere la redazione del bilancio d'esercizio e l'evidenziazione del patrimonio netto esistente ad una certa data;
- *al libro degli inventari*, che oltre a fornire in modo dettagliato le informazioni e gli elementi espressamente prescritti dal codice civile o da leggi speciali, consente, come regola, la trascrizione e l'evidenziazione della cosiddetta "consistenza dei beni" raggruppati in categorie omogenee per natura e valore e il valore attribuito a ciascun gruppo;
- *ai registri Iva*, che devono necessariamente raccogliere le informazioni degli atti economici posti in essere in relazione all'attività economica, che sono individuabili nel registro delle fatture emesse (di cui all'art. 23 del decreto Iva) e/o dei corrispettivi (di cui all'art. 24 del decreto Iva) e del registro degli acquisti (di cui all'art. 25 del decreto Iva);

- al registro beni ammortizzabili, previsto dall'art. 16 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nel quale devono risultare rilevate tutte le immobilizzazioni materiali e immateriali;
- ai libri sociali, la cui tenuta è obbligatoria in relazione alla tipo di società e della inerente gestione amministrativa e finanziaria.

Con decorrenza dall'anno 2008, il termine per la stampa dei registri fiscali risulta disciplinato dall'art. 1, comma 161, della L. 24 dicembre 2007, n. 244, che ha modificato l'art. 7, comma 4-ter, del D.L. 10 giugno 1994, n. 357, convertito, con modificazioni, dalla L. agosto 1994, n. 489, e successive modifiche e integrazioni, le parole: "per il quale non siano scaduti i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni annuali" sono state sostituite dalle seguenti: "per il quale i termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali non siano scaduti da oltre tre mesi".

La norma prevista dall'art. 7, comma 4-ter, D.L. 357/1994, assume carattere generale e, di conseguenza, si rende operativa nei riguardi di tutti i libri e registri contabili che risulta tenuto con sistemi meccanografici (compresi, quindi, sia il libro giornale e il libro degli inventari, sia i registri unici multi-aziendali a striscia continua utilizzabili sia come libro giornale ai fini civilistici sia come registro unico agli effetti Iva ai sensi dell'art. 39, comma. 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e il cui impiego è stato espressamente autorizzato dal D.M. 22 dicembre 1988).

Unica eccezione risulta operativa per il registro dei beni ammortizzabili il cui termine di redazione continua a coincidere, in base all'art. 16 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, con quello di invio delle dichiarazioni (quindi, per il periodo di imposta 2016 il termine scadrà, come regola, senza considerare la mini proroga accorata ai soggetti Ires, il 30 settembre 2017);

il tutto come schematizzato nel seguente prospetto:

Libri/registri	Numerazione	Imposta di bollo		Scadenza
		Società di capitali	Altri soggetti	
Libro giornale	SI progressivo per anno 2016/1...	16,00 € ogni 100 pagine o frazione	32,00 € ogni 100 pagine o frazione	entro 3 mesi dalla presentazione della dichiarazione dei redditi
Libro Inventari	SI progressivo per anno 2016/1...	16,00 € ogni 100 pagine o frazione	32,00 € ogni 100 pagine o frazione	entro 3 mesi dalla presentazione della dichiarazione dei redditi
Registri Iva	SI progressivo per anno 2016/1...	Non prevista	Non prevista	entro 3 mesi dalla presentazione della dichiarazione annuale Iva (quindi, per l'anno 2016, entro il 29 maggio 2017)
Registro beni ammortizzabili	SI	Non prevista	Non prevista	Entro la presentazione della dichiarazione dei redditi per anno 2016
Partitari mastri	Non obbligatoria	Non prevista	Non prevista	entro 3 mesi dalla presentazione della dichiarazione dei redditi e seguono il libro giornale.

La modifica del termine di presentazione della *dichiarazione annuale Iva* che per l'anno 2016 è stata prevista nel corso del mese di febbraio 2017, applicando letteralmente il disposto dell'art. 7, comma 4-ter,

del D.L. 357/1994, che recita “a tutti gli effetti di legge, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge, dei dati relativi all'esercizio per il quale i termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali non siano scaduti da oltre tre mesi...” tende a far ritenere variati anche i termini di stampa o di conservazione dei registri e dei documenti rilevanti ai fini Iva.

In pratica, sulla base di quanto precede i contribuenti (e, ovviamente, anche i professionisti che gestiscono la contabilità per i loro clienti) devono procedere a stampare i registri e i documenti Iva nel corso del prossimo mese di maggio.

Non solo, così operando, si attivano due diverse procedure di stampa o conservazione, in date diverse e in relazione al medesimo periodo d'imposta.

## ***Esercenti attività d'impresa che possono applicare il nuovo regime Iri-Imposta sul reddito d'impresa***

Con i commi 547 e 548 dell'art. 1 della legge di bilancio 2017 che, tra l'altro, hanno aggiunto l'art. 55-bis del Tuir, è stata disciplinata l'*Iri-imposta sul reddito d'impresa*, che, ai fini procedurali, prevede, con decorrenza dal 1° gennaio 2017, la possibilità di esercitare l'opzione per applicare la specifica tassazione separata nella misura del 24% del reddito d'impresa espressamente disciplinata dall'art. 55-bis inserito del Tuir.

Le peculiari finalità del nuovo tributo consentono di:

- incoraggiare la patrimonializzazione delle piccole e medie imprese, utilizzando la tassazione proporzionale - con la medesima aliquota operativa per i soggetti passivi Ires - del reddito d'impresa realizzato, coincidente, in generale, con gli utili che risultano trattenuti all'interno delle stesse;
- livellare le modalità di tassazione con le società di capitali, in modo da rendere quasi neutrale l'imponibilità tributaria indipendentemente dalla forma giuridica del soggetto passivo.

Ai fini procedurali, è opportuno tenere in considerazione che:

- il reddito d'impresa degli imprenditori individuali e delle società in nome collettivo ed in accomandita semplice, in regime di contabilità ordinaria, si deve ritenere escluso dalla formazione del reddito complessivo, in quanto assoggettato a tassazione separata (a titolo di Iri) con l'aliquota prevista dall'art. 77 del Tuir, che, a decorrere dal 1° gennaio 2017, è fissata al 24%;
- dal reddito d'impresa sono ammesse in deduzione le somme prelevate, a carico dell'utile di esercizio e delle riserve di utili, nei limiti del reddito dell'anno e dei periodi d'imposta precedenti assoggettati a tassazione separata, al netto delle perdite residue computabili in diminuzione dei redditi dei periodi d'imposta successivi, a favore dell'imprenditore, dei collaboratori familiari o dei soci;
- la contabilità ordinaria, obbligatoria per i soggetti in questione se superano determinati limiti di ricavi (€ 400.000 per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi o € 700.000 per le imprese aventi per oggetto altre attività), prevede la tenuta delle seguenti scritture contabili:
  - libro giornale, che contiene l'annotazione di tutte le operazioni in ordine cronologico;
  - libro inventari, nel qual si deve annotare la consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e valore;
  - registri Iva (registro delle fatture emesse o dei corrispettivi e registro degli acquisti);
  - registro dei beni ammortizzabili;
  - scritture ausiliarie e cioè i conti di mastri e le scritture di magazzino;
- in deroga al vigente regime fiscale (art. 8, comma 3, del Tuir) delle perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e di quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice, quelle maturate nei periodi d'imposta di applicazione delle disposizioni relative all'Iri sono computate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi per l'intero importo che trova capienza in essi. Nel caso di società in nome collettivo e in accomandata semplice tali perdite devono risultare imputate a ciascun socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili;

- la tassazione sarà quella ordinaria allorquando gli utili prodotti o precedentemente reinvestiti e assoggettati alla tassazione separata dell'Iri, risulteranno prelevati dall'imprenditore individuale o distribuiti dalla società di persone;
- gli imprenditori e le società di persone potranno optare per l'applicazione del regime in argomento a prescindere da qualsiasi parametro dimensionale e, quindi, lo stesso è fruibile anche da soggetti che, per loro natura, sono ammessi al regime di contabilità semplificata; l'opzione ha durata pari a cinque periodi di imposta ed è rinnovabile e deve essere esercitata in sede di dichiarazione dei redditi;
- per gli imprenditori individuali e per le società in nome collettivo ed in accomandita semplice non si applica la disposizione contenuta nell'art. 5 del Tuir, limitatamente all'imputazione per trasparenza ed alla tassazione del reddito indipendentemente dalla sua percezione;
- quanto precede non si applica, per evidenti e logici motivi, alle somme prelevate a carico delle riserve formate con utili di periodi precedenti a quelli di applicazione del regime in esame;
- per i soggetti che optano per il regime Iri, il contributo annuo dovuto alle gestioni dei contributi e delle prestazioni previdenziali degli artigiani e degli esercenti attività commerciali – titolari, coadiuvanti e coadiutori – deve necessariamente risultare determinato senza tener conto delle nuove disposizioni in materia di Iri.

Hanno la possibilità di optare per l'applicazione dell'*Iri-imposta sul reddito d'impresa*, a norma dell'art. 55-*bis*, comma 1, del Tuir:

- gli imprenditori individuali;
- le società in accomandita semplice;
- le società in nome collettivo;

in regime della contabilità ordinaria, nonché, per espresso disposto del comma 2-*bis* dell'art. 116 del Tuir, le società di capitali a ristretta base proprietaria, quale possibile diversa scelta all'esercizio dell'opzione per la trasparenza fiscale, tenendo anche presente che è stato integrato l'art. 23 del Tuir, in modo che, per i soggetti non residenti, vengono incluse, tra i redditi imponibili, anche le eventuali somme oggetto di imputazione ai soci da parte di società di persone che aderiscono al regime.

Oltre ai predetti soggetti, il regime in argomento può trovare applicazione nei riguardi:

- *dei cosiddetti soggetti equiparati delle società in nome collettivo o alle società in accomandita semplice* individuabili, ai sensi dell'art. 5, comma 3, lettere a) e b), del Tuir:
  - nelle società di armamento;
  - nelle società di fatto;

che, se in contabilità ordinaria, possono aderire al regime in argomento;

- *dell'impresa familiare*, la quale, in relazione alle puntualizzazioni contenute nella risoluzione dell'Agenzia delle entrate 31 agosto 2015, n. 78/E, può validamente rientrare tra i soggetti che possono essere interessati all'Iri.

Nell'impresa familiare, la cui natura è certamente individuale e non collettiva (associativa), è l'imprenditore unicamente il titolare dell'impresa, che esercita l'attività assumendo in proprio tutti i diritti e tutte le obbligazioni, oltre alla piena responsabilità verso i terzi.

Sotto il profilo fiscale, che è regolata dall'art. 5, comma 4, del Tuir, i redditi che derivano dalla stessa, limitatamente al 49% dell'ammontare, possono essere imputati a ciascun familiare, che ha prestato in modo continuativo e prevalente la sua attività di lavoro nell'impresa, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.

Il reddito dell'impresa familiare è, pertanto, dichiarato nel suo ammontare complessivo dall'imprenditore, che, come detto, è l'unico titolare, il quale ha la possibilità di procedere a imputare parte del suo reddito ai familiari per un'entità non superiore al 49%, tenendo in considerazione che i redditi imputati a tali soggetti, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione, non costituiscono costi o componenti negativi, bensì una ripartizione dell'utile complessivo realizzato dell'impresa;

- *dell'azienda coniugale*, in quanto, a norma degli artt. 177 e seguenti del codice civile, dovrebbe rientrare tra i soggetti che possono beneficiare del regime fiscale in argomento, in quanto la stessa è individuabile, sotto il profilo civilistico, in quella gestita da entrambi i coniugi (se è stata costituita dopo il matrimonio),



con la conseguenza che, per i redditi derivanti dalla medesima, trova applicazione l'art. 4, comma 1, lettera a), del Tuir, e, quindi, formando oggetto della comunione legale, devono necessariamente risultare imputati a ciascuno dei coniugi. Tra l'altro, in merito, nelle istruzioni dei modelli Unico SP, l'azienda coniugale risulta assimilata:

- a una società personale, se è stata costituita dopo il matrimonio e gestita in forma societaria; oppure:
- a un'impresa individuale, con assegnazione del reddito all'altro coniuge in misura pari al 50% o in quella diversa entità che risulta fissata con convenzione matrimoniale (art. 210 del codice civile).

Poiché l'art. 55-bis del Tuir, al comma 1, stabilisce l'applicazione del regime Iri a tutte:

- le società in nome collettivo;
- le società in accomandita semplice;

senza individuare specifiche differenziazioni in relazione all'attività posta effettivamente in essere, in attesa di precisazioni ufficiali, si ritiene che il regime in argomento potrebbe trovare applicazione anche alle *Stp-società tra professionisti*, se in contabilità ordinaria e se risultano costituite nella forma di società di persone commerciali. Tale presunzione trova giustificazione nel fatto che la *Stp-società tra professionisti* può essere validamente costituita anche in forma di società avente natura commerciale, in quanto si deve ritenere il reddito dalla medesima prodotto appartenente alla classificazione "di impresa", senza considerare sia l'oggetto sociale della società, sia la fonte da cui provengono i redditi prodotti. Infatti, al riguardo, anche se tali iniziative sociali vengono attivate per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico (che, ai fini dell'imposizione diretta, dovrebbero risultare produttive di redditi di lavoro autonomo), la Direzione centrale normativa dell'Agenzia delle entrate, con risposta a interpello 8 maggio 2014 ha puntualizzato che dette società non costituiscono un genere autonomo con causa propria, in quanto appartengono alle società tipiche disciplinate dai titoli V e VI del libro V del codice civile (società di persone, di capitali e cooperative).

Con certezza, si devono ritenere non rientranti e, quindi, esclusi dal regime in esame:

- i professionisti (lavoratori autonomi);
- gli studi associati;
- le società semplici.

Per poter validamente applicare il nuovo regime Iri, a prescindere da qualsiasi livello dimensionale, è indispensabile che gli esercenti attività d'impresa abbiano tenuto la contabilità ordinaria, allo scopo di pervenire al monitoraggio sia dei movimenti finanziari, sia delle poste del patrimonio netto.

Ne deriva, pertanto, che anche i soggetti che naturalmente risultano, ai sensi del comma 6 dell'art. 18 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ammessi al regime di contabilità semplificata, hanno la possibilità di esercitare l'opzione per l'applicazione del regime contabile ordinario, tenendo presente che sia l'opzione, sia la revoca dei regimi contabili sono individuabili dal *comportamento concludente* del soggetto interessato, compresa, per evidenti motivi, l'attivazione e la tenuta delle scritture contabili fin dall'inizio del periodo d'imposta o dell'attività.

Infatti, come puntualizzato dalla circolare ministeriale 27 agosto 1998, n. 209/E, per *comportamento concludente* si deve necessariamente intendere "l'effettuazione da parte del contribuente di adempimenti che presuppongono inequivocabilmente la scelta di un determinato regime, osservandone i relativi obblighi, in luogo di quello operante come regime di base; ciò, ferma restando la sussistenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi per avvalersi del regime opzionale".

## Schede operative

### **Autoveicoli strumentali per agenti e rappresentanti di commercio (anno 2017)**

<i>Tipo operazione</i>	<i>Riferimento operativo</i>	<i>Rilevanza procedurale</i>
<b>Acquisto</b>	<i>Entità valore contabile</i>	Ammontare imponibile dell'acquisto <i>più</i> oneri accessori di diretta imputazione (come da annotazione nel registro Iva acquisti).
	<i>Detrazione Iva</i>	Nella misura del 100% in relazione all'avvenuta coerente annotazione del documento di addebito nel registro Iva acquisti.
	<i>Imposte dirette</i>	Deducibile della misura del 80% dell'intero ammontare del valore di acquisto, tenendo presente il limite massimo di € 25.822,84 ( <i>tramite imputazione a titolo di ammortamento</i> ).
<b>Ammortamento</b>	<i>Valore contabile di imputazione</i>	Quota annua civilistica come da piano di ammortamento individuato in relazione al stimato periodo di utilizzo.
	<i>Imposte dirette</i>	Quota di ammortamento di competenza dell'esercizio sociale o del periodo d'imposta con applicazione dell'aliquota individuabile nel D.M. 31.12.1988, che, di regola, è pari a: 80% ( <i>nel primo periodo d'imposta di entrata in uso del bene, l'aliquota deve essere ridotta alla metà</i> ). L'importo base su cui calcolare l'ammortamento non può superare l'importo ricalcolato di € 20.658,27, tenendo presente che per gli acquisti effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016 si rende operativo il super-ammortamento nella misura del 140% e, quindi, l'importo su cui calcolare l'ammortamento è pari a € 36.151,98).
<b>Leasing-canone</b>	<i>Entità valore contabile</i>	Ammontare dei canoni che possono essere imputati all'esercizio sociale o al periodo d'imposta da imputare nel rispetto del principio di competenza temporale ( <i>in relazione al valore distintamente ed espressamente specificato nel contratto di leasing</i> ).
	<i>Detrazione Iva</i>	Nella misura del 100% in relazione all'avvenuta coerente annotazione del documento di addebito nel registro Iva acquisti.
	<i>Imposte dirette</i>	Canoni nella quota massima deducibile del costo di acquisto leasing nell'esercizio sociale o nel periodo d'imposta, nel rispetto della competenza temporale ( <i>imputazione, se del caso, tramite "risconti"</i> ) e nei limiti della percentuale di deducibilità: $[(20.658,27 \times 80 \times 100) : \text{costo sostenuto dal concedente} + \text{Iva non detraibile per l'utilizzatore}]$ , tenendo presente che per gli acquisti effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016 si rende operativo il super-ammortamento nella misura del 140%.
<b>Leasing-riscatto</b>	<i>Entità valore contabile</i>	Ammontare imponibile dell'acquisto <i>più</i> oneri accessori di diretta imputazione (come da annotazione nel registro Iva

		acquisti).
	<i>Detrazione Iva</i>	Nella misura del 100% in relazione all'avvenuta coerente annotazione del documento di addebito nel registro Iva acquisti.
	<i>Imposte dirette</i>	Deducibile per l'intero ammontare del valore contabile nel limite massimo dell'80% di € 25.822,84 ( <i>tramite imputazione a titolo di ammortamento</i> ). Se il valore di riscatto è inferiore o pari a € 516,46, sussiste la possibilità di applicare l'ammortamento immediato nella misura del 80%.
<b>Noleggio full service</b>	<i>Entità valore contabile</i>	Ammontare imponibile addebitato <i>più</i> eventuali oneri accessori di diretta imputazione (come da annotazione nel registro Iva acquisti), nel rispetto della competenza temporale ( <i>imputazione, se del caso, tramite "risconti"</i> ).
	<i>Detrazione Iva</i>	Nella misura del 100% in relazione all'avvenuta coerente annotazione del documento di addebito nel registro Iva acquisti.
	<i>Imposte dirette</i>	Deducibile nella misura del 80% dell'intero ammontare del valore del noleggio, tenendo presente il limite massimo di € 5.164,57.
<b>Premi assicurativi</b>	<i>Entità valore contabile</i>	Ammontare del premio assicurativo nel rispetto della competenza temporale ( <i>imputazione, se del caso, tramite "risconti"</i> ).
	<i>Detrazione Iva</i>	Di regola, per i premi assicurativi non viene emessa fattura ai sensi dell'art. 21 del decreto Iva, in quanto operazione esente a norma dell'art. 10 del medesimo decreto.
	<i>Imposte dirette</i>	80% dell'ammontare del premio assicurativo interamente deducibile nell'esercizio sociale o nel periodo d'imposta nel rispetto della competenza temporale ( <i>imputazione, se del caso, tramite "risconti"</i> ).
<b>Bollo auto/tassa di circolazione</b>	<i>Entità valore contabile</i>	Ammontare dell'imposta di bollo nel rispetto della competenza temporale ( <i>imputazione, se del caso, tramite "risconti"</i> ).
	<i>Detrazione Iva</i>	Operazione fuori campo Iva
	<i>Imposte dirette</i>	80% dell'ammontare dell'imposta di bollo deducibile secondo il "principio di cassa", anche se può essere rispettato il criterio della competenza temporale ( <i>imputazione, se del caso, tramite "risconti"</i> ).
<b>Carburanti e lubrificanti</b>	<i>Entità valore contabile</i>	Ammontare imponibile (come da annotazione nel registro Iva acquisti).
	<i>Detrazione Iva</i>	Nella misura del 100% in relazione all'avvenuta coerente annotazione del documento di addebito e/o della scheda carburante nel registro Iva acquisti.
	<i>Imposte dirette</i>	80% dell'ammontare della spesa per carburanti e lubrificanti deducibile secondo il "principio di cassa".
<b>Manutenzioni e riparazioni</b>	<i>Entità valore contabile</i>	Ammontare imponibile addebitato <i>più</i> eventuali oneri accessori di diretta imputazione (come da annotazione nel registro Iva acquisti).
	<i>Detrazione Iva</i>	Nella misura del 100% in relazione all'avvenuta coerente annotazione del documento di addebito nel registro Iva acquisti.

	<i>Imposte dirette</i>	80% della spesa sostenuta deducibile fino al limite del 5% del valore dei beni ammortizzabili all'inizio del periodo d'imposta e per l'eccedenza per quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi.
<b>Oneri e/o spese incrementative</b>	<i>Entità valore contabile</i>	Capitalizzazione dell'incremento del valore del bene in misura pari all'ammontare imponibile addebitato <i>più</i> eventuali oneri accessori di diretta imputazione (come da annotazione nel registro Iva acquisti).
	<i>Detrazione Iva</i>	Nella misura del 100% in relazione all'avvenuta coerente annotazione del documento di addebito nel registro Iva acquisti.
	<i>Imposte dirette</i>	Deducibile per il 80% del valore contabile ( <i>tramite imputazione a titolo di maggiori quote ammortamento</i> ).
<b>Pedaggi autostradali</b>	<i>Entità valore contabile</i>	Ammontare imponibile addebitato <i>più</i> eventuali oneri accessori di diretta imputazione (come da annotazione nel registro Iva acquisti).
	<i>Detrazione Iva</i>	Nella misura del 100% in relazione all'avvenuta coerente annotazione del documento di addebito nel registro Iva acquisti.
	<i>Imposte dirette</i>	Deducibile per il 80% dell'entità del valore contabile.
<b>Contravvenzioni o multe stradali</b>	<i>Entità valore contabile</i>	Importo della contravvenzione <i>più</i> oneri di diretta imputazione (compreso onere inerente alla notifica).
	<i>Detrazione Iva</i>	Operazione non Iva.
	<i>Imposte dirette</i>	Interamente non deducibile.
<b>Altre spese diverse dalle precedenti</b>	<i>Entità valore contabile</i>	Ammontare imponibile addebitato <i>più</i> eventuali oneri accessori di diretta imputazione (come da annotazione nel registro Iva acquisti).
	<i>Detrazione Iva</i>	Nella misura del 100% in relazione all'avvenuta coerente annotazione del documento di addebito nel registro Iva acquisti.
	<i>Imposte dirette</i>	Deducibile per il 80% dell'entità del valore contabile.

### ***Autoveicoli utilizzati da professionisti, limitatamente a uno per soggetto (anno 2017)***

<i>Tipo operazione</i>	<i>Riferimento operativo</i>	<i>Rilevanza procedurale</i>
<b>Acquisto</b>	<i>Entità valore contabile</i>	Ammontare imponibile dell'acquisto <i>più</i> oneri accessori di diretta imputazione <i>più</i> quota Iva non detraibile (come da annotazione nel registro Iva acquisti).
	<i>Detrazione Iva</i>	Nella misura del 40% in relazione all'avvenuta coerente annotazione del documento di addebito nel registro Iva acquisti.
	<i>Imposte dirette</i>	Deducibile della misura del 20% dell'intero ammontare del valore di acquisto, tenendo presente il limite massimo di € 18.075,99 ( <i>tramite imputazione a titolo di ammortamento</i> ). Per gli autoveicoli "uso ufficio" o "business car" si rinvia alla scheda "Auto strumentali" (in merito: vedere risoluzione dell'Agenzia delle entrate 12 novembre 2001, n. 179).

<b>Ammortamento</b>	<i>Valore contabile di imputazione</i>	Quota annua civilistica come da piano di ammortamento individuato in relazione al stimato periodo di utilizzo.
	<i>Imposte dirette</i>	Quota di ammortamento di competenza dell'esercizio sociale o del periodo d'imposta con applicazione dell'aliquota individuabile nel D.M. 31.12.1988, che, di regola, è pari a: 20% <i>(nel primo periodo d'imposta di entrata in uso del bene, l'aliquota deve essere ridotta alla metà)</i> . L'importo base su cui calcolare l'ammortamento non può superare l'importo di € 3.615,20. Per gli acquisti effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016 si rende operativo il super-ammortamento nella misura del 140%.
<b>Leasing-canone</b>	<i>Entità valore contabile</i>	Ammontare dei canoni che possono essere imputati all'esercizio sociale o al periodo d'imposta da imputare nel rispetto del principio di competenza temporale <i>(in relazione al valore distintamente ed espressamente specificato nel contratto di leasing)</i> .
	<i>Detrazione Iva</i>	Nella misura del 40% in relazione all'avvenuta coerente annotazione del documento di addebito nel registro Iva acquisti.
	<i>Imposte dirette</i>	Canoni nella quota massima deducibile del costo di acquisto leasing nell'esercizio sociale o nel periodo d'imposta, compresa Iva non detraibile, nel rispetto della competenza temporale <i>(imputazione, se del caso, tramite "risconti")</i> e nei limiti della percentuale di deducibilità: $[(18.075,99 \times 20 \times 100) : \text{costo sostenuto dal concedente} + \text{Iva non detraibile per l'utilizzatore}]$ .
<b>Leasing-riscatto</b>	<i>Entità valore contabile</i>	Ammontare imponibile dell'acquisto <i>più</i> oneri accessori di diretta imputazione <i>più</i> quota Iva non detraibile (come da annotazione nel registro Iva acquisti).
	<i>Detrazione Iva</i>	Nella misura del 40% in relazione all'avvenuta coerente annotazione del documento di addebito nel registro Iva acquisti.
	<i>Imposte dirette</i>	Deducibile per l'intero ammontare del valore contabile nel limite massimo di € 3.615,20 <i>(tramite imputazione a titolo di ammortamento)</i> . Se il valore di riscatto è inferiore o pari a € 516,46, sussiste la possibilità di applicare l'ammortamento immediato nella misura del 20%.
<b>Noleggio full service</b>	<i>Entità valore contabile</i>	Ammontare imponibile addebitato <i>più</i> eventuali oneri accessori di diretta imputazione <i>più</i> quota Iva non detraibile (come da annotazione nel registro Iva acquisti), nel rispetto della competenza temporale <i>(imputazione, se del caso, tramite "risconti")</i> .
	<i>Detrazione Iva</i>	Nella misura del 40% in relazione all'avvenuta coerente annotazione del documento di addebito nel registro Iva acquisti.
	<i>Imposte dirette</i>	Deducibile nella misura del 20% dell'intero ammontare del valore del noleggio, tenendo presente il limite massimo di € 3.615,20.
<b>Premi</b>	<i>Entità valore</i>	Ammontare del premio assicurativo nel rispetto della

<b>assicurativi</b>	<i>contabile</i>	competenza temporale ( <i>imputazione, se del caso, tramite "risconti"</i> ).
	<i>Detrazione Iva</i>	Di regola, per i premi assicurativi non viene emessa fattura ai sensi dell'art. 21 del decreto Iva, in quanto operazione esente a norma dell'art. 10 del medesimo decreto.
	<i>Imposte dirette</i>	20% dell'ammontare del premio assicurativo interamente deducibile nell'esercizio sociale o nel periodo d'imposta nel rispetto della competenza temporale ( <i>imputazione, se del caso, tramite "risconti"</i> ).
<b>Bollo auto/tassa di circolazione</b>	<i>Entità valore contabile</i>	Ammontare dell'imposta di bollo nel rispetto della competenza temporale ( <i>imputazione, se del caso, tramite "risconti"</i> ).
	<i>Detrazione Iva</i>	Operazione fuori campo Iva
	<i>Imposte dirette</i>	20% dell'ammontare dell'imposta di bollo deducibile secondo il "principio di cassa", anche se può essere rispettato il criterio della competenza temporale ( <i>imputazione, se del caso, tramite "risconti"</i> ).
<b>Carburanti e lubrificanti</b>	<i>Entità valore contabile</i>	Ammontare imponibile (come da annotazione nel registro Iva acquisti).
	<i>Detrazione Iva</i>	Nella misura del 40% in relazione all'avvenuta coerente annotazione del documento di addebito e/o della scheda carburante nel registro Iva acquisti.
	<i>Imposte dirette</i>	20% dell'ammontare della spesa per carburanti e lubrificanti deducibile secondo il "principio di cassa".
<b>Manutenzioni e riparazioni</b>	<i>Entità valore contabile</i>	Ammontare imponibile addebitato <i>più</i> eventuali oneri accessori di diretta imputazione <i>più</i> quota Iva non detraibile (come da annotazione nel registro Iva acquisti).
	<i>Detrazione Iva</i>	Nella misura del 40% in relazione all'avvenuta coerente annotazione del documento di addebito nel registro Iva acquisti.
	<i>Imposte dirette</i>	20% della spesa sostenuta deducibile fino al limite del 5% del valore dei beni ammortizzabili all'inizio del periodo d'imposta e per l'eccedenza per quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi.
<b>Oneri e/o spese incrementative</b>	<i>Entità valore contabile</i>	Capitalizzazione dell'incremento del valore del bene in misura pari all'ammontare imponibile addebitato <i>più</i> eventuali oneri accessori di diretta imputazione <i>più</i> quota Iva non detraibile (come da annotazione nel registro Iva acquisti).
	<i>Detrazione Iva</i>	Nella misura del 40% in relazione all'avvenuta coerente annotazione del documento di addebito nel registro Iva acquisti.
	<i>Imposte dirette</i>	Deducibile per il 20% del valore contabile ( <i>tramite imputazione a titolo di maggiori quote ammortamento</i> ).
<b>Pedaggi autostradali</b>	<i>Entità valore contabile</i>	Ammontare imponibile addebitato <i>più</i> eventuali oneri accessori di diretta imputazione <i>più</i> quota Iva non detraibile (come da annotazione nel registro Iva acquisti).
	<i>Detrazione Iva</i>	Nella misura del 40% in relazione all'avvenuta coerente annotazione del documento di addebito nel registro Iva acquisti.
	<i>Imposte dirette</i>	Deducibile per il 20% dell'entità del valore contabile.

<b>Contravvenzioni o multe stradali</b>	<i>Entità valore contabile</i>	Importo della contravvenzione <i>più</i> oneri di diretta imputazione (compreso onere inerente alla notifica).
	<i>Detrazione Iva</i>	Operazione non Iva.
	<i>Imposte dirette</i>	Interamente non deducibile.
<b>Altre spese diverse dalle precedenti</b>	<i>Entità valore contabile</i>	Ammontare imponibile addebitato <i>più</i> eventuali oneri accessori di diretta imputazione <i>più</i> quota Iva non detraibile (come da annotazione nel registro Iva acquisti).
	<i>Detrazione Iva</i>	Nella misura del 40% in relazione all'avvenuta coerente annotazione del documento di addebito nel registro Iva acquisti.
	<i>Imposte dirette</i>	Deducibile per il 20% dell'entità del valore contabile.

### ***Autoveicoli dati in uso ai dipendenti o agli amministratori per la maggior parte del periodo d'imposta (anno 2017)***

<i>Tipo operazione</i>	<i>Riferimento operativo</i>	<i>Rilevanza procedurale</i>
<b>Acquisto</b>	<i>Entità valore contabile</i>	Ammontare imponibile dell'acquisto <i>più</i> oneri accessori di diretta imputazione <i>più</i> quota Iva non detraibile (come da annotazione nel registro Iva acquisti).
	<i>Detrazione Iva</i>	Nella misura del 40% in relazione all'avvenuta coerente annotazione del documento di addebito nel registro Iva acquisti.
	<i>Imposte dirette</i>	Deducibile della misura del 70% dell'intero ammontare del valore di acquisto, tenendo presente il limite massimo di € 18.075,99 per gli esercenti attività d'impresa, arte o professione e di € 25.822,84 per gli agenti e i rappresentanti di commercio ( <i>tramite imputazione a titolo di ammortamento</i> ).
<b>Ammortamento</b>	<i>Valore contabile di imputazione</i>	Quota annua civilistica come da piano di ammortamento individuato in relazione al stimato periodo di utilizzo.
	<i>Imposte dirette</i>	Quota di ammortamento di competenza dell'esercizio sociale o del periodo d'imposta con applicazione dell'aliquota individuabile nel D.M. 31.12.1988, che, di regola, è pari a: 20% ( <i>nel primo periodo d'imposta di entrata in uso del bene, l'aliquota deve essere ridotta alla metà</i> ). L'importo base su cui calcolare l'ammortamento non può superare l'importo di € 12.653,19 per gli esercenti attività d'impresa, arte o professione e di € 18.075,99 per gli agenti e i rappresentanti di commercio.
<b>Utilizzo dell'autovettura da parte del dipendente o dell'amministratore</b>	<i>Auto concessa ad uso esclusivamente aziendale</i>	L'utilizzo del veicolo per soli scopi aziendali, non si genera in capo al lavoratore dipendente o all'amministratore alcun compenso in natura.
	<i>Auto aziendale concessa ad uso esclusivamente privato</i>	Se l'autovettura aziendale viene utilizzata dal lavoratore dipendente o dall'amministratore solamente per scopi personali, non è possibile procedere al conteggio del <i>fringe benefit</i> in base al criterio forfetario stabilito esclusivamente per l'ipotesi di uso promiscuo dell'automezzo. Ne deriva, di conseguenza, che al lavoratore dipendente o all'amministratore deve essere attribuito un compenso in natura valutabile secondo le regole del "valore normale" determinato ai sensi dell'art. 9 del Tuir.
	<i>Modalità di individuazione del valore normale</i>	Il valore normale può essere calcolato, a titolo meramente indicativo, prendendo a riferimento le tariffe di noleggio praticate dalle aziende specializzate operanti nel settore.
<b>Operatività nei riguardi datore di lavoro e lavoratore</b>	<i>Per il datore di lavoro</i>	Deducibilità pari al 70% dei costi sostenuti per le autovetture concesse in uso promiscuo ai dipendenti e agli amministratori per la maggior parte del periodo d'imposta.

<b>dipendente</b>	<i>Uso aziendale e personale -&gt; Fringe benefit in capo al dipendente o all'amministratore</i>	L'utilizzo del veicolo del datore di lavoro per finalità cosiddette miste (personali e aziendali) origina un fringe-benefit, cioè una retribuzione in natura il cui valore imponibile, che deve essere valorizzato assumendo una misura percentuale dell'ammontare corrispondente ad una percorrenza convenzionale annua di Km 15.000, deve essere calcolato sulla base del costo stabilito dalle tabelle Aci, al netto di quanto eventualmente trattenuto al lavoratore dipendente o all'amministratore. La formula da applicare è la seguente: 30% [costo km tabella Aci x km 15.000] – importo trattenuto al lavoratore o all'amministratore.																																						
	<i>Contribuzione</i>	L'ammontare convenzionalmente individuato seguendo le regole predette, si deve ritenere rilevante anche ai fini previdenziali.																																						
<b>Beni e servizi aggiuntivi</b>	<i>Lavaggio, custodia, garage, ecc.</i>	Nell'ipotesi in cui il datore di lavoro, oltre all'utilizzo promiscuo del veicolo, fornisca al lavoratore dipendente o all'amministratore, gratuitamente o meno, altri beni aggiuntivi e/o collaterali, gli stessi devono risultare valutati separatamente, in modo da pervenire all'individuazione dell'entità da assoggettare a tassazione.																																						
<b>Concessione in uso di autovettura, il cui costo chilometrico stimato dalla tabelle Aci è di € 0,5676.</b>	<i>Individuazione del fringe benefit annuo</i>	$(30\% \text{ di } € 0,5676) \times 15.000 \text{ chilometri} =$ $= € 0,17028 \times 15.000 = € 2.554,20$ da cui: entità giornaliera = $€ 2.554,20 : 365 = € 6,99781$																																						
	<i>Eventuale rettifica</i>	Dal valore così determinato devono necessariamente essere scomputati, gli eventuali importi trattenuti al lavoratore o dal medesimo corrisposti a fronte dell'utilizzo privato del mezzo aziendale, al lordo dell'Iva. L'ammontare risultante costituisce il reddito in natura del lavoratore, che deve necessariamente essere suddiviso in relazione ai periodi di paga.																																						
	<i>Beneficio in natura da inserire in busta paga</i>	<table border="1"> <thead> <tr> <th><i>retribuzione mese di</i></th> <th><i>ammontare benefit</i></th> <th><i>reventiente dal seguente conteggio</i></th> </tr> </thead> <tbody> <tr><td>gennaio</td><td>€ 216,93</td><td>€ 6,99781 x 31</td></tr> <tr><td>febbraio</td><td>€ 195,94 (€ 202,93)</td><td>€ 6,99781 x 28 (o 29)</td></tr> <tr><td>marzo</td><td>€ 216,93</td><td>€ 6,99781 x 31</td></tr> <tr><td>aprile</td><td>€ 209,93</td><td>€ 6,99781 x 30</td></tr> <tr><td>maggio</td><td>€ 216,93</td><td>€ 6,99781 x 31</td></tr> <tr><td>giugno</td><td>€ 209,93</td><td>€ 6,99781 x 30</td></tr> <tr><td>luglio</td><td>€ 216,93</td><td>€ 6,99781 x 31</td></tr> <tr><td>agosto</td><td>€ 216,93</td><td>€ 6,99781 x 31</td></tr> <tr><td>settembre</td><td>€ 209,93</td><td>€ 6,99781 x 30</td></tr> <tr><td>ottobre</td><td>€ 216,93</td><td>€ 6,99781 x 31</td></tr> <tr><td>novembre</td><td>€ 209,93</td><td>€ 6,99781 x 30</td></tr> <tr><td>dicembre</td><td>€ 216,93</td><td>€ 6,99781 x 31</td></tr> </tbody> </table>	<i>retribuzione mese di</i>	<i>ammontare benefit</i>	<i>reventiente dal seguente conteggio</i>	gennaio	€ 216,93	€ 6,99781 x 31	febbraio	€ 195,94 (€ 202,93)	€ 6,99781 x 28 (o 29)	marzo	€ 216,93	€ 6,99781 x 31	aprile	€ 209,93	€ 6,99781 x 30	maggio	€ 216,93	€ 6,99781 x 31	giugno	€ 209,93	€ 6,99781 x 30	luglio	€ 216,93	€ 6,99781 x 31	agosto	€ 216,93	€ 6,99781 x 31	settembre	€ 209,93	€ 6,99781 x 30	ottobre	€ 216,93	€ 6,99781 x 31	novembre	€ 209,93	€ 6,99781 x 30	dicembre	€ 216,93
<i>retribuzione mese di</i>	<i>ammontare benefit</i>	<i>reventiente dal seguente conteggio</i>																																						
gennaio	€ 216,93	€ 6,99781 x 31																																						
febbraio	€ 195,94 (€ 202,93)	€ 6,99781 x 28 (o 29)																																						
marzo	€ 216,93	€ 6,99781 x 31																																						
aprile	€ 209,93	€ 6,99781 x 30																																						
maggio	€ 216,93	€ 6,99781 x 31																																						
giugno	€ 209,93	€ 6,99781 x 30																																						
luglio	€ 216,93	€ 6,99781 x 31																																						
agosto	€ 216,93	€ 6,99781 x 31																																						
settembre	€ 209,93	€ 6,99781 x 30																																						
ottobre	€ 216,93	€ 6,99781 x 31																																						
novembre	€ 209,93	€ 6,99781 x 30																																						
dicembre	€ 216,93	€ 6,99781 x 31																																						

### **Autoveicoli – Sintesi riepilogativa (anno 2017)**

<i>Tipo operazione</i>	<i>Riferimento operativo</i>	<i>Rilevanza procedurale</i>
<b>Autovetture utilizzate esclusivamente come strumentali nell'esercizio dell'impresa</b>	<i>Detrazione Iva</i>	Nella misura del 100% in relazione all'avvenuta coerente annotazione del documento di addebito nel registro Iva acquisti.
	<i>Deducibilità del costo</i>	Deducibile intero ammontare imponibile dell'acquisto più oneri accessori di diretta imputazione (come da annotazione nel registro Iva acquisti), tenendo presente che per gli acquisti effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2017 (o entro il 30 giugno 2018 a condizione che entro il 31 dicembre 2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione) si rende



		operativo il super-ammortamento nella misura del 140%.
	<i>Leasing</i>	Canoni interamente deducibili nell'esercizio sociale o nel periodo d'imposta nel rispetto della competenza temporale ( <i>imputazione, se del caso, tramite "risconti"</i> ), tenendo presente che per gli acquisti effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2017 (o entro il 30 giugno 2018 a condizione che entro il 31 dicembre 2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione) si rende operativo il super-ammortamento nella misura del 140%.
	<i>Noleggio</i>	Deducibilità al 100% nel limite dell'ammontare dei costi di locazione e di noleggio, in relazione all'avvenuta coerente annotazione del documento di addebito nel registro Iva acquisti.
<b>Autovetture non utilizzate esclusivamente come strumentali nell'esercizio dell'impresa</b>	<i>Detrazione Iva</i>	Nella misura del 40% in relazione all'avvenuta coerente annotazione del documento di addebito nel registro Iva acquisti.
	<i>Deducibilità del costo</i>	Deducibile della misura del 20% del valore di acquisto (imponibile più oneri accessori di diretta imputazione più quota Iva non detraibile), tenendo presente sia il limite massimo di € 18.075,99 ( <i>tramite imputazione a titolo di ammortamento</i> ), sia che per gli acquisti effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016 si rende operativo il super-ammortamento nella misura del 140%.
	<i>Leasing</i>	Canoni nella quota massima deducibile del costo di acquisto leasing nell'esercizio sociale o nel periodo d'imposta, compresa Iva non detraibile, nel rispetto della competenza temporale ( <i>imputazione, se del caso, tramite "risconti"</i> ) e nei limiti della percentuale di deducibilità: $[(18.075,99 \times 20 \times 100) : \text{costo sostenuto dal concedente} + \text{Iva non detraibile per l'utilizzatore}]$ , tenendo presente che per gli acquisti effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016 si rende operativo il super-ammortamento nella misura del 140%.
	<i>Noleggio</i>	Deducibile nella misura del 20% dell'intero ammontare del valore del noleggio, tenendo presente il limite massimo di € 3.615,20.
<b>Autovetture di agenti e rappresentanti di commercio</b>	<i>Detrazione Iva</i>	Nella misura del 100% in relazione all'avvenuta coerente annotazione del documento di addebito nel registro Iva acquisti.
	<i>Deducibilità del costo</i>	Deducibile della misura del 80% del valore di acquisto (imponibile più oneri accessori di diretta imputazione più quota Iva non detraibile), tenendo presente sia il limite massimo di € 25.822,84 ( <i>tramite imputazione a titolo di ammortamento</i> ), sia che per gli acquisti effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016 si rende operativo il super-ammortamento nella misura del 140%.
	<i>Leasing</i>	Canoni nella quota massima deducibile del costo di acquisto leasing nell'esercizio sociale o nel periodo d'imposta, nel rispetto della competenza temporale ( <i>imputazione, se del caso, tramite "risconti"</i> ) e nei limiti della percentuale di deducibilità: $[(20.658,27 \times 80 \times 100) : \text{costo sostenuto dal concedente} + \text{Iva non detraibile per l'utilizzatore}]$ , tenendo presente che per gli acquisti effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016 si rende operativo il super-ammortamento nella misura del 140%.
	<i>Noleggio</i>	Deducibile nella misura del 80% dell'intero ammontare del valore del noleggio, tenendo presente il limite massimo di € 5.164,57.
<b>Autoveicoli dell'esercenti arti e professioni</b>	<i>Detrazione Iva</i>	Deducibile della misura del 20% del valore di acquisto (imponibile più oneri accessori di diretta imputazione più quota Iva non detraibile), tenendo presente sia il limite massimo di € 18.075,99 ( <i>tramite imputazione a titolo di ammortamento</i> ), sia che per gli acquisti effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016 si rende operativo il super-ammortamento nella misura del 140%.
	<i>Deducibilità del costo</i>	Canoni nella quota massima deducibile del costo di acquisto leasing nell'esercizio sociale o nel periodo d'imposta, compresa Iva non detraibile, nel rispetto della competenza temporale ( <i>imputazione, se</i>

		del caso, tramite "risconti") e nei limiti della percentuale di deducibilità: $[(18.075,99 \times 20 \times 100) : \text{costo sostenuto dal concedente} + \text{Iva non detraibile per l'utilizzatore}]$ , tenendo presente che per gli acquisti effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016 si rende operativo il super-ammortamento nella misura del 140%.
	<i>Leasing</i>	Deducibile della misura del 20% del valore di acquisto (imponibile più oneri accessori di diretta imputazione più quota Iva non detraibile), tenendo presente sia il limite massimo di € 18.075,99 (tramite imputazione a titolo di ammortamento), sia che per gli acquisti effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016 si rende operativo il super-ammortamento nella misura del 140%.
	<i>Noleggio</i>	Deducibile nella misura del 20% dell'intero ammontare del valore del noleggio, tenendo presente il limite massimo di € 3.615,20.

### **Applicabilità dell'Iva nelle cessioni di veicoli usati**

<i>Veicoli acquistati</i>	<i>Detrazione Iva operata in sede di acquisto del veicolo</i>	<i>Regime fiscale previsto per la successiva cessione</i>
entro il 31 dicembre 2000	Iva non detratta in modo totale	Esente ex art. 10, n. n. 27-quinquies, del decreto Iva
nel periodo dal 1° gennaio 2001 al 31 dicembre 2005	Iva detratta nella misura del 10%, senza successiva presentazione dell'istanza di rimborso	Base imponibile Iva nella misura del 10% del corrispettivo di cessione
nel periodo dal 1° gennaio 2003 al 31 dicembre 2005	Iva detratta nella misura del 10% più ulteriore 30% a seguito della presentazione dell'istanza di rimborso	Base imponibile Iva nella misura del 40% del prezzo di cessione posta in essere successivamente al 13 settembre 2006
nel periodo dal 1° gennaio 2006 al 13 settembre 2006	Iva detratta nella misura del 15%, senza successiva presentazione dell'istanza di rimborso	Base imponibile Iva nella misura del 15% del corrispettivo di cessione
nel periodo dal 1° gennaio 2006 al 13 settembre 2006	Iva detratta nella misura del 15% più ulteriore 25% a seguito della presentazione dell'istanza di rimborso	Base imponibile Iva nella misura del 40% del prezzo di cessione posta in essere successivamente al 13 settembre 2006
nel periodo dal 14 settembre 2006 al 26 giugno 2007	Iva detratta in relazione al principio di inerenza in relazione all'utilizzo	Base imponibile Iva nella misura corrispondente alla percentuale di tributo detratto in sede di acquisizione in elazione al principio di inerenza
dal 27 giugno 2007	Iva detratta nella misura del 40%	Base imponibile Iva nella misura del 40% del corrispettivo di cessione

## Dossier Casi e Contabilità

### **Calcolo maggiorazione spettante di super-ammortamento per le operazioni di leasing**

Ai fini operativi, è necessario puntualizzare che, in caso di bene acquisito in locazione finanziaria, la maggiorazione del 40% compete non per l'intero canone di leasing, ma solo per la quota capitale (che complessivamente, insieme al prezzo di riscatto, costituisce il "costo di acquisizione" del bene), con esclusione, quindi, della quota interessi.

Ai fini dell'individuazione degli *interessi impliciti* è possibile fare riferimento al criterio forfettario dettato dall'art. 1 del D.M. 24 aprile 1998, secondo cui la quota dei medesimi compresa nel canone deve essere individuata ripartendo in modo lineare l'ammontare complessivo degli interessi impliciti desunti dal contratto per la durata fiscale del leasing.

Analoga regola si rende operativa anche per i soggetti *las adopter*, che calcolano la maggiorazione sulla quota capitale dei "canoni di leasing" risultanti dal contratto, nonostante il fatto che nel bilancio d'esercizio, in ossequio al metodo finanziario, deducano "ammortamenti".

Per consentire l'individuazione delle modalità operative che devono essere seguite, si analizzano, di seguito, un'esemplificazione numerica.

**Caso** – si ipotizzi che in data 1° dicembre 2017, una società per azioni ha stipulato per un bene strumentale nuovo un contratto di locazione finanziaria per un importo di € 60.000,00, con scadenza 1° dicembre 2019 (durata civilistica contrattuale pari a 732 giorni).

#### *Dati*

Per il bene oggetto del contratto di leasing è operativo il coefficiente di ammortamento del 25%, per cui la durata del periodo di ammortamento ai fini fiscali risulta pari 1.460 giorni.

Dal contratto di leasing si rileva che:

- il prezzo di riscatto del bene strumentale è stato stabilito in € 1.000,00 (più Iva);
- il costo del bene per la società concedente ammonta ad € 57.000,00.

#### *Soluzione*

Per la coerente individuazione sia delle quote di leasing con l'agevolazione della maggiorazione del 40%, sia delle inerenti variazioni fiscali è possibile seguire le seguenti fasi procedurali:

1. *individuazione dei canoni di locazione finanziaria di competenza civilistica*, applicando la seguente formula:

$$\frac{\text{costo sostenuto}}{\text{giorni di durata civilistica del contratto di leasing}} \times \text{giorni di competenza}$$

come evidenziato nel seguente prospetto:

Anno	Giorni di competenza	Calcolo	Quota canone €
<b>2016</b>	31 [dal 1.12.2016 al 31.12.2016]	(60.000,00 : 732) x 31	2.540,98
<b>2017</b>	366 [dal 1.1.2017 al 31.12.2017]	(60.000,00 : 732) x 366	30.000,00
<b>2018</b>	335 [dal 1.1.2018 al 31.12.2018]	(60.000,00 : 732) x 335	27.459,02
<b>Totale</b>			<b>60.000,00</b>

**Circ. n. 2/2017**  
**Periodo 1-31 Marzo 2017**

2. *suddivisione dei canoni di locazione finanziaria di competenza civilistica in quota di capitale e quota interessi*, applicando la seguente formula espressamente prevista dal D.M. 24 aprile 1998 per determinare la quota di capitale e, per differenza, la quota interessi:

$\frac{\text{costo sostenuto dal soggetto concedente}}{\text{giorni di durata contrattuale del contratto di leasing}} \times \text{giorni periodo d'imposta}$
---

come evidenziato nel seguente prospetto:

Anno	Giorni di competenza	Quota canone	Calcolo	Quota capitale	Quota interessi
<b>2016</b>	31 [dal 1.12.2016 al 31.12.2016]	2.540,98	(57.000,00 : 732) x 31	2.413,93	127,05
<b>2017</b>	366 [dal 1.1.2017 al 31.12.2017]	30.000,00	(57.000,00 : 732) x 366	28.500,00	1.500,00
<b>2018</b>	335 [dal 1.1.2018 al 1.12.2018]	27.459,02	(57.000,00 : 732) x 335	26.086,07	1.372,95
<b>Totali</b>		<b>60.000,00</b>	-	<b>57.000,00</b>	<b>3.000,00</b>
N.B.: il calcolo della quota interessi può essere effettuato direttamente con la formula: "Canoni di competenza del periodo - [costo sostenuto dalla società di leasing concedente : giorni durata contrattuale del contratto di leasing) x giorni di competenza del periodo d'imposta]".					

3. *individuazione dei canoni di locazione finanziaria di competenza fiscale*, applicando la seguente formula:

$\frac{\text{costo sostenuto}}{\text{giorni di durata fiscale del contratto di leasing}} \times \text{giorni di competenza}$
--

come evidenziato nel seguente prospetto:

Anno	Giorni di competenza	Calcolo	Quota canone €
<b>2016</b>	31 [dal 1.12.2016 al 31.12.2016]	(60.000,00 : 1460) x 31	1.273,97
<b>2017</b>	366 [dal 1.1.2017 al 31.12.2017]	(60.000,00 : 1460) x 366	15.041,10
<b>2018</b>	365 [dal 1.1.2018 al 31.12.2018]	(60.000,00 : 1460) x 365	15.000,00
<b>2019</b>	365 [dal 1.1.2019 al 31.12.2019]	(60.000,00 : 1460) x 365	15.000,00
<b>2020</b>	333 [dal 1.1.2020 al 30.11.2020]	(60.000,00 : 1460) x 333	13.684,93
<b>Totale</b>			<b>60.000,00</b>

**Circ. n. 2/2017**  
**Periodo 1-31 Marzo 2017**

4. *suddivisione dei canoni di locazione finanziaria di competenza fiscale in quota di capitale e quota interessi*, applicando la seguente formula espressamente prevista dal D.M. 24 aprile 1998 per determinare la quota di capitale e, per differenza, la quota interessi:

$\frac{\text{costo sostenuto dal soggetto concedente}}{\text{giorni di durata contrattuale del contratto di leasing}} \times \text{giorni periodo d'imposta}$
---

come evidenziato nel seguente prospetto:

Anno	Giorni di competenza	Quota canone	Calcolo	Quota capitale	Quota interessi
<b>2016</b>	31 [dal 2.11.2016 al 31.12.2016]	1.273,97	(57.000,00 : 1460) x 31	1.210,27	63,70
<b>2017</b>	366 [dal 1.1.2017 al 31.12.2017]	15.041,10	(57.000,00 : 1460) x 366	14.289,04	752,06
<b>2018</b>	365 [dal 1.1.2018 al 31.12.2018]	15.000,00	(57.000,00 : 1460) x 365	14.250,00	750,00
<b>2019</b>	365 [dal 1.1.2019 al 31.12.2019]	15.000,00	(57.000,00 : 1460) x 365	14.250,00	750,00
<b>2020</b>	333 [dal 1.1.2020 al 30.11.2020]	13.684,93	(57.000,00 : 1460) x 333	13.000,69	684,24
<b>Totali</b>		<b>60.000,00</b>	-	<b>57.000,00</b>	<b>3.000,00</b>
N.B.: il calcolo della quota interessi può essere effettuato direttamente con la formula: "Canoni di competenza del periodo - [costo sostenuto dalla società di leasing concedente : giorni durata contrattuale del contratto di leasing) x giorni di competenza del periodo d'imposta]".					

5. *Calcolo dell'agevolazione applicata nella misura del 40% della quota capitale dei canoni di leasing di competenza del periodo d'imposta.*

Periodo d'imposta	Canoni leasing di competenza	Quota capitale di competenza	Quota capitale con maggiorazione del 40%
<b>2016</b>	1.273,97	1.210,27	1.694,38
<b>2017</b>	15.041,10	14.289,04	20.004,66
<b>2018</b>	15.000,00	14.250,00	19.950,00
<b>2019</b>	15.000,00	14.250,00	19.950,00
<b>2020</b>	13.684,93	13.000,69	18.200,96
<b>Totale</b>	<b>60.000,00</b>	<b>57.000,00</b>	<b>79.800,00</b>
N.B.: la quota interessi, di cui al precedente prospetto, non si modifica.			

6. individuazione dell'importo extra-contabile da indicare in sede di adempimento dichiarativo tra le "variazioni in diminuzione":

Periodo d'imposta	Canoni leasing di competenza	Quota capitale di competenza	Quota capitale con maggiorazione del 40%	Variazione in diminuzione (€)
<b>2016</b>	1.273,97	1.210,27	1.694,38	484,11
<b>2017</b>	15.041,10	14.289,04	20.004,66	5.715,62
<b>2018</b>	15.000,00	14.250,00	19.950,00	5.700,00
<b>2019</b>	15.000,00	14.250,00	19.950,00	5.700,00
<b>2020</b>	13.684,93	13.000,69	18.200,96	5.200,27
<b>Totale</b>	<b>60.000,00</b>	<b>57.000,00</b>	<b>79.800,00</b>	<b>22.800,00</b>

7. operatività del riscatto del bene:

Al termine del contratto di locazione, il bene viene riscattato per € 1.000,00 (più Iva), il quale deve essere considerato come "costo sostenuto dall'utilizzatore del bene" e, quindi, come tale, beneficia dell'agevolazione in argomento.

Ne deriva, pertanto, che ai fini dell'individuazione delle quote d'ammortamento il costo di riferimento da utilizzare risulterà pari a € 7.400,00 [€ 1.000,00 + (40% di € 1.000,00)].

## ***Detrazione Irpef del 50% dell'Iva pagata al costruttore per l'acquisto di immobili residenziali***

In sede di conversione del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244 (noto come decreto "Mille proroghe") è stata introdotta una norma che estende al 2017 la detrazione dell'Iva pagata per l'acquisto di unità immobiliari a destinazione residenziale cedute dalle imprese costruttrici.

In particolare, è possibile detrarre dall'Irpef - fino alla concorrenza del suo ammontare - il 50% dell'importo corrisposto a titolo di Iva per l'acquisto, effettuato entro il 31 dicembre 2017, di unità immobiliari a destinazione residenziale, di classe energetica A o B, cedute dalle imprese costruttrici delle medesime.

La detrazione deve necessariamente risultare ripartita in 10 quote annuali.

Si ritiene opportuno rammentare che la misura fu introdotta dal comma 56 dell'art. 1 della legge di stabilità 2016, che, al fine di favorire la ripresa del mercato immobiliare, aveva previsto che:

- ai fini dell'Irpef, sussiste la possibilità di detrarre dall'imposta lorda, fino alla concorrenza del suo ammontare, il 50% dell'importo corrisposto per il pagamento dell'Iva in relazione all'acquisto, effettuato entro il 31 dicembre 2016 (ora prorogata al 31 dicembre 2017), di unità immobiliari a destinazione residenziale, di classe energetica A o B, cedute dalle imprese costruttrici delle medesime;
- tale detrazione, che, come detto, è pari al 50% dell'imposta dovuta sul corrispettivo d'acquisto, doveva necessariamente risultare ripartita in dieci quote costanti nell'anno in cui sono state sostenute le spese e nei nove periodi d'imposta successivi.

Ai fini applicativi, è opportuno tenere in considerazione che il riferimento all'*impresa costruttrice* deve essere inteso nel senso ampio di "impresa che applica l'Iva all'atto del trasferimento", per cui l'agevolazione in argomento si deve ritenere operativa non solo all'impresa che ha realizzato l'immobile, ma anche a quelle di "*ripristino*" o "*ristrutturatrici*" che hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380.

Per beneficiare della particolare detrazione è necessario che l'acquisto dell'unità immobiliare a destinazione residenziale - di classe energetica A o B -, comprese risulti posto in essere direttamente dall'impresa costruttrice entro la fine del prossimo mese di dicembre, tenendo presente che:

- non sono state previste esclusioni per gli immobili cosiddetti di lusso;

- possono beneficiare dell'agevolazione anche le inerenti eventuali pertinenze (es.: posto auto, cantina, ecc.) se l'acquisto avviene contestualmente all'acquisto dell'unità abitativa e se nell'atto di acquisto viene data evidenza del vincolo pertinenziale.

Inoltre, poiché non sono stati previsti specifici divieti del cumulo della detrazione in esame con altre agevolazioni in materia di Irpef, si ritiene sussistente la possibilità per il contribuente che acquista un'unità immobiliare all'interno di un edificio interamente ristrutturato dall'impresa di costruzione di beneficiare:

- della detrazione del 50% dell'Iva sull'acquisto;

*nonché:*

- della detrazione per gli interventi di restauro e risanamento conservativo e/o di ristrutturazione edilizia (ai sensi dell'art. 16-bis, comma 3, del Tuir), da ripartire in 10 quote annuali costanti. Tale detrazione, che è operativa anche per l'anno in corso, con l'aliquota del 50%, deve essere calcolata sul 25% del prezzo di acquisto dell'unità immobiliare e, comunque, entro un importo massimo di € 96.000,00.

Al riguardo, però, è doveroso tenere in considerazione che, per il principio generale secondo cui non è possibile far valere due agevolazioni sulla medesima spesa, la detrazione per gli interventi di restauro e risanamento conservativo e/o di ristrutturazione edilizia, non può essere applicata anche all'Iva per la quale il contribuente si avvale della predetta detrazione.

A chiarimento dell'assunto, valga il seguente esempio numerico.

*Caso:* si consideri l'ipotesi di un contribuente che procede all'acquisto da un'impresa di ristrutturazione un'unità immobiliare, con le agevolazioni "prima casa", all'interno di un fabbricato interamente ristrutturato, al prezzo di € 208.000,00 (di cui € 200.000,00 quale base imponibile e € 8.000,00 per l'Iva 4%).

*Analisi:*

il contribuente ha la possibilità di beneficiare:

- della detrazione di € 4.000,00 (50% di € 8.000,00), spettante nell'entità pari al 50% dell'Iva pagata sull'acquisto dell'unità immobiliare;
- della detrazione di € 25.500,00, spettante per gli interventi di restauro e risanamento conservativo e/o di ristrutturazione edilizia (art. 16-bis, comma 3, del Tuir), che deve essere calcolata nella misura del 50% del 25% del costo dell'unità immobiliare rimasto a carico del contribuente. In pratica, l'entità della detrazione risulterà dal seguente conteggio:

$$[25\% \text{ di } (\text{€ } 208.000,00 - \text{€ } 4.000,00)] = \text{€ } 51.000,00$$

da cui:

$$50\% \text{ di } \text{€ } 51.000,00 = \text{€ } 25.500,00$$

Ad analoga conclusione si giunge anche nell'ipotesi di realizzazione di box pertinenziale, anche a proprietà comune, acquistato contestualmente all'unità immobiliare agevolata, relativamente al quale spetta anche la detrazione di cui all'art. 16-bis, comma 1, lettera d), del Tuir pari al 50% del costo di esecuzione documentato dall'impresa, come si evince dal seguente esempio numerico.

*Caso:* se un contribuente acquista da un'impresa costruttrice:

- un'unità immobiliare, con le agevolazioni "prima casa";
  - e:
  - un box pertinenziale (il cui costo di realizzazione è pari a € 10.000,00, esclusa Iva);
- al costo complessivo, pertinenza compresa, di € 208.000,00 (di cui € 200.000,00 quale base imponibile e € 8.000,00 per l'Iva 4%).

*Analisi:*

il contribuente ha la possibilità di beneficiare:

- della detrazione di € 4.000,00 (50% di € 8.000,00), spettante ai sensi dell'art. 1, comma 56, della legge di stabilità, nell'entità pari al 50% dell'Iva pagata sull'acquisto dell'unità immobiliare, comprensiva della pertinenza;

- della detrazione di € 5.100,00, spettante sul costo di realizzazione del box al netto dell'Iva portata in detrazione riferita a tale costo (art. 16-bis, comma 1, lettera d) del Tuir), che deve essere calcolata nella misura del 50% del costo di realizzazione della predetta pertinenza, al netto dell'Iva portata in detrazione (50% di € 400,00). In pratica, l'entità della detrazione risulterà dal seguente conteggio:

$€ 10.400,00 - (50\% \text{ di } € 400,00) = € 10.400,00 - € 200,00 = € 10.200,00$

da cui:

$50\% \text{ di } € 10.200,00 = € 5.100,00$

## ***Contabilizzazione dei crediti commerciali con dilazione di pagamento superiore a 12 mesi e con previsione di interessi attivi espliciti***

Per espresso disposto dell'art. 2426, comma 1, n. 8, del codice civile, i crediti commerciali devono essere rilevati in bilancio secondo il *criterio del costo ammortizzato*.

In sede di contabilizzazione di un credito per la prima volta:

- *il valore di iscrizione iniziale* deve necessariamente risultare costituito dal valore nominale del medesimo, al netto di tutti:
  - i premi;
  - gli sconti;
  - gli abbuoni;comprendendo, però, tutti gli eventuali oneri e costi direttamente attribuibili alla transazione oggetto dell'operazione;
- *i costi di transazione, le eventuali commissioni attive e passive e ogni differenza tra valore iniziale e valore nominale a scadenza*, devono necessariamente risultare compresi nel calcolo del costo ammortizzato, mediante l'utilizzo del criterio dell'interesse effettivo, che implica che essi siano ammortizzati lungo la durata attesa del credito.

Così operando il loro ammortamento integra o rettifica gli interessi attivi determinati applicando il tasso nominale, in maniera che il *tasso di interesse effettivo* può rimanere costante lungo la durata del credito il relazione al valore contabile, fatta salva la rilevazione delle variazioni imputabili ai flussi finanziari dei tassi variabili di riferimento, se applicabili.

Ne deriva, di conseguenza che:

- *il tasso di interesse effettivo*, deve risultare individuato al momento della rilevazione iniziale del credito e, per evidenti ragioni, deve essere successivamente utilizzato per la sua valutazione successiva, in quanto costituisce il riferimento interno di rendimento, costante lungo la durata del credito. In concreto, tende a rendere uguale il valore attuale dei flussi finanziari futuri derivanti dal credito e il suo valore di contabilizzazione iniziale;
- *i flussi finanziari futuri utili al calcolo del tasso di interesse effettivo*, devono necessariamente essere individuati tenendo presenti i diversi termini contrattuali della transazione che ha originato il credito, incluse le scadenze previste di incasso e pagamento, la natura dei flussi finanziari (capitale o interessi). Detti flussi non devono considerare le eventuali perdite e svalutazioni future dei crediti.

Inoltre, è anche opportuno tenere in considerazione che l'art. 2426, comma 1, n. 8, del codice civile, espressamente prescrive la necessità di considerare anche il cosiddetto "*fattore temporale*" nella valutazione dei crediti.

Pertanto, in sede di rilevazione iniziale, il tasso di interesse effettivo, deve necessariamente risultare confrontato con i tassi di interesse di mercato.



A chiarimento dell'assunto, si fa seguire un'esemplificazione numerica.

*Caso* - Il 2 gennaio 2017, una società a responsabilità limitata cede una partita di merci all'ingrosso per €1.000.000,00 (Iva compresa), senza sostenere costi di transazione.

Generalmente le condizioni di vendita praticate dalla società, in linea con la prassi di settore, prevedono l'incasso dei crediti verso clienti grossisti a "90 giorni fine mese data fattura".

Per l'operazione in esame, per esigenze finanziarie del cliente, viene accordata la possibilità di dilazione a 24 mesi, con incassi semestrali di € 250.000, con l'applicazione di un interesse di dilazione al tasso nominale esplicito semestrale posticipato dell'1%, quindi:

- € 10.000,00 [1% di € 1.000.000,00], per il primo semestre;
- € 7.500,00 [1% di € (1.000.000,00 – 250.000,00)], per il secondo semestre;
- € 5.000,00 [1% di € (1.000.000,00 – 250.000,00 – 250.000,00)], per il terzo semestre;
- € 2.500,00 [1% di € (1.000.000,00 – 250.000,00 – 250.000,00 – 250.000,00)], per il quarto e ultimo semestre;

tenendo in considerazione che al tasso di mercato è pari al 3% semestrale posticipato.

*Analisi procedurale per la determinazione del costo ammortizzato in assenza di attualizzazione*

Se il tasso di interesse effettivo risultasse allineato al tasso di mercato, il valore di iscrizione iniziale del credito sarebbe di € 1.000.000,00, pari al suo valore nominale, poiché non vi sono costi di transazione né differenze tra valore iniziale e valore a scadenza da ammortizzare lungo la durata del credito.

Il tasso di interesse effettivo è, nel caso in esame, pari al tasso di interesse nominale, costituisce, infatti, il tasso interno di rendimento che attualizza esattamente gli incassi futuri nel periodo di durata del credito al valore contabile netto rilevato in sede di rilevazione iniziale di € 1.000.000,00.

*Soluzione*

La determinazione del valore iniziale di iscrizione del credito deve necessariamente risultare dal seguente *processo di attualizzazione*:

€ (250.000 + 10.000)	€ (250.000 + 7.500)	€ (250.000 + 5.000)	€ (250.000 + 2.500)	
-----	+ -----	+ -----	+ -----	= €
1.000.000,00				
(1,01) <sup>1</sup>	(1,01) <sup>2</sup>	(1,01) <sup>3</sup>	(1,01) <sup>4</sup>	

*Prospetto riepilogativo*

La seguente tabella fornisce i dettagli di riferimento del costo ammortizzato, degli interessi attivi e dei flussi finanziari del credito in ogni periodo di riferimento.

<b>Data</b>	<b>Valore contabile del credito all'inizio del periodo</b>	<b>Flussi finanziari per interessi attivi espliciti al tasso dell'1%</b>	<b>Flussi finanziari in entrata</b>	<b>Valore contabile del credito alla fine dell'esercizio</b>
<i>Riferimenti -&gt;</i>	<i>A</i>	<i>B = 1% di A</i>	<i>C</i>	<i>D = A - C</i>
30 giugno 2017	1.000.000,00	10.000,00	250.000,00	750.000,00
31 dicembre 2017	750.000,00	7.500,00	250.000,00	500.000,00
30 giugno 2018	500.000,00	5.000,00	250.000,00	250.000,00
31 dicembre 2018	250.000,00	2,500,00	250.000,00	0,00

Ai fini contabili, gli *interessi attivi* devono necessariamente risultare rilevati tra i proventi finanziari di competenza:

– del 2017 per € 17.500,00 (€ 10.000,00 + € 7.500,00);  
e:

– del 2018 per € 7.500,00 (€ 5.000,00 + 2.500,00).

In contabilità generale d'impresa, al momento degli incassi devono risultare eseguite le seguenti registrazioni:

- *riscossione del flusso finanziario del 30 giugno 2017:*

----- 30.6.2017 -----			
Banca c/c	a	Diversi	260.000,00
		Crediti verso clienti	250.000,00
		Interessi attivi (proventi finanziari)	10.000,00

- *riscossione del flusso finanziario del 31 dicembre 2017:*

----- 31.12.2017 -----			
Banca c/c	a	Diversi	257.500,00
		Crediti verso clienti	250.000,00
		Interessi attivi (proventi finanziari)	7.500,00

- *riscossione del flusso finanziario del 30 giugno 2018:*

----- 31.6.2018 -----			
Banca c/c	a	Diversi	255.000,00
		Crediti verso clienti	250.000,00
		Interessi attivi (proventi finanziari)	5.000,00

- *riscossione del flusso finanziario del 31 dicembre 2018:*

----- 31.12.2018 -----			
Banca c/c	a	Diversi	252.500,00
		Crediti verso clienti	250.000,00
		Interessi attivi (proventi finanziari)	2.500,00