



**COMMISSIONI RIUNITE BILANCIO
DELLA CAMERA DEI DEPUTATI
E
DEL SENATO DELLA REPUBBLICA**

AUDIZIONE DEL DIRETTORE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Esame del disegno di legge

*" Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il
triennio 2017-2019"*

Atto Camera 4127-bis

Roma, 7 novembre 2016 (ore 13,30)
Camera dei Deputati - Sala del Mappamondo

Sommario

1. Premessa	3
2. Credito d'imposta ricerca e sviluppo	6
3. L'IRI	7
4. Il nuovo regime di cassa per i contribuenti in contabilità semplificata.....	12
5. La nuova disciplina relativa alla maggiorazione della deduzione di ammortamenti.....	14
6. Cessione del credito corrispondente alla detrazione per lavori condominiali.....	16
7. Premi di risultato e welfare aziendale.....	21
8. Regime opzionale per le persone fisiche che si trasferiscono in Italia.....	24

1. Premessa

Signor Presidente, Onorevoli Deputati,

Vi ringrazio preliminarmente per avermi offerto l'opportunità di esprimere alcune personali riflessioni, frutto dell'osservazione che ho maturato in questi anni alla guida dell'amministrazione finanziaria.

Il contesto è, certamente, dei più stimolanti perché è in discussione la Legge di bilancio, alla quale spetta il delicato compito di fungere da punto di equilibrio tra le contrapposte esigenze di entrata e di spesa, così avvertite anche dalla comunità sociale in un momento storico delicato quale quello attuale.

Il punto di osservazione da cui mi pongo – quello dell'amministrazione finanziaria – è poi ancor più interessante in quanto il fisco, cui siamo abituati a pensare, secondo il tradizionale insegnamento delle scienze delle finanze, come principale capitolo delle entrate dello Stato, è sempre più spesso chiamato a fungere da importante leva per la crescita e lo sviluppo del Paese ricoprendo, pertanto, un ruolo attivo anche sotto il profilo della spesa.

Si tratta della nota funzione extrafiscale del tributo, la cui struttura, sempre più spesso, si modifica alla luce dell'obiettivo meta-tributario che si intende raggiungere, disincentivante in alcuni casi, incentivante in altri più numerosi, come vedremo di seguito nell'analisi di alcune misure.

La recente esperienza della delega fiscale ha, in particolare, consolidato l'uso del tributo come strumento di incentivazione, rafforzando l'idea secondo cui lo sviluppo e la competitività di un Paese passano (anche) attraverso la forza attrattiva che una politica fiscale agevolativa, purché seria e rigorosamente attenta al rispetto dei limiti interni ed internazionali, può offrire ai potenziali investitori.

Mi pare che anche la Legge di bilancio in discussione si ponga, in parte, sulla stessa linea d'onda, innanzitutto destinando le maggiori risorse derivanti dalle misure di contrasto all'evasione fiscale e di efficientamento delle attività di riscossione, contenute essenzialmente nel decreto legge 22 ottobre 2016, n. 193, al finanziamento di una serie di provvedimenti che si pongono, da un lato, a sostegno della competitività delle imprese e

della crescita economica e, dall'altro, come strumenti di incentivazione per l'individuo, assunto nella sua dimensione personale, lavorativa e familiare.

Mi preme, infatti, sottolineare come la legge di bilancio, quale legge a vocazione generale, operi in entrambe le direzioni sopra indicate.

Nella direzione del potenziamento della competitività economica del sistema Paese, tralasciando gli interventi che hanno portata estremamente settoriale ed ambiti di applicazione più limitati, è indiscutibile che la legge metta in campo una serie di modifiche essenzialmente volte a ridurre il prelievo tributario sul reddito d'impresa, attraverso riduzioni di aliquote, incentivi alla capitalizzazione, introduzione di regimi nuovi, proroga di misure agevolative già introdotte nel sistema, sempre nell'ottica di garantire neutralità nelle scelte delle forme organizzative della propria attività e nel rispetto di immanenti esigenze di semplificazione. Le misure introdotte riguardano sia le imprese più strutturate che quelle di ridotte dimensioni

Anche se su alcune di queste misure mi soffermerò più avanti, a titolo di esempio, in questa direzione basti pensare:

- alla proroga e al rafforzamento della disciplina di maggiorazione della deduzione degli ammortamenti, incentrata, in particolare, sull'investimento in nuovi beni strumentali ad alto contenuto tecnologico, che realizza anche l'importante funzione di strumento di potenziamento di questi ultimi nella prospettiva nota come Industria 4.0;
- alla proroga dei termini di rivalutazione di terreni e partecipazione ed, ancor di più, alla riapertura - ampiamente richiesta dagli operatori del settore - dei termini per l'assegnazione o la cessione agevolata e per l'estromissione dei beni dal patrimonio dell'impresa da parte dell'imprenditore individuale;
- all'introduzione di una nuova disciplina dell'imposta sul reddito imprenditoriale finalizzata a favorire anche la capitalizzazione delle imprese ed ad eliminare alcune penalizzazioni del previgente sistema di tassazione degli imprenditori individuali e delle società di persone;
- al rafforzamento del credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo;

- alle misure di sgravio introdotte per gli imprenditori agricoli professionali ed i coltivatori diretti in considerazione del fatto che il comparto agricolo attraversa da anni una delle crisi più incisive e durature del settore;
- all'estensione e rafforzamento delle agevolazioni per gli investimenti nelle start-up e nelle piccole e medie imprese innovative;
- al regime di cassa introdotto per le imprese in contabilità semplificata.

Sotto il versante della tutela dell'individuo anche al di fuori della sfera economico - imprenditoriale, nel contesto più generale degli interventi nel settore previdenziale, assistenziale e delle altre politiche di sostegno, che costituiscono una fetta significativa degli impegni di spesa (circa il 24% del totale), si apprezzano molteplici misure fiscali rivolte:

- all'individuo come persona, come, ad esempio la disposizione che prevede la riduzione del Canone RAI, la norma che, nell'ottica del contenimento della pressione fiscale complessiva, proroga anche per il 2017 per gli enti locali il blocco degli aumenti delle aliquote dei tributi e delle relative addizionali regionali la disposizione che modifica l'articolo 13 del TUIR (No tax area Pensionati) o, ancora, quella che, nella prospettiva di attrarre in Italia persone che hanno un'alta capacità di spesa e quindi di incrementare la domanda interna, introduce una nuova imposta sostitutiva opzionale sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia;
- all'individuo come lavoratore come, ad esempio, la disposizione che rende permanente l'agevolazione per il cosiddetto "rientro dei cervelli" o le misure destinate a potenziare la disciplina dei premi di produttività ed il welfare aziendale;
- all'individuo nella dimensione familiare, come, ad esempio, il "buono nido" che sostituisce la precedente detrazione fiscale.

Sempre nella legge di bilancio un importante capitolo è quello che concerne le detrazioni fiscali per interventi di ristrutturazione edilizia, riqualificazione antisismica e riqualificazione energetica, su cui mi soffermerò anche oltre, trattandosi di misure che, come noto, sono apprezzabili tanto nella prospettiva del "consumatore finale"

dell'intervento, cui viene riconosciuta una detrazione, quanto in quella delle imprese operanti nei settori interessati dalle disposizioni, implicitamente incentivati. Senza trascurare, peraltro che tale misure determinano un contrasto di interessi utile a far emergere basi imponibili e agevolano interventi fondamentali per la sicurezza e la qualità della vita dei cittadini che le effettuano.

2. Credito d'imposta ricerca e sviluppo

Il Disegno di legge interviene sulla attuale disciplina del credito d'imposta ricerca e sviluppo, misura già ampiamente conosciuta nell'ordinamento come figura emblematica dell'uso dell'incentivo fiscale quale leva per la promozione dell'innovazione.

La disciplina del credito – introdotta dal noto decreto Destinazione Italia nel dicembre 2013, senza tuttavia trovare concreta attuazione per mancanza di copertura finanziaria - era già stata modificata dalla Legge di Stabilità 2015 nella prospettiva di agevolare, da un lato, gli investimenti e, dall'altro, l'occupazione del personale con profilo altamente qualificato.

La disciplina torna nuovamente al centro dell'attenzione perché ne vengono potenziati ulteriormente gli effetti, sia in ordine alla misura ed ai tempi di fruizione che riguardo ai soggetti ammessi, con l'intento di renderla più appetibile ed accessibile.

Sotto il primo profilo, la norma contenuta nel disegno di legge, da un lato riconosce il credito d'imposta nella misura unica del 50% delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media degli investimenti in ricerca e sviluppo realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 ("spese incrementali"), e dall'altro ne dispone la proroga di un anno (fino al periodo in corso al 31 dicembre 2020).

Sotto il secondo versante – quello dei soggetti ammessi - il disegno di legge interviene, in particolare, sull'ambito di applicazione del credito d'imposta al fine di favorire le attività di ricerca e sviluppo svolte da imprese che operano sul territorio nazionale in base a contratti di committenza con imprese residenti o localizzate in altri Stati membri dell'Unione europea, negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico

europeo ovvero in Stati inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996.

Inoltre, la nuova disposizione conferma l'ammissione al credito d'imposta delle spese relative a tutto il personale impiegato in attività di ricerca e sviluppo, sia altamente qualificato sia tecnico. Inoltre, atteso che tutte le spese incrementalmente ammissibili al credito d'imposta, alla luce dell'intervento in esame, sono agevolabili nella misura del 50%, per esigenze di coordinamento viene abrogata la previgente disposizione nella parte in cui, al fine di incentivare ulteriormente le spese relative al personale altamente qualificato e alla ricerca extra muros, prevedeva per queste ultime l'innalzamento al 50% della misura del credito d'imposta spettante.

E' stato, infine, significativamente aumentato il limite entro il quale può spettare il beneficio fiscale portandolo da 5 a 20 milioni di euro in modo da agevolare concretamente i soggetti innovativi di più grandi dimensioni che effettuano consistenti spese di ricerca, con ruolo trainante per l'economia del Paese.

3. L'IRI

Il comma 1 dell'articolo 68 del disegno di legge in discussione, con l'introduzione dell'imposta sul reddito d'impresa (IRI), innova sotto il profilo strutturale il sistema di imposizione sui redditi d'impresa prodotti dalle persone fisiche, in forma individuale o associata.

In via preliminare, si ricorda che l'introduzione di una siffatta modalità di imposizione era stata auspicata già nell'ambito dei lavori della Commissione Biasco (Commissione di Studio sulla Imposizione delle Società (2007), istituita presso il Ministero dell'economia nel 2006), laddove era stato evidenziato che, con l'introduzione di questo tipo di regime basato sull'applicazione dell'aliquota proporzionale anche ai soggetti IRPEF che producono reddito d'impresa, si realizzavano grandi passi, all'interno della riforma, verso un avvicinamento della tassazione delle imprese personali e individuali a quella delle imprese societarie. Tale auspicio era poi stato accolto nella legge delega

fiscale 11 marzo 2014, n. 23 ove all'articolo 11 era demandata al Governo l'emanazione dei decreti legislativi recanti, tra l'altro, l'introduzione dell'imposta sul reddito d'impresa.

L'introduzione della nuova imposta era attesa da molto tempo da parte degli operatori economici come segno di un cambiamento importante e strutturale della tassazione, teso a dare alle imprese individuali una imposta "propria", in omaggio alle esigenze di equità del prelievo.

Obiettivi fondamentali dell'IRI sono:

- ridurre il prelievo per la parte di utile che rimane in azienda
- incentivare le medie imprese a aumentare il proprio patrimonio
- consentire alle imprese di essere assoggettate ad una imposta proporzionale con aliquota corrispondente a quella dell'IRES senza essere obbligate a modificare la forma in cui svolgono la attività (impresa individuale, società di persone, società di capitali).

Entrando nel merito del funzionamento tecnico della nuova disposizione, la lettera b) del comma 1 del citato articolo 68 prevede l'inserimento nel testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) di una nuova disposizione (articolo 55-bis) recante la disciplina dell'imposta sul reddito di impresa (IRI).

Si tratta di un regime impositivo **opzionale** per le imprese individuali e le società di persone commerciali in contabilità ordinaria. La disposizione è finalizzata a favorire la capitalizzazione delle imprese, separando ai fini impositivi il reddito derivante dall'impresa - che sconta la tassazione in misura proporzionale - dagli altri redditi percepiti dall'imprenditore, in cui confluirà anche il reddito che lo stesso imprenditore ritrae dall'azienda come compenso del suo contributo lavorativo, assoggettati all'ordinaria IRPEF in misura progressiva.

In altri termini la gli imprenditori individuali per la parte di reddito reinvestita nell'azienda non sono assoggettati a tassazione progressiva . Questa viene, invece, operata all'atto del prelievo del reddito dall'impresa.

Con l'opzionalità, il legislatore ha inteso salvaguardare l'esigenza di lasciare l'imprenditore individuale o le società di persone interessate dalle novità libere di scegliere la forma di tassazione cui essere assoggettati.

Il reddito di impresa, assoggettato a tassazione separata con applicazione dell'aliquota prevista ai fini IRES nella misura del 24 per cento a partire dal 2017, non concorre alla formazione del reddito complessivo dell'imprenditore (o socio) ai fini IRPEF. In tal modo si realizza l'equiparazione nell'imposizione dei redditi di impresa a prescindere dalla forma organizzativa adottata (impresa individuale, società di persone o società di capitali), secondo un approccio di sostanziale neutralità della scelta della forma organizzativa dell'impresa.

Ricordo che dal 2017 con la riduzione dell'IRES dal 27,5 al 24 la nostra aliquota si avvicina a quella mediamente praticata nella UE. A questa riduzione della tassazione che riguarda le imprese medio grandi si affianca grazie all'IRI anche la riduzione della tassazione per le piccole imprese.

Come evidenziato dalla relazione illustrativa, scindendo il reddito dell'impresa - tassato sempre all'aliquota dell'imposta sulle società, che è generalmente inferiore all'aliquota marginale massima dell'imposta personale dell'imprenditore o dei soci - da quello dell'imprenditore diviene possibile sgravare in modo sostanziale e percepibile il reddito reinvestito nell'impresa e mantenere una tassazione analoga a quella degli altri redditi da lavoro (dipendente o da pensione) sulla parte di reddito che l'imprenditore ritrae dall'azienda per soddisfare i propri bisogni; in sostanza, mentre si mantiene un'equità orizzontale ai fini IRPEF sui redditi personali dei diversi tipi di lavoro (dipendente, autonomo, imprenditoriale), si riconosce, concedendo un carico fiscale ridotto, l'utilità sociale della patrimonializzazione e dell'investimento nell'azienda.

I soggetti beneficiari del regime IRI sono individuati dal comma 1 dell'articolo 55-bis del TUIR negli imprenditori individuali e nelle società di persone commerciali (s.n.c. e s.a.s.), in contabilità ordinaria. Il regime è fruibile, quindi, da tutti i soggetti IRPEF che svolgono attività di impresa a prescindere da qualsivoglia parametro dimensionale e, quindi, anche da soggetti che, per natura, sono ammessi al regime di contabilità semplificata o a regimi per i contribuenti minori. In questi ultimi casi, tuttavia, il regime è applicabile solo se i soggetti sono in contabilità ordinaria per opzione.

La base imponibile IRI è calcolata applicando le ordinarie regole di determinazione del reddito di impresa previste dal capo VI del TUIR, portando in deduzione le somme

prelevate a carico dell'utile dell'esercizio (e delle riserve di utili) dall'imprenditore o dai collaboratori familiari o dai soci.

A tal riguardo, è da evidenziare che l'ammontare dell'utile di esercizio e delle riserve di utili costituisce il limite massimo di prelevamenti possibili. Ai fini del regime IRI, i prelievi di utili (o di riserve di utili) assumono rilevanza fiscale ai fini della deducibilità in capo alla società/impresa individuale ovvero di tassazione ai fini IRPEF per soci, titolare e collaboratori nei limiti del reddito d'esercizio o dei redditi di esercizi precedenti che hanno già scontato la tassazione con aliquota proporzionale. I redditi d'impresa eccedenti la misura dell'utile d'esercizio in modo definitivo – per l'applicazione di variazioni fiscali in aumento "definitive" (si pensi, ad esempio, alla parziale indeducibilità dei costi per le auto aziendali) – restano assoggettati esclusivamente ad IRI, dal momento che non potranno essere oggetto di prelevamento.

Ai fini della determinazione del limite di deducibilità delle somme prelevate, il reddito d'esercizio, o di esercizi precedenti, va considerato al netto delle perdite IRI riportabili.

Il comma 2 dell'articolo 55-bis regola il riporto delle perdite generate in costanza del regime IRI, prevedendo la possibilità di riportare in avanti le perdite, al fine di utilizzarle in compensazione dei redditi dei periodi di imposta successivi per l'intero importo che trova capienza in ciascuno di essi, senza il vincolo temporale del quinquennio, in deroga a quanto previsto dall'articolo 8, comma 3, del TUIR per il riporto delle perdite delle imprese individuali e società di persone in contabilità ordinaria.

Trattandosi di un regime opzionale con durata temporalmente limitata, è stato, inoltre, regolamentato il regime transitorio delle perdite maturate nel regime IRI e non utilizzate prima della uscita dallo stesso. In particolare, si è previsto che, in caso di fuoriuscita dal regime IRI, l'ultimo anno di permanenza in detto regime costituisce l'anno di maturazione delle perdite residue dal quale far decorrere il quinquennio entro cui tali perdite potranno essere utilizzate.

Per quanto concerne le modalità di imposizione delle somme prelevate, a carico dell'utile dell'esercizio e delle riserve di utili, dall'imprenditore o dai collaboratori familiari o dai soci, il comma 3 dell'articolo 55-bis del TUIR stabilisce che le stesse concorrano a

formare il reddito imponibile in capo al percettore come reddito di impresa. In tal modo, le somme che l'imprenditore (o il socio) preleva dall'impresa (o dalla società) non mutano la natura di reddito d'impresa e concorrono, in tale veste, alla formazione del reddito complessivo dell'imprenditore (o socio) stesso.

Il comma 4 dell'articolo 55-bis del TUIR disciplina le modalità di opzione per il regime IRI, prevedendo che l'opzione abbia durata pari a cinque periodi di imposta e sia rinnovabile. Tale scelta è effettuata dall'imprenditore e dalla società di persone nella dichiarazione dei redditi ed ha effetto dal periodo di imposta cui è riferita la dichiarazione.

Il comma 5 dell'articolo 55-bis del TUIR prevede che, nel regime IRI, non trova applicazione l'imputazione per trasparenza dei redditi in capo ai soci, prevista dall'articolo 5 del TUIR, in quanto gli utili non distribuiti ai soci e, quindi, non prelevati, essendo reinvestiti nell'attività d'impresa esercitata, non sono più attribuiti e imputati ai soci in base al principio di trasparenza fiscale.

L'imposta sui redditi d'impresa è, infatti, a carico della società di persone. Resta ferma l'applicazione della presunzione di proporzionalità ai conferimenti eseguiti previsto dall'articolo 5 del TUIR per la concorrenza del reddito d'impresa prodotto dalla società in capo ai soci. Pertanto, i redditi d'impresa dei soggetti di cui all'articolo 5 del TUIR verranno, quindi, sottoposti a due diverse forme di prelievo ai fini delle imposte dirette: in capo alla società di persone sono imponibili, ai fini IRI, i redditi di impresa non percepiti dai soci e, quindi, reinvestiti, mentre solo le somme distribuite ai soci concorrono alla formazione del reddito complessivo imponibile ai fini dell'IRPEF in capo agli stessi.

Il comma 6 dell'articolo 55-bis regola, infine, la distribuzione delle riserve pregresse di utili successivamente all'ingresso nel regime IRI, al fine di evitare fenomeni di doppia tassazione. All'uopo, si è garantita l'irrilevanza reddituale delle somme prelevate dall'imprenditore o socio a carico di riserve costituite da utili già tassati per trasparenza "fuori dal regime IRI", che, quindi, da un lato, non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini IRPEF dell'imprenditore individuale o dei soci delle società di persone e, dall'altro, non possono essere portate in deduzione del reddito assoggettabile a IRI. Contestualmente, si è stabilita una presunzione per cui si considerano distribuite prima le riserve formate antecedentemente l'ingresso nel regime.

Con finalità di coordinamento, la lettera a) del comma 1 dell'articolo 68 del DDL modifica l'articolo 23 del TUIR con l'inclusione tra le fattispecie reddituali imponibili per i soggetti non residenti delle somme erogate ai soci di società di persone commerciali ai sensi dell'articolo 55-bis.

La lettera c) del comma 1 dell'articolo 68 dello schema normativo, in coerenza con l'introduzione nel sistema tributario della disciplina IRI, integra l'articolo 116 del TUIR che consente l'opzione per la trasparenza fiscale per le società a ristretta base societaria, prevedendo la possibilità per le società a responsabilità limitata il cui volume di ricavi non supera le soglie previste per l'applicazione degli studi di settore e con una compagine sociale composta esclusivamente da persone fisiche in numero non superiore a 10 o a 20 nel caso di società cooperativa, di optare per il regime IRI.

La scelta è volta ad evitare la disparità di trattamento che si sarebbe verificata tra le società di persone commerciali in contabilità ordinaria, che possono optare per l'IRI a norma del nuovo articolo 55-bis del TUIR, e quelle società di capitali che proprio in virtù della composizione della base societaria – formata unicamente da un numero limitato di persone fisiche – e dei limiti dimensionali dell'attività esercitata, si trovano in una situazione fattuale analoga. In particolare, nel nuovo comma 2-bis dell'articolo 116, nel consentire l'opzione per il regime IRI alle società di capitali a ristretta base societaria, si prevede l'applicazione per queste ultime delle regole di determinazione del reddito ai fini IRPEF, chiarendo contestualmente che gli utili derivanti dalla partecipazioni in detti soggetti sono trattati alla stregua dei compensi previsti dal comma 2 dell'articolo 55-bis e, quindi, perdono la natura di redditi di capitali ma concorrono alla formazione del reddito del percettore quale reddito d'impresa. A ciò consegue la non applicazione delle ritenute d'acconto previste dagli articoli 26 e ss. dal decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

4. Il nuovo regime di cassa per i contribuenti in contabilità semplificata

L'articolo 5 del DDL bilancio 2017 introduce, per le imprese individuali e le società di persone in regime di contabilità semplificata, un regime di determinazione del reddito e del valore della produzione netta fondato sul criterio di cassa, in sostituzione del criterio della competenza.

La disposizione interessa 439 mila imprese in forma associata e 1.766.000 imprese individuali

Le modifiche introdotte determinano, quindi, una revisione delle regole di tassazione applicabili ai fini delle imposte sui redditi e ai fini IRAP, nell'ottica di agevolare e semplificare i criteri di determinazione del reddito delle piccole imprese.

In particolare, la nuova formulazione del comma 1 dell'articolo 66 del TUIR deroga al criterio della competenza, attribuendo rilevanza fiscale ai **ricavi percepiti** e alle **spese sostenute**. Ciò consente di correlare tassazione e liquidità delle imprese

Restano ferme, invece, le regole di determinazione e imputazione temporale delle plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze, ammortamenti e accantonamenti.

Per motivi di coordinamento, la norma provvede a modificare il precedente comma 3 dell'articolo 66 del TUIR, al fine di rendere coerente la nuova formulazione normativa con il principio di cassa introdotto.

Più precisamente, è stato modificato il riferimento ai commi dell'articolo 109 del TUIR riguardanti l'applicazione del criterio di competenza e sono stati soppressi gli ultimi due periodi del predetto articolo 66 che consentono - ai soggetti in regime di contabilità semplificata - di dedurre i costi concernenti contratti da cui derivano corrispettivi periodici, relativi a spese di competenza di due periodi d'imposta e di importo non superiore a 1.000 euro, nell'esercizio in cui ricevono il documento probatorio, anziché alla data di maturazione dei corrispettivi.

Per evitare fenomeni di doppia imposizione, inoltre, la norma prevede che il reddito del periodo d'imposta in cui si applica il principio di cassa è ridotto dell'importo delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente soggetto a regime ordinario.

Le nuove disposizioni introducono il criterio di cassa per le imprese non solo per le imposte sui redditi, ma anche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP

In particolare, la norma stabilisce che la base imponibile delle imprese individuali e delle società di persone in regime di contabilità semplificata - di cui al comma 1 dell'articolo 5-bis del decreto legislativo n. 446 del 1997 - è determinata con i medesimi criteri previsti dall'articolo 66 del TUIR.

La nuova norma prevede, peraltro, ad allineare gli obblighi contabili delle imprese minori in regime di contabilità semplificata alle modifiche introdotte nell'articolo 66 del TUIR.

In tale ottica, è stato modificato l'articolo 18 del DPR n. 600 del 1973 prevedendo - in luogo dell'annotazione dell'ammontare globale delle entrate e delle uscite relative a tutte le operazioni effettuate nella prima e nella seconda metà di ogni mese - l'annotazione analitica, in un apposito registro, dei ricavi percepiti e dei costi sostenuti da coloro che non eseguono operazioni soggette a registrazione ai fini Iva.

5. La nuova disciplina relativa alla maggiorazione della deduzione di ammortamenti

Il disegno di legge di bilancio 2017 prevede la "proroga" e il "rafforzamento" della disciplina relativa alla maggiorazione della deduzione di ammortamenti.

E' il caso di ricordare che la legge di stabilità per il 2016 aveva introdotto, per gli acquisti di "beni materiali strumentali nuovi" effettuati entro il 31 dicembre 2016, il c.d. "super ammortamento", ossia la possibilità per l'imprenditore e il lavoratore autonomo di dedurre, ai fini delle imposte sui redditi, ammortamenti pari al costo di acquisizione del bene aumentato del 40%.

Con riferimento alla proroga è ora possibile fruire del super ammortamento dei beni in esame acquistati dai contribuenti interessati entro il 31 dicembre 2017, o fino al 30 giugno 2018 a condizione che entro il 31 dicembre 2017 l'ordine risulti accettato dal venditore e siano stati pagati acconti pari ad almeno il 20 per cento; la proroga non vale per i veicoli e i mezzi di trasporto, tranne che per quelli utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività di impresa.

Il disegno di legge di bilancio 2017 introduce, accanto al super ammortamento, una disciplina nuova e specifica, il c.d. “iper ammortamento”, che riguarda i beni materiali strumentali nuovi, acquistati nel medesimo arco temporale sopra indicato, che sono funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave Industria 4.0; si tratta di beni ad elevatissima tecnologia, interconnessi e collegati ad internet, per i quali la maggiorazione è riconosciuta nella misura “rafforzata” del 150% del costo di acquisizione.

Per la fruizione dei benefici connessi all’iper ammortamento, l’impresa è tenuta a produrre una dichiarazione resa dal legale rappresentante, ovvero, per i beni che hanno un costo di acquisizione superiore a 500 mila euro, una perizia tecnica giurata, attestante che il bene possiede le particolari caratteristiche tecniche previste dalla legge di bilancio.

I beni che possono fruire di questa agevolazione sono indicati in un apposito allegato. Citando solo i primi beni elencati e solo per dare una idea, ricordo che possono fruire della agevolazione i beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti come:

- macchine utensili per asportazione,
- macchine utensili operanti con laser e altri processi a flusso di energia (ad esempio plasma, waterjet, fascio di elettroni), elettroerosione, processi elettrochimici,
- macchine per la realizzazione di prodotti mediante la trasformazione dei materiali o delle materie prime,
- macchine utensili per la deformazione plastica dei metalli e altri materiali,
- macchine utensili per l’assemblaggio, la giunzione e la saldatura,
- macchine per il confezionamento e l’imballaggio,
- macchine utensili di de-produzione e riconfezionamento per recuperare materiali e funzioni da scarti industriali e prodotti di ritorno a fine vita (ad esempio macchine per il disassemblaggio, la separazione, la frantumazione, il recupero chimico),
- robot, robot collaborativi e sistemi multi-robot,
- macchine utensili e sistemi per il conferimento o la modifica delle caratteristiche superficiali dei prodotti o la funzionalizzazione delle superfici,
- macchine per la manifattura additiva utilizzate in ambito industriale,

- macchine, strumenti e dispositivi per il carico e lo scarico, la movimentazione, la pesatura e la cernita automatica dei pezzi, dispositivi di sollevamento e manipolazione automatizzati, AGV e sistemi di convogliamento e movimentazione flessibili, e/o dotati di riconoscimento dei pezzi (ad esempio RFID, visori e sistemi di visione),
- magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica.

Tutte le macchine sopra citate devono essere dotate delle seguenti caratteristiche:

- controllo per mezzo di CNC (Computer Numerical Control) e/o PLC (Programmable Logic Controller),
- interconnessione ai sistemi informatici di fabbrica con caricamento da remoto di istruzioni e/o part program,
- integrazione automatizzata con il sistema logistico della fabbrica o con la rete di fornitura e/o con altre macchine del ciclo produttivo,
- interfaccia tra uomo e macchina semplici e intuitive
- rispondenza ai più recenti parametri di sicurezza, salute ed igiene del lavoro.

6. Cessione del credito corrispondente alla detrazione per lavori condominiali

Il disegno di legge di bilancio 2017 (all'articolo 2, commi 1 e 2) dedica particolare attenzione alle agevolazioni fiscali previste per i lavori condominiali, sia di riqualificazione energetica che edilizi con particolare riferimento a quelli antisismici.

Le agevolazioni vigenti vengono, infatti, non solo prorogate ma in alcuni casi potenziate, facilitandone, peraltro, la fruizione attraverso la possibilità di cederle sotto forma di credito d'imposta, a determinate condizioni. Analogamente a quanto previsto dalle norme vigenti fino al 2016, ai fini delle agevolazioni fiscali sono assimilati ai lavori condominiali quelli che riguardano l'edificio nella sua interezza anche se realizzati sulle parti di proprietà dei singoli condòmini (ad esempio vengono sostituiti gli infissi di tutte le case).

Diversamente da quanto previsto dalle precedenti leggi di stabilità, che disponevano proroghe annuali, il disegno di legge di bilancio proroga le agevolazioni per i lavori condominiali di risparmio energetico e antisismici di cinque anni, fino al 31 dicembre 2021. Il più ampio periodo di proroga è previsto anche per i lavori assimilati a quelli condominiali ma non anche per i lavori che interessano le singole unità abitative che vengono prorogati di un solo anno.

Per quanto riguarda gli interventi finalizzati al risparmio energetico, la misura della detrazione resta confermata al 65 per cento per gli interventi di riqualificazione energetica di singole unità abitative e di parti condominiali, mentre per gli interventi effettuati sulle parti comuni che comportano un risparmio energetico più significativo la percentuale di spesa detraibile è elevata:

- al 70 per cento nel caso di interventi che interessino l'involucro dell'edificio;
- al 75 per cento nel caso di interventi finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale e estiva e che conseguano determinati standard individuati in base al decreto del Ministro dello sviluppo economico 26 giugno 2015 e asseverati da professionisti abilitati mediante la cd. APE (attestato di prestazione energetico degli edifici).

A differenza di quanto previsto dalla normativa vigente, che detta limiti di detrazione massima a seconda della tipologia di intervento finalizzato al risparmio energetico, il disegno di legge di bilancio stabilisce un unico limite che tiene conto della dimensione dello stabile, fissandolo in misura non superiore a 40.000 euro di spesa, moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio.

Sul punto la norma non appare inequivocabile, per cui, al fine di fugare ogni possibile dubbio in sede interpretativa, sarebbe utile che la norma, così come dispone per gli interventi di adeguamento antisismico, limiti espressamente il nuovo parametro di commisurazione della agevolazione ai soli interventi di riqualificazione che danno diritto ad una maggior percentuale di detrazione .

Il disegno di legge di bilancio, come sopra accennato, potenzia, inoltre, le agevolazioni fiscali per i contribuenti che adottano misure antisismiche per le parti comuni

di edifici condominiali. Si viene così incontro anche alle pressanti esigenze dei cittadini che risiedono nei territori interessati dai recenti eventi sismici.

Con riferimento a tali interventi, infatti, il disegno di legge non solo conferma la maggior misura della detrazione spettante per la generalità degli interventi antisismici, già prevista fino al 31 dicembre 2016 nella percentuale del 65 per cento in luogo del 36 per cento ordinario, ma prevede la proroga di tale maggior misura fino al 31 dicembre 2021 e, fino a tale data, ne consente la ripartizione in cinque quote annuali anziché in dieci.

A differenza della precedente normativa, tale beneficio, inoltre, si applica non solo agli edifici ricadenti nelle zone sismiche ad alta pericolosità (zone 1 e 2) ma, in un'ottica di prevenzione e conservazione del patrimonio edilizio, anche agli edifici situati nelle zone 3 a minor rischio sismico. Inoltre, per le medesime finalità di prevenzione e conservazione, la detrazione, già prevista per gli interventi realizzati sugli immobili adibiti ad abitazione principale e su quelli adibiti ad attività produttive, riguarda ora oltre gli immobili produttivi tutti gli immobili abitativi.

Analogamente a quanto previsto per gli interventi di riqualificazione energetica, anche per gli interventi antisismici la misura della detrazione è aumentata per quelli più significativi ed è pari al:

- 70 per cento della spesa sostenuta se dalla realizzazione degli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche deriva una riduzione del rischio sismico che determini il passaggio ad una classe di rischio inferiore;

- 80 per cento, se dall'intervento deriva il passaggio a due classi di rischio inferiori.

Inoltre, se i predetti interventi relativi all'adozione di misure antisismiche sono realizzati sulle parti comuni di edifici condominiali, le detrazioni spettano, rispettivamente, nella misura del 75 per cento (passaggio di una classe di rischio inferiore) e dell'85 per cento (passaggio di due classi).

Per questi interventi la misura della detrazione è fissata, così come per i precedenti interventi di riqualificazione energetica, tenendo conto della entità dello stabile, in quanto spetta su un ammontare delle spese non superiore a 96.000 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari di ciascun edificio. In questo caso la formulazione della

norma è chiara nel riferire tale parametro di commisurazione della detrazione ai soli interventi più significativi.

La norma, peraltro, individua con particolare rigore le caratteristiche degli interventi e, conseguentemente l'ambito di applicazione delle agevolazioni fiscali, in quanto demanda ad un decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti, da adottarsi entro il 28 febbraio 2017, sentito il Consiglio Superiore dei lavori pubblici, l'emanazione di apposite linee guida per la classificazione di rischio sismico delle costruzioni, nonché per le modalità di attestazione, da parte di professionisti abilitati, della efficacia degli interventi effettuati.

Per ampliare la platea di cittadini incentivati ad effettuare gli interventi premiati con le maggiori detrazioni previste per gli interventi di riqualificazione energetica e di consolidamento antisismico è prevista una facilitazione nella fruizione del beneficio fiscale attivabile mediante la cessione, sotto forma di credito d'imposta, della detrazione spettante.

Tale cessione si affianca a quella disciplinata dalla legge di stabilità 2016 - e prorogata per l'anno 2017 dal disegno di legge in commento- accordata, con riferimento alle spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici, ai contribuenti che ricadono nella cd. no tax area. I contribuenti interessati sono quelli che possiedono redditi esclusi dalla imposizione ai fini dell'IRPEF o per espressa previsione o perché l'imposta lorda è assorbita dalle detrazioni di cui all'art. 13 del TUIR. Questi ultimi non avrebbero potuto, in concreto, fruire della corrispondente detrazione atteso che la stessa spetta fino a concorrenza dell'imposta lorda. Le modalità attuative sono contenute nel Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate 22 marzo 2016.

Il credito può essere utilizzato dal soggetto cessionario, vale a dire dall'impresa o dai fornitori che sono intervenuti nei lavori, in dieci rate annuali, esclusivamente in compensazione di debiti fiscali.

Il ddl di bilancio estende e rende più agevole la possibilità di avvalersi di tale meccanismo di cessione del credito sia per quanto riguarda il cedente sia per quanto riguarda il cessionario.

Il cedente, infatti, a differenza di quanto previsto dalla normativa precedente, può anche non trovarsi nella no tax area e può cedere il credito ad un soggetto privato diverso dai fornitori; il cessionario, a differenza di quanto previsto dalla normativa precedente, oltre ad utilizzare il credito in compensazione per il pagamento di imposte e contributi, può a sua volta cederlo ad altri soggetti privati.

Per il cessionario l'acquisizione del credito risulta peraltro meno onerosa in ragione della maggior misura della detrazione cui corrisponde il credito.

La legge demanda ad un provvedimento dell'Agenzia delle entrate da emanare entro 60 giorni le modalità attuative della misura. Tenuto conto che il provvedimento potrà, tuttavia, dettare solo le modalità attuative per consentire la fruizione del credito da parte dei cessionari utilizzando, peraltro, per quanto possibile l'applicazione informatica già predisposta in funzione della cessione del credito prevista per l'anno 2016, non appare possibile demandare al provvedimento stesso altri aspetti della regolamentazione. In particolare sarebbe opportuno che la legge stabilisse chiaramente se il cessionario può utilizzare il credito d'imposta in cinque o dieci rate, così come previsto per la detrazione d'imposta, o se può utilizzarlo in un'unica soluzione. La precedente norma che prevedeva la cessione della detrazione sotto forma di credito d'imposta chiariva tale aspetto nella relazione tecnica, nel senso di prevedere la fruibilità del credito in dieci anni, e a tale criterio la Agenzia si è adeguata in sede di redazione del proprio Provvedimento. Trattandosi tuttavia di un aspetto ha un indubbio impatto non solo in termini finanziari ma anche in termini di "appetibilità" della misura, potrebbe essere opportuna una specifica disposizione di legge.

Per quanto riguarda le limitazioni di natura soggettiva alla cessione del credito la relazione illustrativa al disegno di legge prevede esplicitamente che rimane esclusa la cessione ad istituti di credito ed intermediari finanziari.

Tale scelta non nasce da motivi di natura fiscale e non può evidentemente essere modificata in via amministrativa con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia. Non è quindi possibile fugare le perplessità manifestate dagli operatori economici i quali ritengono che tale esclusione potrebbe riproporre le medesime criticità rilevate per la cessione del credito introdotta lo scorso anno in ordine alla scarsa appetibilità della misura

per gli operatori del settore. Questi ultimi, infatti, vedrebbero crescere in misura significativa la propria posizione creditoria verso l'Erario (anche se, per gli eventi sismici per un periodo ridotto rispetto alla precedente disposizione cinque anni anziché dieci) con la conseguenza di non consentire ai titolari della detrazione di avvalersi della facoltà di cedere il corrispondente credito.

7. Premi di risultato e welfare aziendale

Il disegno di legge di Bilancio 2017 modifica, infine, alcuni aspetti del regime agevolato previsto per i premi di risultato introdotto "a sistema" dalla legge di Stabilità 2016, la quale ha superato il carattere temporaneo della misura prevista dal 2008 e successivamente prorogata, con dei distinguo, di anno in anno fino al 2014. Detto regime prevede che le imprese che incrementano la propria produttività possano erogare premi di risultato assoggettati all'imposta sostitutiva del dieci per cento in luogo della ordinaria tassazione progressiva.

L'intervento previsto a partire dal 2017 è rivolto, da un lato, ad ampliare la platea dei lavoratori che possono fruire del regime di favore ed elevare l'entità dei premi agevolabili, dall'altro, a valorizzare il ricorso al welfare aziendale.

Dal 2017, infatti, possono fruire dell'agevolazione i lavoratori del settore privato che hanno un reddito di lavoro dipendente non superiore a 80.000 euro, e non più i soli lavoratori con reddito di lavoro dipendente non superiore di 50.000. Inoltre, l'importo del premio di produttività agevolabile è elevato da 2.000 a 3.000 euro ovvero, in caso di coinvolgimento paritetico dei lavoratori nell'organizzazione aziendale, da 2.500 a 4.000 euro.

Già la legge di stabilità 2016 ha riconosciuto al lavoratore la facoltà, sempreché prevista dalla contrattazione di secondo livello, di convertire il premio di risultato agevolabile con benefit esclusi dalla formazione del reddito di lavoro dipendente (ai sensi commi 2 e 3 dell'articolo 51 del TUIR). Attualmente, la sostituibilità tra premi di risultato e benefit è limitata ad alcune tipologie ed è soggetta a due ordini di limiti: quello previsto

per il premio agevolabile e quello previsto dalla normativa tributaria ai fini della detassazione dei benefit erogati al dipendente dal datore di lavoro.

Il disegno di legge di bilancio, per favorire la diffusione dei piani di welfare aziendale, prevede la possibilità di includere nella gamma dei benefit che il lavoratore può richiedere in sostituzione del premio anche l'utilizzo di autovetture aziendali, la locazione di fabbricati e la concessione di prestiti a tassi agevolati, nel rispetto dei limiti ordinariamente previsti per la esclusione di tali utilità dal reddito di lavoro dipendente.

Inoltre, dal 2017, la conversione del premio di risultato in benefit per le prestazioni di welfare di particolare rilevanza sociale, quali l'assistenza sanitaria, la previdenza complementare e l'azionariato diffuso, è ammessa anche senza tener conto dei limiti ordinariamente previsti per la esclusione dal reddito di questa tipologia di benefit. Detti limiti (pari ad euro 5.164,57 per i contributi di previdenza complementare, 3.615, 20 per i contributi alle casse di assistenza sanitaria, di 2.065, 83 per le assegnazioni di azioni ai dipendenti), pertanto, continuano ad operare soltanto nelle ipotesi ordinarie, vale a dire al di fuori della disciplina dei premi di risultato agevolabili.

La deroga prevista consente ai lavoratori di conseguire maggiori prestazioni assistenziali e previdenziali in esenzione di imposta e inoltre promuovono una loro maggior partecipazione al rischio aziendale, in diretta correlazione con gli incrementi di produttività, redditività, efficienza ed innovazione dell'impresa che la legge mira a incentivare.

In sostanza il disegno di legge di bilancio prevede che, allorché il lavoratore scelga di destinare, in tutto o in parte, i premi di risultato alle forme pensionistiche complementari, di cui al d. lgs. n. 252 del 2005, tale contribuzione, anche se eccedente il limite di deducibilità di euro 5.164,57, non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente. Ne consegue che, se a i contributi versati al Fondo di previdenza complementare hanno già raggiunto il plafond massimo di esclusione dal reddito di 5.164,57, possono comunque essere versati in esenzione d'imposta ulteriori 3000 euro in caso di conversione del premio. Tale contribuzione detassata, inoltre, non sarà assoggetta a tassazione neanche nella successiva fase di erogazione della prestazione di previdenza complementare.

Analoga disposizione è dettata anche con riferimento ai contributi di assistenza sanitaria i quali, ove versati per scelta del lavoratore in sostituzione dei premi di risultato agevolabili, non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente, anche se eccedenti il limite di esclusione dal reddito di euro 3.615,20 ordinariamente previsto dal TUIR.

Parimenti il valore delle azioni ricevute per scelta del lavoratore in sostituzione del premio di risultato agevolabile non concorrerà a formare il reddito di lavoro dipendente, anche se eccedente il limite di esclusione dal reddito di 2.065,83. La non concorrenza al reddito di lavoro dipendente opererà anche nell'ipotesi in cui il lavoratore rivenda le azioni prima dei tre anni, termine il cui mancato rispetto comporta, al di fuori delle ipotesi di conversione del premio di risultato la decadenza dal beneficio fiscale .

Nell'ottica di assicurare a tutti i dipendenti, a prescindere dalla percezione dei premi di risultato agevolati, una maggior assistenza socio sanitaria, il disegno di legge di bilancio introduce nel Testo unico in materia di imposte sul reddito una nuova ipotesi di non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente (articolo 51, lettera f-quater del TUIR). E' prevista, infatti, la esclusione dalla tassazione del reddito di lavoro dipendente dei contributi e dei premi versati dal datore di lavoro, per prestazioni, anche in forma assicurativa, aventi ad oggetto il rischio di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana o di gravi patologie. Si tratta delle cosiddette polizze *long term care* e *dread disease* che garantiscono ai lavoratori la copertura assicurativa per le malattie gravi e per le terapie di lungo corso.

Infine, atteso che l'esclusione dal reddito di alcuni benefit è prevista sia nei casi di erogazione volontaria sia nei casi di erogazione contrattualizzata, il disegno di legge di bilancio 2017, tenendo conto del variegato sistema delle relazioni sindacali, si preoccupa di chiarire che tali benefit non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente anche se erogati in esecuzione di contratto collettivo nazionale di lavoro, accordo interconfederale e contratto collettivo territoriale.

8. Regime opzionale per le persone fisiche che si trasferiscono in Italia.

Un'ultima previsione di cui vorrei parlare riguarda l'opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la loro residenza in Italia.

Tale opzione - che può essere esercitata dalle persone fisiche che trasferiscono la loro residenza fiscale in Italia e che non siano state ivi residenti per un periodo almeno pari a nove periodi d'imposta nel corso dei dieci precedenti – consente di non applicare il regime della tassazione sul reddito mondiale e quindi di non assoggettare a tassazione ordinaria i redditi prodotti all'estero, ma solo i redditi prodotti nel nostro Paese.

Per i redditi prodotti all'estero si applica un'imposta sostitutiva dell'Irpef pari a euro 100.000, ridotta a euro 25.000 per ogni familiare che trasferisce la residenza in Italia ed esercita la medesima opzione.

L'opzione è revocabile e comunque cessa di produrre effetti decorsi quindici anni dal primo periodo d'imposta di validità. Gli effetti dell'opzione cessano in caso di omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva. La revoca o la decadenza dal regime precludono l'esercizio di una nuova opzione.

La norma introduce anche un'agevolazione importante ai delle imposte indirette: per le successioni aperte e le donazioni effettuate nei periodi d'imposta di validità dell'opzione esercitata dal dante causa, l'imposta sulle successioni e donazioni è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti esistenti nello Stato al momento della successione o della donazione.

Nella relazione tecnica si legge che "Pur ritenendo che dalla disposizione potrebbero derivare effetti positivi per il bilancio dello Stato, alla stessa, prudenzialmente, non si ascrivono effetti".

Ciò verosimilmente in considerazione del ridotto numero dei potenziali beneficiari e della combinazione tra il nuovo gettito riconducibile ai soggetti che rientreranno a seguito all'introduzione dell'incentivo e l'implicita rinuncia ad un'imposizione piena che si sarebbe applicata a coloro che sarebbero rientrati in Italia in assenza della norma in esame.

Sotto un profilo più generale, si possono valutare favorevolmente i significativi benefici in termini di consumi collegati indirettamente al trasferimento in Italia di persone abbienti e con stile di vita elevato.

Grazie per l'attenzione.