

periodico  
omologato  
DCOER0975  
Posteitaliane

**R**review



# TeamSystem Review

| n. 246

Poste Italiane S.p.A.  
Spedizione in abbonamento postale D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 N.46), art. 1, comma 1, DGB Pesaro

Periodico di informazione fiscale

# LYNFA® Gestione dello Studio

L'ERP per il tuo Studio Professionale

**Gestione dello Studio, integrato in LYNFA**, ti aiuta a controllare, gestire e sviluppare tutte le attività del tuo Studio, dall'acquisizione cliente al controllo di gestione, dai controlli antiriciclaggio alla rilevazione di tempi e costi.

Pensato per realtà di qualsiasi dimensione, dalle più piccole a quelle con decine di posti di lavoro, Gestione dello Studio si adatta perfettamente alle tue esigenze.

Grazie a Gestione dello Studio ti sarà facile seguire tutti gli impegni, verificare lo stato di avanzamento delle attività e conoscere la redditività dello Studio.

**Gestione dello Studio è l'equivalente di un ERP aziendale.**

**1.** Funzionalità semplici per gestire **mandati e pratiche** in modo razionale.

**2.** Strumenti completi per **pianificare e redicontare** il tempo dedicato alle attività.

**3. Automatismi integrati per fatturare** rapidamente e senza errori.

**4. Grafici chiari e intuitivi** per conoscere e controllare il tuo business in modo consapevole.

Gestione dello Studio è il sistema integrato con il quale puoi:

- pianificare, controllare e gestire le attività dello Studio,
- governare e automatizzare i processi amministrativi e gestionali,
- attuare il controllo di gestione e l'analisi delle marginalità.

[www.teamssystem.com](http://www.teamssystem.com)

 **TeamSystem®**

**TeamSystem**  
Review

Periodico  
di informazione  
fiscale

Editrice TeamSystem  
Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro  
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino  
Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

Redazione:

 **Euroconference**  
Editoria

S.E. o O.

Riproduzione vietata

## **Schede operative**

L'aiuto per la crescita economica (Ace) per i soggetti Irpef	<b>2</b>
L'accesso dei verificatori presso l'impresa. Condizioni e differenze rispetto all'accesso presso il professionista	<b>14</b>
Effetti contabili e fiscali della riduzione dei debiti	<b>21</b>

## **Scadenzario**

Scadenze del mese di luglio	<b>27</b>
-----------------------------	-----------

## L'aiuto per la crescita economica (Ace) per i soggetti Irpef

**P**er effetto delle novità apportate dalla L. 232/2016, le società di persone e gli imprenditori individuali in contabilità ordinaria sono tenuti a determinare la base di calcolo dell'agevolazione Ace quale sommatoria di due componenti: una prima componente di natura fissa (differenza tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010) e una componente variabile (incrementi netti di patrimonio rilevati a decorrere dal 1° gennaio 2016). L'agevolazione Ace per i soggetti Irpef non è pertanto più individuata come il patrimonio netto risultante dal bilancio al termine di ciascun esercizio, comprensivo di ogni riserva di utile, al netto di eventuali prelevamenti in conto utili. Per far valere l'agevolazione fiscale in commento, le imprese individuali e le società di persone in contabilità ordinaria dovranno compilare, rispettivamente, il rigo 37 del quadro RS del modello Redditi PF 2017, ovvero il rigo 45 del quadro RS del modello Redditi SP 2017.

### **Determinazione della base "Ace" per i soggetti Irpef**

L'agevolazione denominata "aiuto alla crescita economica" (Ace) è una misura fiscale finalizzata a favorire la capitalizzazione delle imprese, le cui modalità attuative, così come le disposizioni aventi finalità antielusiva specifica, sono state stabilite nel contesto del D.M. 14 marzo 2012.

Con particolare riferimento ai soggetti Irpef - Snc, Sas e imprenditori individuali in contabilità ordinaria (per natura od opzione) - l'agevolazione Ace si concretizza in una riduzione del reddito complessivo soggetto a Irpef (e non della base imponibile per la contribuzione previdenziale), dell'imprenditore individuale o del socio di società di persone, ma solo nei limiti del reddito d'impresa (o di partecipazione) di cui esso si compone. Sugli altri redditi del contribuente, invece, la progressività dell'Irpef viene ripristinata considerando, ai fini degli scaglioni, anche l'importo dell'Ace.

L'articolo 8, comma 3, D.M. 14 marzo 2012, prevede, infatti, che - ai fini della determinazione dell'Irpef di cui all'articolo 11, Tuir, nonché delle detrazioni spettanti a norma dei successivi articoli 12, 13, 15 e 16, Tuir - la quota Ace dedotta dal reddito d'impresa concorre alla formazione del reddito complessivo delle persone fisiche e dei soci delle partecipate beneficiarie della deduzione: il reddito agevolato, in presenza di altri imponibili, concorre, quindi, alla formazione del primo scaglione e dei successivi, fino a concorrenza del proprio intero ammontare. Analogamente, ai fini della determinazione delle detrazioni per carichi di famiglia, da lavoro, per oneri e canoni di locazione, il *bonus* Ace partecipa al reddito complessivo, rilevando in tutti i casi in cui la misura di tali detrazioni è correlata all'importo di tale reddito.

A dispetto delle società di capitali, per le società di persone in contabilità ordinaria, il vantaggio fiscale dell'Ace è di più complessa valutazione in quanto, per effetto del regime della trasparenza fiscale, ogni socio godrà di un beneficio diverso, in relazione all'aliquota Irpef media applicata nella propria dichiarazione dei redditi. La stessa cosa vale per l'imprenditore individuale. Quanto alle imprese familiari (e/o alle aziende coniugali), il rendimento nozionale che supera il reddito d'impresa di questi soggetti viene attribuito all'imprenditore e ai collaboratori familiari (ovvero al coniuge dell'azienda coniugale), in proporzione alle rispettive quote di partecipazione al reddito.

Questa precisazione comporta, con riguardo alle imprese familiari, che l'importo dell'Ace trasferibile può cambiare nei vari periodi d'imposta, visto che è soltanto l'imprenditore titolare ad attribuire il reddito ai collaboratori a fine esercizio, sia pur nei limiti del 49%.

### **Determinazione della base "Ace" per i soggetti Irpef**

L'articolo 1, comma 550, lettera e), L. 232/2016, ha sostituito il comma 7, articolo 1, D.L. 201/2011, stabilendo che, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 e,

quindi, dall'esercizio 2016, la base di calcolo dell'Ace degli imprenditori Irpef in contabilità ordinaria (imprenditori individuali, Snc e Sas) è determinata secondo le medesime regole delle società di capitali, fondate sull'individuazione della variazione incrementativa del capitale proprio: l'agevolazione Ace per i soggetti Irpef non è, pertanto, più individuata come il patrimonio netto risultante dal bilancio al termine di ciascun esercizio, comprensivo di ogni riserva di utile, al netto di eventuali prelevamenti in conto utili.

Il previgente comma 7, applicabile sino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015, stabiliva, infatti, che, l'articolo 1, D.L. 201/2011 si applicava *"anche al reddito d'impresa di persone fisiche, società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria, con le modalità stabilite con il Decreto del Mef di cui al comma 8 in modo da assicurare un beneficio conforme a quello garantito ai soggetti di cui al comma 1"*.

L'articolo 1, comma 552, L. 232/2016, ha, tuttavia, disposto che per gli imprenditori Irpef in contabilità ordinaria rileva, come incremento del capitale proprio, anche la differenza tra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010. Pertanto, da un punto di vista prettamente operativo, ai fini del calcolo della deduzione in argomento, occorre prendere a riferimento la somma algebrica di 2 componenti:

1. una prima componente, rappresentata dalla differenza tra il patrimonio netto 2015 e il patrimonio netto 2010 (articolo 1, comma 552, L. 232/2016);
2. una seconda componente, rappresentata dagli incrementi o decrementi netti rilevati dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2016.

La norma non precisa, però, se il patrimonio netto 2015 e il patrimonio netto 2010 debbano essere assunti al netto o al lordo dei relativi utili d'esercizio: se i patrimoni si assumeranno al netto dei rispettivi utili, l'utile del 2015 rileverà solo se accantonato a riserva (in quanto incremento del 2016 e al netto dei prelievi utili eseguiti nel medesimo anno); in caso contrario, l'utile 2015 concorrerà comunque alla formazione della base Ace, andando a formarne la componente fissa.

Conseguentemente, a seguito della modifica normativa introdotta dalla L. 232/2016, gli imprenditori Irpef in contabilità ordinaria dovranno utilizzare le stesse regole previste per le società di capitali e dunque il *"c.d. calcolo incrementale"*. Rilevano, come variazioni in aumento del capitale proprio, gli utili accantonati a riserva (riserva legale, riserva statutaria, riserva facoltativa, riserve in sospensione d'imposta, etc.), a esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili (riserva di rivalutazione volontaria, riserva per azioni proprie, etc.), nonché i conferimenti in denaro effettuati dall'imprenditore (o dai soci della società partecipata) compresa la rinuncia incondizionata ai loro crediti. È evidente che le regole descritte devono essere adattate nell'ambito delle società di persone, per le quali i vincoli civilistici non trovano una stringente applicazione trattandosi di società a cui soci hanno una responsabilità illimitata per le obbligazioni sociali.

Analogamente a quanto previsto per i soggetti Ires, anche per gli imprenditori Irpef in contabilità ordinaria, i conferimenti in denaro rilevano a partire dalla data di versamento, mentre gli accantonamenti a riserva degli utili concorrono a partire dall'inizio dell'esercizio in cui le riserve stesse si sono formate. Per quanto concerne, invece, gli incrementi derivanti dalla rinuncia ai crediti, questi rilevano dalla data dell'atto di rinuncia, mentre concorrono dalla data in cui assume effetto la compensazione, gli incrementi derivanti dalla compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione di aumenti del capitale.

Si considerano, invece, come variazioni in diminuzione, le riduzioni di patrimonio netto con attribuzione ai soci a qualsiasi titolo: i decrementi di capitale proprio, ai fini del calcolo della base imponibile Ace, sono riconducibili alla riduzione delle riserve di utili (tipicamente i prelievi di utili), nonché alle riduzioni di capitale sociale. I decrementi in parola devono essere considerati a partire dall'inizio dell'esercizio in cui si sono verificati.

Un secondo aspetto da considerare, nella quantificazione dell'agevolazione Ace, è rappresentato dal limite del patrimonio netto contabile. Sul punto, considerata l'equiparazione delle regole a quelle delle società di capitali, è pacifico ritenere che la base imponibile Ace 2016, per gli imprenditori Irpef in contabilità ordinaria, trovi un suo limite massimo nel patrimonio netto rilevato al 31

dicembre 2016. Infatti, ai sensi dell'articolo 11, D.M. 14 marzo 2012, la variazione in aumento del capitale proprio – data dalla differenza tra gli incrementi e i decrementi del capitale proprio – può essere agevolata soltanto sino a concorrenza del patrimonio netto dell'esercizio per il quale è determinata l'agevolazione (circolare n. 35/E/2012).

## **Adeguamenti alla base imponibile Ace**

Per gli imprenditori Irpef in contabilità ordinaria, analogamente a quanto previsto per i soggetti Ires, la base imponibile Ace (su cui andare, poi, ad applicare il coefficiente di remunerazione) deve essere "nettizzata" degli effetti relativi:

- alla riduzione legata all'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari (articolo 1, comma 550, lettera d), L. 232/2016) e;
- alla presenza di eventuali clausole "anti abuso" di cui all'articolo 10, D.M. 14 marzo 2012 (conferimenti a società controllate etc.).

## **Riduzione per incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni**

Il nuovo articolo 1, comma 6-bis, D.L. 201/2011, introdotto dall'articolo 1, comma 550, lettera d), L. 232/2016, ha disposto che, per i soggetti diversi dalle banche e dalle imprese di assicurazione, la variazione in aumento del capitale proprio non ha effetto fino a concorrenza dell'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni rispetto a quelli risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

La suddetta disposizione si applica dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, ossia dal periodo d'imposta 2016. Conseguentemente, in sede di predisposizione del modello Redditi SP 2017 e modello Redditi PF 2017, occorrerà ricostruire le movimentazioni dei titoli e valori mobiliari sin dal 1° gennaio 2011 per verificare se vi sono i presupposti per ridurre la base Ace in ragione dell'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari intervenute negli ultimi 6 anni.

## **ESEMPIO**

Si ipotizzi il caso di una società di persone che, al 31 dicembre 2016, dispone di una base Ace lorda di 50.000 euro così costituita:

- (+) conferimenti in denaro 40.000 euro;
- (+) accantonamenti di utili a riserva 30.000 euro;
- (-) riduzioni per distribuzione di riserve pregresse ai soci 20.000 euro.

Si supponga, altresì, che la suddetta società disponeva al 31 dicembre 2010 di un paniere di titoli e valori mobiliari pari a 4.000 euro e che, nel corso del periodo di osservazione, sono state registrate le seguenti movimentazioni:

- acquisto nel 2013 di ulteriori titoli per 8.000 euro;
- smobilizzo nel 2014 di titoli per 2.000 euro.

Alla data del 31 dicembre 2016, in assenza di rettifiche dovute a valutazioni, la giacenza dei summenzionati titoli è pari a 10.000 euro (4.000 euro + 8.000 euro - 2.000 euro), mentre l'incremento delle consistenze di titoli ammonta a 6.000 euro (8.000 euro - 2.000 euro).

(A) Base Ace "lorda": 50.000 euro;

(B) giacenza titoli al 31 dicembre 2010: 4.000 euro;

(C) giacenza titoli al 31 dicembre 2016: 10.000 euro;

(D = C-B) incremento delle consistenze dei titoli 6.000;

(E = A - D) base Ace al netto dell'incremento 50.000 - 6.000 = 44.000;

Determinazione Ace 44.000 euro  $\times$  4,75% = 2.090.

È bene segnalare, in tale contesto, che il modello Redditi PF 2017, così come il modello Redditi SP 2017, non prevede alcun campo dove poter collocare l'incremento delle consistenze dei titoli. In

# Schede operative

assenza di puntuali indicazioni al riguardo, potrebbe essere pacifico sostenere che tale informazione possa essere indicata, alternativamente:

- nel rigo RS45 del modello Redditi SP 2017 (ovvero RS37 del modello Redditi PF) nella colonna 2, insieme ai decrementi per attribuzione ai soci di riserve, ovvero;
- nel rigo RS45 del modello Redditi SP 2017 (ovvero RS37 del modello Redditi PF) nella colonna 1, a diretta riduzione degli incrementi per conferimenti in denaro e/o degli accantonamenti degli utili a riserva.

## Presunzioni "anti abuso"

Per la corretta determinazione dell'incremento del capitale proprio investito, occorre altresì considerare l'incidenza delle presunzioni antia abuso di cui all'articolo 10, D.M. 14 marzo 2012 (conferimenti a società controllate etc.), finalizzate a evitare effetti moltiplicativi del beneficio mediante conferimenti e/o finanziamenti a cascata, che si possono verificare, in particolar modo, all'interno di gruppi societari. Per tale ragione è stabilito che la variazione in aumento non abbia effetto fino a concorrenza:

- dei corrispettivi per l'acquisizione di aziende o di rami aziendali già appartenenti ai predetti soggetti;
- dei corrispettivi per l'acquisizione o per l'incremento di partecipazioni in società controllate già appartenenti ai predetti soggetti;
- dei conferimenti in denaro da parte di soggetti non residenti, se controllati da soggetti residenti, ovvero da soggetti domiciliati in Stati o territori diversi da quelli di cui al D.M. ex articolo 168-bis, Tuir, ossia da quelli che consentono lo scambio di informazioni ai fini tributari;
- dell'incremento dei crediti di finanziamento nei confronti dei predetti soggetti, rispetto a quelli risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

La disapplicazione delle norme "anti abuso" passa dall'interpello, e non può quindi essere fatta valere in automatico. Si rammenta, al riguardo, che il nuovo interpello Ace è classificato tra quelli probatori di cui all'articolo 11, comma 1, lettera b), L. 212/2000 ("Statuto del contribuente") e avendo perduto ogni carattere di "obbligatorietà" a opera del D.Lgs. 156/2015, può essere sostituito da una apposita indicazione nella dichiarazione dei redditi (rigo RS38 del modello Redditi PF 2017, ovvero quadro RS46 del modello Redditi SP 2017), in cui poter segnalare la sussistenza di circostanze oggettive che escludono il carattere "abusivo" dei conferimenti e dei finanziamenti agli effetti dell'agevolazione.

Elementi conoscitivi					
Interpello	Conferimenti art. 10, co. 2	Conferimenti col. 2 sterilizzati	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. a)	Corrispettivi col. 4 sterilizzati	
RS38	1	2 ,00	3 ,00	4 ,00	5 ,00
	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. b)	Corrispettivi col. 6 sterilizzati	Incrementi art. 10, co. 3, lett. e)	Incrementi col. 8 sterilizzati	
	6 ,00	7 ,00	8 ,00	9 ,00	

Elementi conoscitivi					
Interpello	Conferimenti art. 10, co. 2	Conferimenti col. 2 sterilizzati	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. a)	Corrispettivi col. 4 sterilizzati	
RS46	1	2 ,00	3 ,00	4 ,00	5 ,00
	Corrispettivi art. 10, co. 3, lett. b)	Corrispettivi col. 6 sterilizzati	Conferimenti art. 10, co. 3, lett. c)	Conferimenti col. 8 sterilizzati	
	6 ,00	7 ,00	8 ,00	9 ,00	
	Conferimenti art. 10, co. 3, lett. d)	Conferimenti col. 10 sterilizzati	Incrementi art. 10, co. 3, lett. e)	Incrementi col. 12 sterilizzati	
	10 ,00	11 ,00	12 ,00	13 ,00	

Pertanto, l'imprenditore Irpef in contabilità ordinaria che si trovi in una delle situazioni previste dall'articolo 10, D.M. 14 marzo 2012 e che non intenda ridurre la base Ace degli importi menzionati dalla norma stessa può adottare uno dei seguenti comportamenti, alternativi tra loro:

- presentare, a norma dell'articolo 11, comma 1, lettera b), L. 212/2000, istanza di interpello probatorio, oppure;



## Coefficiente di remunerazione

L'ammontare detassato si determina applicando alla base Ace, come sopra determinata, un coefficiente di remunerazione. Si rammenta, al riguardo, che il coefficiente in parola è stato transitoriamente fissato nel 3% annuo per il primo triennio di applicazione dell'agevolazione (2011-2013). Successivamente, l'articolo 1, comma 137, lettera b), L. 147/2013, ha temporaneamente incrementato tale misura, nei seguenti termini:

- 4% per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014;
- 4,50% per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015;
- 4,75% per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016.

Conseguentemente, per il periodo d'imposta al 31 dicembre 2016, l'ammontare detassato si determina applicando alla base Ace un coefficiente di remunerazione pari al 4,75%.

Tale coefficiente andrà applicato all'intero incremento del capitale proprio, indipendentemente dal fatto che esso si sia formato nel 2016 o in periodi d'imposta precedenti.

È bene segnalare che, l'articolo 1, comma 550, lettera a), L. 232/2016, ha sostituito il comma 3, articolo 1, D.L. 201/2011, stabilendo che il coefficiente Ace è pari al 2,3% nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017 e al 2,7% dal successivo esercizio. Ai fini della determinazione degli acconti relativi al periodo d'imposta 2017, con il metodo storico, si deve considerare come imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata applicando le nuove regole.

Per effetto delle modifiche apportate dalla L. 232/2016, viene di fatto "revocata" al Mef la potestà di fissare, con proprio decreto, il coefficiente Ace: la misura a regime (pari al 2,7%) deve, pertanto, ritenersi fissata per legge, senza la possibilità di essere modificata con apposito D.M..

Periodo di applicazione	Coefficiente di remunerazione
2016	4,75%
2017	2,3%
dal 2018 (a regime)	2,7%

## La gestione Ace nel modello Redditi PF e SP 2017

Una volta individuato l'ammontare detassato, si potrà utilizzare tale importo in sede di calcolo delle imposte. In particolare, l'importo detassato è liquidato nell'apposita sezione del quadro RS dei modelli Redditi denominata "Deduzione per capitale investito proprio (Ace)".

## Imprese individuali in contabilità ordinaria

Per le imprese individuali in contabilità ordinaria bisogna compilare:

- il quadro RS37 del modello Redditi PF 2017, in cui è presente il prospetto per indicare i dati necessari per la determinazione della deduzione in parola e;

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)		Incrementi del capitale proprio		Decrementi del capitale proprio		Riduzioni		Differenza		Patrimonio netto	
1		,00		2		,00		3		,00	
RS37		Codice fiscale		8		Rendimento attribuito		9		Rendimento	
						,00		10		,00	
				Rendimento ceduto		12		Eccedenza riportata		Rendimenti totali	
				,00		13		,00		,00	
		Rendimento nozionale società partecipate		15		Rendimento imprenditore utilizzato		16		Totale Rendimento nozionale società partecipate/imprenditore	
		,00		17		,00		Eccedenza trasformata in credito IRAP		18	
								,00		,00	

- il quadro RN in cui è necessario tener conto della deduzione per la determinazione dell'Irpef dovuta dall'imprenditore.

# Schede operative

## QUADRO RN IRPEF

RN1	REDDITO COMPLESSIVO	Reddito di riferimento per agevolazioni fiscali	Credito per fondi comuni	Perdite compensabili con crediti di colonna 2	Reddito minimo da partecipazione in società non operative	
		1	2	3	4	5
		,00	,00	,00	,00	,00
RN2	Deduzione per abitazione principale				,00	,00
RN3	Oneri deducibili				,00	,00
RN4	REDDITO IMPONIBILE (indicare zero se il risultato è negativo)					,00
RN5	IMPOSTA LORDA					,00

Ai soli fini del calcolo dell'imposta lorda, qualora sia stato compilato il rigo RS37 del quadro RS, denominato "Deduzione per capitale investito proprio", occorrerà determinare l'imposta lorda seguendo le seguenti istruzioni:

- sommare all'importo di rigo RN4, quello indicato nel rigo RS37 colonna 11;
- calcolare, secondo la tabella "Calcolo dell'Irpef", l'imposta corrispondente a questa somma;
- calcolare secondo la tabella "Calcolo dell'Irpef", l'imposta corrispondente all'importo indicato nel rigo RS37, colonna 14, e sottrarla dall'imposta sopra determinata;
- indicare l'importo così calcolato nel rigo RN5.

## ESEMPIO

Si consideri il caso di un imprenditore che ha realizzato un reddito d'impresa pari a 40.000 euro, ridotto a 30.000 euro per effetto della deduzione Ace pari a 10.000 euro. Lo stesso contribuente ha realizzato altri redditi per 2.500 euro. In tale fattispecie, ipotizzando per semplicità di calcolo l'assenza di oneri deducibili, il reddito imponibile da inserire nel rigo RN4 è pari a 32.500 euro (30.000 euro + 2.500 euro), a cui corrisponderebbe un'imposta lorda di 8.670 euro (incidenza Irpef lorda sul reddito complessivo 26,68%). In ossequio a quanto previsto dall'articolo 8, comma 3, D.M. 14 marzo 2012, occorre:

- sommare al reddito imponibile (pari a 32.500 euro) la detassazione Ace pari a 10.000 euro;
- calcolare l'Irpef sul totale di 42.500 euro a cui corrisponderebbe un'imposta "virtuale" pari a 12.470 euro (incidenza Irpef lorda sul reddito complessivo 29,34%);
- calcolare l'Irpef sull'importo detassato di 10.000 euro a cui corrisponderebbe un'imposta "virtuale" pari a 2.300 euro (incidenza Irpef lorda sul reddito complessivo 23%);

L'imposta lorda da indicare nel rigo RN5 è pari alla differenza tra i due importi, ovvero a 10.170 euro (12.470 euro - 2.300 euro).

## Società di persone in contabilità ordinaria

Per far valere l'agevolazione Ace, le società di persone in contabilità ordinaria devono compilare, invece, il quadro RS 45 del modello Redditi SP 2017, in cui è presente il prospetto per indicare i dati necessari per la determinazione della deduzione.

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	Incrementi del capitale proprio		Decrementi del capitale proprio		Riduzioni		Differenza		
	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	
RS45	Patrimonio netto				Minore importo		Rendimento		
			5	,00	6	,00	4,75%	7	,00
Codice fiscale	8				Rendimento attribuito		Rendimenti totali		
					9	,00	10	,00	

## ESEMPIO

La società Alfa Snc presenta i seguenti dati:

- patrimonio netto contabile al 31 dicembre 2015 pari a 42.000 euro;
- patrimonio netto contabile al 31 dicembre 2010 pari a 32.000 euro;
- patrimonio netto contabile al 31 dicembre 2016 pari a 55.000 euro.

Si supponga, altresì, che in data 1° febbraio 2016 i soci della Snc abbiano rinunciato alla restituzione di un finanziamento erogato alla società per l'importo di 10.000 euro e che nel 2015 la società abbia investito 1.500 euro in titoli di Stato. In tale fattispecie, il suddetto prospetto del modello Redditi SP 2017 (quadro RS 45) dovrà essere così compilato:

# Schede operative

- rigo RS 45, colonna 1, occorre indicare la somma tra la prima componente - rappresentata dalla differenza tra il patrimonio netto 2015 e il patrimonio netto 2010 10.000 euro (42.000 euro - 32.000 euro) - e la seconda componente rappresentata dagli incrementi rilevati dal 1° gennaio 2016, ovvero sia l'incremento dovuto alla rinuncia del finanziamento soci, ragguagliato ad anno, per 9.153 euro (10.000 euro\*335/366);
- rigo RS 45, colonna 2, occorre inserire la riduzione degli incrementi del capitale proprio, in misura pari agli investimenti in titoli e valori mobiliari, pari a 1.500 euro;
- rigo RS 45, colonna 4, occorre inserire la differenza tra l'importo indicato in colonna 1 (incrementi del capitale proprio) e l'importo indicato in colonna 2 (decrementi del capitale proprio), pari a 17.653 euro;
- rigo RS 45, colonna 5, occorre inserire il patrimonio netto contabile alla data del 31 dicembre 2016, pari a 55.000 euro.

Alla differenza di 17.653 euro (rigo RS 45, colonna 4) - che risulta capiente rispetto al patrimonio netto contabile al 31 dicembre 2016 - corrisponde un'Ace pari a 838,51 euro ottenuta applicando, alla suddetta differenza, il coefficiente di remunerazione del 4,75% (17.653 euro\*4,75%).

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	Incrementi del capitale proprio		Decrementi del capitale proprio		Riduzioni		Differenza	
	1	19.153,00	2	1.500,00	3	,00	4	17.653,00
RS45	Patrimonio netto				Minore importo		Rendimento	
	5	55.000,00	6	17.653,00	4,75%	7	838,00	
Codice fiscale	Rendimento attribuito				Rendimenti totali			
8	9				,00		10	
							838,00	

L'ammontare detassato, come appena determinato nell'apposito prospetto del quadro RS, dovrà essere, poi, portato a riduzione del "reddito complessivo netto dichiarato" della società di persone, sino ad azzerarlo: l'incentivo in parola andrà, quindi, indicato nel rigo RF65 e andrà a ridurre direttamente il reddito indicato nel rigo RF64.

Determinazione del reddito	RF57 SOMMA ALGEBRICA (A o - B) + C + D - E			
RF58 Redditi da partecipazione in società di cui all'art. 5	Reddito minimo	1	,00	2
RF59 Perdite da partecipazione in società di cui all'art. 5				
RF60 REDDITO D'IMPRESA LORDO (o PERDITA)	Perdite non compensate	1	,00	2
RF61 Erogazioni liberali				
RF62 Proventi esenti				
RF63 REDDITO D'IMPRESA (o PERDITA)				
RF64 Perdite d'impresa	In misura limitata	1	,00	In misura piena
		2	,00	3
RF65 ACE				
RF66 Reddito o perdita (da riportare nel quadro RN)				

Si riprendano i dati contenuti nell'esempio precedente e si ipotizzi che la società Alfa Snc abbia realizzato, nel periodo d'imposta 2016, un reddito lordo pari a 20.000 euro, e possa far valere la detassazione Ace, come sopra determinata, pari a 838,51 euro. In tale circostanza, il prospetto "Determinazione del reddito" del quadro RF dovrà essere così compilato:

Determinazione del reddito	RF57 SOMMA ALGEBRICA (A o - B) + C + D - E			
RF58 Redditi da partecipazione in società di cui all'art. 5	Reddito minimo	1	,00	2
RF59 Perdite da partecipazione in società di cui all'art. 5				
RF60 REDDITO D'IMPRESA LORDO (o PERDITA)	Perdite non compensate	1	,00	2
RF61 Erogazioni liberali				
RF62 Proventi esenti				
RF63 REDDITO D'IMPRESA (o PERDITA)				
RF64 Perdite d'impresa	In misura limitata	1	,00	In misura piena
		2	,00	3
RF65 ACE				
RF66 Reddito o perdita (da riportare nel quadro RN)				

Si rammenta, infine, che per le società di persone, la quota di Ace indicata a rigo RS45, colonna 10

# Schede operative

che eccede quanto utilizzato in deduzione dal reddito di impresa, va riportata nel quadro RN rigo RN21.

Agevolazioni	Deduzioni Start up					
	RN19		RN19		RN19	
	Periodo di formazione	Importo	Periodo di formazione	Importo	Periodo di formazione	Importo
	1	2	3	4	5	6
		,00		,00		,00
Detrazioni Start up						
	Periodo di formazione	Importo	Periodo di formazione	Importo	Periodo di formazione	Importo
	1	2	3	4	5	6
		,00		,00		,00
RN21						ACE
						,00

L'importo evidenziato a tale rigo va, poi, imputato ai soci proporzionalmente alla relativa quota di partecipazione agli utili. Si rammenta, infatti, che, non potendo l'Ace determinare una perdita in capo alla società di persone, la deduzione può al massimo azzerare il reddito della stessa, mentre l'eventuale eccedenza dovrà essere trasferita ai soci in base alle rispettive quote di partecipazione.

## Utilizzo dell'eccedenze Ace da parte degli imprenditori individuali

La deduzione Ace può essere utilizzata soltanto sino a concorrenza del reddito complessivo netto dichiarato, che residua dopo lo scomputo delle perdite pregresse, con l'effetto che – nel caso di incapacienza – la corrispondente eccedenza è utilizzabile nei successivi periodi d'imposta, senza alcun limite temporale (articolo 3, comma 3, D.M. 14 marzo 2012), a incremento dell'importo deducibile dal reddito d'impresa, a norma dell'articolo 1, comma 4, D.L. 201/2011. A questo proposito, si rammenta che l'utilizzo dell'Ace è obbligatorio, sino a concorrenza del reddito residuo: diversamente, ovvero nel caso di eccedenze derivanti dal mancato esercizio della deduzione nei predetti limiti, è preclusa la riportabilità delle stesse (circolare n. 12/E/2014), così come la facoltà di trasformazione in credito d'imposta Irap, introdotta dall'articolo 19, comma 1, lettera b), D.L. 91/2014. Tale disposizione ha, infatti, modificato l'articolo 1, comma 4, D.L. 201/2011, inserendo l'alternativa facoltà di beneficiare di un credito d'imposta, applicando a tale eccedenza la relativa aliquota Irpef o Ires (articoli 11 e 77, Tuir), a seconda della tipologia di contribuente:

- i soggetti Ires devono applicare l'aliquota d'imposta all'eccedenza Ace per la quale rinunciano, di fatto, al riporto a nuovo, optando, appunto, per il regime del credito d'imposta;
- i contribuenti Irpef, invece, avuto riguardo alle modalità di calcolo dell'Ace in dichiarazione, devono applicare le aliquote corrispondenti agli scaglioni di reddito previste dall'articolo 11, D.P.R. 917/1986.

In altre parole, i contribuenti Irpef determinano il credito d'imposta nello stesso modo in cui si calcola l'Irpef ai sensi della predetta disposizione del Tuir, distribuendo le eccedenze Ace secondo gli scaglioni di reddito previsti ai fini del calcolo dell'imposta.

## ESEMPIO

Soggetto Irpef che trasforma il 75% dell'eccedenza Ace in credito Irap

- reddito complessivo netto dichiarato 2016: 50.000 euro;
- deduzione Ace 2017: 90.000 euro;
- reddito imponibile (dopo la deduzione dell'Ace): 0,00 euro;
- eccedenza Ace per reddito incapiente: 40.000 euro;
- eccedenza Ace che il contribuente decide di trasformare in credito Irap: 40.000 euro \* 75,00% = 30.000 euro;
- credito Irap da trasformazione dell'eccedenza Ace, in base agli scaglioni Irpef: 15.000 euro \* 23% + (28.000 euro - 15.000 euro) \* 27% + (30.000 euro - 28.000 euro) \* 38% = 7.720 euro;
- eccedenza Ace riportabile: 40.000 euro - 30.000 euro = 10.000 euro.



# Schede operative

Sez. II Dati concernenti il versamento dell'imposta determinata nei quadri IQ - IP - IC - IE IK (sez. II e III)			
IR21	Totale imposta		2.340,00
IR22	Credito d'imposta	Credito Ace 1 1.544,00	Altri crediti 2 ,00
IR23	Ecceденza risultante dalla precedente dichiarazione		,00
IR24	Ecceденza risultante dalla precedente dichiarazione compensata in F24		,00
IR25	Acconti versati	Acconti sospesi 1 ,00	Credito riversato da atti di recupero 2 ,00
IR26	Importo a debito		,00
IR27	Importo a credito		,00
IR28	Ecceденza di versamento a saldo		,00
IR29	Credito di cui si chiede il rimborso		,00
IR30	Credito da utilizzare in compensazione		,00
IR31	Credito ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale		,00

Rispetto allo scorso periodo d'imposta (redditi 2015) non può essere sottaciuto che quest'anno la gestione dell'ecceденza Ace trasformata in credito Irap potrebbe essere più complicata poiché, nella compilazione del modello Irap 2017, occorrerà tenere in considerazione:

- la terza delle cinque quote annuali dell'importo convertito in unico 2015;
- la seconda delle quote derivanti dalla trasformazione operata in unico 2016;
- la prima delle quote derivanti dalla trasformazione operata nel modello Redditi 2017;
- l'eventuale ecceденza non utilizzata nel modello Irap 2016 e riportata a nuovo, da indicare a rigo IS85, colonna 4.

## Utilizzo dell'ecceденze Ace da parte delle società di persone

Per le società di persone e assimilate, il rigo RS45 del modello Redditi SP 2017 non prevede (come già nel 2016 e 2015), né la colonna della trasformazione dell'ecceденza Ace in Irap e nemmeno quella del riporto a nuovo dell'ecceденza non utilizzata.

Deduzione per capitale investito proprio (ACE)	Incrementi del capitale proprio		Decrementi del capitale proprio		Riduzioni		Differenza			
	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00		
RS45	Patrimonio netto				5	,00	6	Minore importo ,00 4,75% <sup>7</sup>	7	Rendimento ,00
	Codice fiscale				8		9	Rendimento attribuito ,00	10	Rendimenti totali ,00

Questo perché il rendimento del capitale proprio prodotto dalle società di persone ha una destinazione obbligata, vale a dire la dichiarazione dei soci, cui l'ecceденza verrà attribuita in trasparenza. Ciò sta a significare che, l'eventuale conversione in credito Irap dell'ecceденza Ace non utilizzata dalla società di persone potrà conseguentemente avvenire soltanto in presenza di 2 condizioni ben definite:

1. la quota di Ace attribuita al socio eccede il reddito d'impresa (ovvero da partecipazione da lui dichiarato);
2. il socio, in virtù di un'altra impresa personalmente esercitata, presenta una propria dichiarazione Irap.

Ne risulta che, le società di persone, come tutti i soggetti trasparenti, non possono compensare, neppure in parte, il proprio debito Irap con l'ecceденza Ace prodotta. In tal senso anche la circolare n. 21/E/2015.

Si legge, infatti, nella circolare n. 21/E/2015, che "le modalità di utilizzo delle ecceденze Ace per

*i soggetti che esercitano l'opzione per la trasparenza fiscale di cui agli articoli 115 e 116, Tuir, indicate nell'articolo 7 del Decreto Ace, prevedono che le eccedenze ACE determinate in capo alla società partecipata siano attribuite a ciascun socio in misura proporzionale alla sua quota di partecipazione agli utili. Previo utilizzo a riduzione degli ulteriori redditi d'impresa conseguiti dal singolo socio, quest'ultimo potrà, anche parzialmente, scegliere se riportare nei periodi di imposta successivi l'eccedenza non utilizzata, oppure, convertirla in credito di imposta da utilizzare per ridurre la propria Irap, secondo le modalità sopra descritte. Le modalità di conversione delle eccedenze Ace appena descritte, in linea con quanto disposto nell'articolo 8 del Decreto Ace, risultano applicabili anche ai soggetti che producono redditi in forma associata di cui all'articolo 5, Tuir".*

## **Riferimenti normativi**

Articolo 1, comma 550, L. 232/2016

D.M. 14/3/2012

Articolo 1, D.L. 201/2011

## L'accesso dei verificatori presso l'impresa. Condizioni e differenze rispetto all'accesso presso il professionista

**L'**ispezione, quale atto della fase istruttoria, rientra in un procedimento di verifica, diretto a riscontrare o accertare i fatti. In particolare, le ispezioni tributarie rientrano tra i procedimenti di controllo deputati ad appurare la correttezza degli obblighi tributari. Se gli intensi poteri investigativi riconosciuti agli uffici fiscali sono un aspetto evidente del carattere eminentemente pubblicistico e autoritativo del diritto tributario gli stessi si scontrano facilmente con alcuni fondamentali diritti del contribuente (inviolabilità del domicilio, riservatezza della corrispondenza, segreto professionale, etc.) e pertanto i poteri d'indagine, pur essendo marcatamente inquisitori, sono utilizzabili, naturalmente, solo nella misura in cui la legge li prevede. Prendendo spunto dalla recente pronuncia della Corte di Cassazione – sentenza n. 6683/2017, che ha ritenuto valida la "delega telefonica" fornita per assistere alle operazioni di verifica presso una impresa, analizziamo le diverse regole per l'accesso.

### La sentenza della Cassazione n. 6683/2017

A seguito di una verifica fiscale eseguita presso i locali destinati all'esercizio dell'impresa è stato emesso nei confronti di una Srl, un avviso di accertamento, con il quale, per l'anno di imposta 2005, venivano recuperati a tassazione ricavi non contabilizzati, derivanti da vendita di immobili che si assumevano avvenuti a prezzo inferiore rispetto al costo contabilizzato, nonché costi indeducibili.

La CTP accoglieva il ricorso di parte, per violazione dell'articolo 7, L. 212/2000, e cioè il difetto di motivazione dell'avviso, poiché questo si limitava a richiamare il processo verbale di constatazione. La sentenza è stata impugnata dall'Agenzia dell'entrate, che censurava la valutazione operata dal primo giudice sul difetto di motivazione, deducendo altresì che non vi era stata nella specie alcuna violazione delle norme che regolavano gli accessi presso la sede dell'impresa.

L'appello veniva rigettato dalla CTR, la quale rilevava che il punto rilevante ai fini della decisione non riguardava tanto la verifica della sufficienza della motivazione dell'avviso, "perché la violazione del contraddittorio era già incorsa in fase di verifica, in quanto l'accesso era avvenuto in presenza di persona ch'era stata delegata da soggetto sfornito dei relativi poteri".

La presunta violazione di cui si discute è stata, quindi, ravvisata nel fatto che è stato eseguito un accesso in assenza sia del legale rappresentante della società, sia di soggetto da lui delegato, essendo inefficace la delega al professionista menzionata nel processo verbale, in quanto rilasciata da soggetto sfornito del potere di rappresentare l'ente.

Per la Corte di Cassazione, la violazione riscontrata dalla CTR non sussiste, atteso che nel pvc è stato debitamente formalizzato che i verbalizzati, prima di iniziare la verifica, contattarono telefonicamente il procuratore speciale della società, che "riferiva di essere socio nonché procuratore speciale della società, come da delibera dell'assemblea 24 ottobre 2006". Lo stesso, reso edotto dei motivi della verifica, "riferiva che sia lui che il fratello erano impossibilitati a presenziare alle operazioni ... e che comunque davano il proprio assenso all'espletamento della verifica e contestualmente davano mandato al proprio consulente ..., che sarebbe stato immediatamente contattato", con riserva di formalizzare per iscritto il conferimento dell'incarico. Esaurita la verifica, il processo verbale di constatazione è stato notificato al soggetto delegato.

Ebbene, per gli Ermellini, "nell'iter seguito dai verbalizzanti non è riscontrabile alcuna violazione, non essendo prescritti in questa materia particolari requisiti di forma; è sufficiente che il soggetto delegato agisca sulla base di uno specifico incarico, conferito anche telefonicamente, quando come nel caso in esame il titolare si trovi altrove, purché lo specifico incarico emerga dal processo

verbale di constatazione. Si ritiene ancora di sottolineare che il socio della G. Srl, che fu nell'immediatezza contattato per telefono dai verbalizzanti, si qualificò come procuratore speciale della società; precisò di parlare anche in nome dell'altro socio e legale rappresentante della società e conferì mandato al proprio consulente".

La Corte rileva, altresì, l'errore in cui è incorso il giudice di appello, che ha ritenuto che fosse necessaria la presenza del titolare dell'impresa nel caso in esame, "trascurando che, del D.P.R. 633/1972, ex articolo 52, l'obbligo di eseguire l'accesso "in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato" riguarda appunto l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti o professioni. Solo in questa ipotesi, evidentemente diversa da quella che ricorreva nel caso in esame, posto che l'accesso fu eseguito presso la sede di società di capitali, la legge richiede la "presenza" del titolare dello studio o del suo delegato".

## **Attività di controllo esterna**

Nel nostro sistema impositivo, l'accesso fiscale rappresenta uno dei mezzi istruttori più importanti ed efficaci in cui si estrinseca l'attività di indagine dell'Amministrazione finanziaria nel procedimento di accertamento.

Mediante l'accesso presso i locali ove è esercitata l'attività di impresa, artistica, agricola o professionale, infatti, possono essere reperiti durante la relativa indagine degli elementi fondamentali, talvolta imprescindibili sotto il profilo di una corretta determinazione del reddito da sottoporre a tassazione.

Il potere di accesso consiste "nell'ingresso e nella permanenza coattiva" nei luoghi sopra indicati da parte dei soggetti deputati al controllo delle norme tributarie e rappresenta indubbiamente il mezzo di indagine più "invasivo" di cui dispone l'Amministrazione finanziaria nell'espletamento della propria attività d'istituto nei confronti del cittadino-contribuente.

Con il termine "accesso" si suole indicare semplicemente e solamente l'ingresso dei verificatori nei locali ove il contribuente svolge la propria attività, ovvero nei casi e nei modi tassativamente previsti dalla legge, presso l'abitazione del contribuente.

Nella prassi quotidiana degli uffici, il termine "accesso" è utilizzato per indicare una "visita di breve durata" presso il contribuente, e più precisamente nel luogo ove sono tenute le sue scritture contabili, poiché questa modalità istruttoria è comunemente utilizzata per effettuare riscontri e controlli riguardanti "conti" specifici o comunque circostanze ben determinate (in pratica l'accesso "breve" sostituisce il questionario in quanto rende più agevole, spedito e snello il controllo).

L'ispezione consiste essenzialmente nell'effettuazione di indagini documentali con particolare riguardo ai documenti e scritture contabili obbligatorie, al fine di controllarne sia la regolarità formale sia di riscontrarne i fatti e le situazioni realmente accaduti nell'attività economica. Essa interessa, quindi, sia il controllo formale sia sostanziale.

Con il termine verifica, l'articolo 52, D.P.R. 633/1972, invece, vuole riferirsi a ogni altra attività di ricerca e di controllo. In particolare, la ricerca si sostanzia in una serie di attività dirette a reperire materialmente gli elementi (libri, registri e documenti) necessari per eseguire le ispezioni documentali e le verifiche.

Il termine "verifica" è utilizzato per indicare l'analisi contabile ed extracontabile dell'attività del contribuente e comporta una permanenza, più o meno lunga dei verificatori, presso il contribuente. In questo caso, dunque, il concetto di verifica assorbe e riassume l'accesso e l'ispezione documentale. Nella prassi amministrativa della GdF (circolare del Comando Generale n. 1/360000 del 20 ottobre 1998), la verifica è definita "una indagine di Polizia amministrativa finalizzata a: prevenire, ricercare e reprimere le violazioni alle norme tributarie e finanziarie; qualificare e quantificare la capacità contributiva del soggetto che ad essa viene sottoposto".

Essa può essere eseguita nei confronti di qualunque persona fisica o giuridica o società di persone o ente che abbia posto in essere attività in relazione alle quali le norme tributarie o finanziarie pongono obblighi o divieti la cui inosservanza è sanzionata in via amministrativa e/o penale.

Sotto il profilo amministrativo l'accesso viene considerato un atto endoprocedimentale adottato

esclusivamente "sulla base di effettive esigenze di indagine" le cui operazioni devono essere contenute in un processo verbale redatto a tal uopo ed è finalizzato all'esecuzione di "ispezioni", "verifiche" nonché di "ricerche" di qualsiasi elemento o documentazione strumentali all'accertamento ovvero alla repressione delle violazioni tributarie.

Le principali norme di riferimento in materia sono rappresentate dall'articolo 35 della L. 4/1929 in generale, nonché dall'articolo 52, D.P.R. 633/1972 ai fini Iva, richiamato dall'articolo 33, D.P.R. 600/1973 ai fini II.DD..

## Accessi, ispezioni e verifiche

L'accesso da parte dei verificatori può essere effettuato solo con apposita autorizzazione scritta<sup>1</sup>, rilasciata dal capo dell'ufficio che ordina la verifica, e deve contenere:

- il nominativo e i poteri del soggetto che dispone la verifica;
- l'ordine di accedere;
- l'indicazione del soggetto da verificare;
- le ragioni del controllo;
- le effettive esigenze d'indagine esterna;
- l'indicazione che la verifica, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, si svolgerà durante l'orario ordinario di esercizio dell'attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento dell'attività stessa nonché alle relazioni commerciali o professionali;
- le annualità da verificare;
- la data dell'inizio della verifica;
- la sottoscrizione del soggetto che autorizza la verifica.

Il momento dell'accesso è sempre delicato<sup>2</sup>, in quanto costituisce la prima circostanza di effettiva conoscenza dell'azienda, prima rappresentata solo attraverso i dati forniti dall'Anagrafe tributaria. I verificatori, adempite le formalità di rito (esibizione delle tessere di riconoscimento e autorizzazione del soggetto che ha autorizzato la verifica), procedono, fra l'altro, a:

- reperire e acquisire oltre che tutti i documenti contabili obbligatori anche la documentazione extracontabile (brogliacci, agende, appunti, etc.);
- acquisire i supporti magnetici rinvenuti e in presenza di mezzi informatici visionare il programma di gestione e analizzare i dati registrati nell'hard disk del personal computer.

In caso di opposizione all'accesso, i verificatori, con l'ausilio della GdF o di altro organo di polizia, possono ugualmente effettuare l'accesso.

In questo caso, il contribuente è esposto alle conseguenze amministrative (articolo 11, D.Lgs. 471/1997) e penali (articolo 337, c.p.p.).

L'articolo 35, L. 4/1929, tuttora in vigore, dispone che "... gli ufficiali o gli agenti di polizia tributaria hanno facoltà di accedere in qualunque ora negli esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad una azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche".

Pur se l'interpretazione letterale dell'espressione "qualunque ora" lascerebbe intendere che l'accesso possa avvenire in qualsiasi ora, per prassi consolidata, l'espressione "qualunque ora" va legata all'orario di normale apertura delle aziende o altro ufficio.

Ciò significa che, se l'orario normale dell'attività è quello serale o notturno (ristoranti, bar, cinema, discoteche, etc.), l'accesso è permesso anche in tali ore.

L'articolo 31 della stessa L. 4/1929 prevede che "qualora una legge finanziaria attribuisca l'accertamento di determinati reati a funzionari e agenti dell'Amministrazione, questi funzionari ed agenti

<sup>1</sup> Cfr. Cassazione n. 15209/2000, secondo cui gli accessi fiscali non possono essere disposti verbalmente; Cassazione n. 15209/2000, secondo cui "dall'interpretazione dell'articolo 52, comma 1, D.P.R. 633/1972, si rileva chiaramente che esso prescrive un intervento preventivo dell'autorità che deve disporre l'accesso; tale disposizione deve essere data per iscritto, essendo eccezionali le ipotesi in cui l'Amministrazione agisce, con rilevanza verso terzi, con atti meramente verbali. Pertanto, la documentazione, acquisita a seguito di autorizzazione verbale all'accesso nei locali dell'impresa, è inutilizzabile, e, conseguentemente, è nullo l'avviso di accertamento che su di essa si fonda".

<sup>2</sup> Per l'esame della complessa attività cfr. G. Antico, "Le verifiche fiscali: modalità, limiti e garanzie del contribuente", in Consulenza, n. 15/2008, pag. 41. Vedi anche G. Antico, "Attività di verifica: il valore del processo verbale giornaliero", in Consulenza, n. 43/2005, pag. 20; G. Antico, "La gestione della verifica fiscale - parte prima - I poteri di controllo", in Accertamento e contenzioso, n. 20/2016.

acquistano, nei limiti del servizio a cui sono destinati e secondo le attribuzioni ad essi conferite dalla legge, la qualità di ufficiali e, rispettivamente, di agenti della polizia tributaria. A cura dell'Amministrazione dalla quale dipendono, la loro qualità è fatta constatare a mezzo di una speciale tessera di riconoscimento".

Se l'accesso può avere luogo nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali e agricole, l'accesso presso l'abitazione privata del contribuente - tutelata dall'articolo 14, Costituzione - può essere effettuato solo previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica, e in caso di gravi indizi di violazione delle norme fiscali, conformemente a quanto disciplinato dal comma 2, dell'articolo 52, D.P.R. 633/1972.

Per l'accesso in locali destinati anche ad abitazione non sono necessari i gravi indizi, essendo in re ipsa l'accesso preordinato a una ordinaria attività di ispezione fiscale.

In merito, la Corte di Cassazione - sentenza n. 19689/2004 - ha avuto modo di operare una precisa interpretazione comparativa fra i commi 1 e 2 dell'articolo 52, D.P.R. 633/1972: mentre per l'accesso nei locali adibiti anche ad abitazione, è sufficiente la sola autorizzazione del Procuratore della Repubblica, per l'accesso nei locali esclusivamente adibiti ad abitazione, l'autorizzazione del magistrato deve essere concessa solo in presenza di gravi indizi di violazione delle norme fiscali. Per quanto riguarda i locali adibiti promiscuamente ad abitazione e ad attività commerciali o agricole deve trattarsi di un effettivo uso promiscuo, che si ha quando, negli stessi locali, vi è abitazione e attività d'impresa. In questi casi, si può ritenere, pertanto, che l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica sia un atto dovuto, in quanto se pur rilasciata dopo un attento esame della richiesta, non necessita della presenza di gravi indizi di evasione fiscale.

Sul punto si rileva che la stessa Cassazione, con la sentenza n. 9611/2008, ha affermato che l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'accesso ai locali, necessaria per entrare in quelli destinati promiscuamente ad abitazione e all'esercizio di attività commerciali, non richiede la enunciazione di "gravi indizi" di violazione delle norme in materia di Iva. I giudici di Cassazione danno lettura del dettato normativo di riferimento: "come si evince dalla lettura comparata dei due commi del D.P.R. 633/1972, articolo 52, dove manca, nel comma 1, la previsione del requisito dei gravi indizi". E di recente, la stessa Corte di Cassazione, con la sentenza n. 4580/2015, ha confermato che in presenza di locali comunicanti si realizza la promiscuità. Nel caso di specie, la CTR ha accertato "la contiguità dell'abitazione secondaria con i locali in cui era ubicata la sede della contribuente e ciò anche in relazione alla mancanza "di delimitazione" tra le stesse; e, conseguentemente, la CTR ha statuito in diritto che l'autorizzazione, riguardando la sede legale e le sue pertinenze, contemplava anche l'abitazione suddetta". Per la Corte, il risultato cui è giunta la CTR è conforme alla giurisprudenza del Consesso, che ha avuto modo in più occasioni di chiarire che "non è necessaria alcuna autorizzazione in caso di promiscuità tra luogo di esercizio dell'attività e abitazione o altro luogo; e che la ridetta promiscuità "ricorre non soltanto nell'ipotesi in cui i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale, ma ogni qual volta l'agevole possibilità di comunicazione interna consenta il trasferimento di documenti propri dell'attività commerciale nei locali abitativi" (Cassazione n. 2444/2007 e n. 28068/2013)". Pertanto, sullo specifico punto la sentenza della CTR è stata in effetti conforme a diritto, "in quanto la "contiguità" alla sede legale accertata dalla CTR, realizzava quella "promiscuità" che consente l'accesso anche in assenza di autorizzazione del PM".

Resta sempre ferma per i giudici di Piazza Cavour - sentenza n. 17957/2012 - la necessità che l'autorizzazione domiciliare necessiti dei gravi indizi. Afferma la Corte che "l'autorizzazione del procuratore della Repubblica ..., è sempre necessaria. Essa rimane subordinata alla presenza di gravi indizi di violazioni tributarie in quest'ultimo caso, vale a dire per l'accesso in locali "diversi" in quanto solo abitativi (cfr. per utili riferimenti Cassazione n. 10664/1998, n. 2444/2007, n. 16570/2011)". Particolarmente interessante appare la pronuncia n. 6232/2015, dove la Corte di Cassazione, dopo aver ricordato che " - ai sensi della L. 4/1929, articolo 35 - la Guardia di Finanza, in quanto Polizia tributaria, può sempre accedere negli esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche, per assicurarsi dell'adempimento delle prescri-

zioni imposte dalle leggi e dai regolamenti in materia finanziaria, non necessitando, a tal fine, di autorizzazione scritta (Cassazione n. 16017/2009 e n. 16661/2011)", ha confermato che "l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica ... ai fini dell'accesso a locali adibiti anche ad abitazione del contribuente ovvero esclusivamente ad abitazione ed è subordinata alla presenza di gravi indizi di violazioni soltanto in quest'ultima ipotesi e non anche quando si tratti di locali ad uso promiscuo (Cassazione n. 2444/2007). La destinazione promiscua ricorre non soltanto nell'ipotesi in cui i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale, ma ogni qual volta l'agevole possibilità di comunicazione interna consenta il trasferimento di documenti propri dell'attività commerciale nei locali abitativi (Cassazione n. 28068/2013). A detta autorizzazione, non sono applicabili le garanzie previste dal c.p.p. essendo espressione di attività amministrativa (Cassazione n. 10664/1998)".

## L'accesso presso lo studio professionale

In ordine all'accesso presso gli studi professionali<sup>3</sup> (che non fossero adibiti ad altra attività commerciale o agricola) effettuati da impiegati dell'Amministrazione finanziaria e da militari della GdF, oltre la relativa autorizzazione rilasciata rispettivamente dal Direttore dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate ovvero dal comandante di zona, era necessaria in origine anche l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica.

Attualmente, invece, a seguito dell'entrata in vigore dell'articolo 18, L. 413/1991, che ha modificato l'articolo 52, D.P.R. 633/1972, sopra citato, l'unica differenza dell'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti o professioni rispetto all'accesso presso le aziende consta nella "necessaria presenza del titolare dello studio o di un suo delegato"<sup>4</sup>.

Sul punto, come ribadito anche dalla circolare della Guardia di Finanza n. 1/2008, è pacifico che qualora all'atto dell'accesso presso lo studio professionale, il titolare sia assente per qualsiasi ragione e in mancanza di un suo delegato, "i verificatori non possono intervenire d'autorità, né richiedere l'assistenza di terzi; ne consegue che il soggetto eventualmente presente nello studio è pienamente legittimato ad opporsi sia all'accesso stesso sia alla richiesta di esibizione delle scritture contabili".

In genere, comunque, al fine di evitare l'empasse della relativa attività di controllo, i verificatori si accertano dell'effettiva presenza del titolare dello studio poco prima di compiere l'accesso.

Nel caso di soggetto delegato, sempre secondo la citata circolare, il contenuto di detta delega (peraltro non soggetta a particolari forme) "non può ridursi ad una mera rappresentanza formale in atti, ma deve consistere in una vera e propria attribuzione sostitutiva della presenza del titolare per assistere alle operazioni di accesso" (circostanza, quest'ultima, che abilita il delegato anche all'eventuale opposizione del segreto professionale).

Nel caso di accesso presso studi professionali associati inoltre, ove l'attività ispettiva riguardi soltanto un singolo professionista dello studio associato, la stessa circolare della GdF afferma poi che "i verificatori sono tenuti ad individuare preliminarmente il locali di esclusiva pertinenza del soggetto da verificare nei quali dovrà essere operato l'accesso ... restando in ogni caso preclusa la facoltà di accedere nei locali posti nell'esclusiva disponibilità di altri professionisti".

È evidente, tuttavia, che quanto sopra detto si riferisce a fattispecie in cui l'accesso sia stato operato direttamente nei confronti del contribuente-professionista e non invece quando questi sia il depositario delle scritture contabili di un diverso soggetto sottoposto a controllo fiscale: in tale ultimo caso, infatti, qualora i verificatori accedano allo studio professionale richiedendo le scritture contabili del soggetto terzo, l'accesso è legittimo anche se il titolare dello studio (ovvero il suo delegato) è momentaneamente assente.

L'accesso presso gli studi professionali, in definitiva, non risulta tanto più diverso da quello effettuato all'interno delle aziende; al riguardo, e a parte quanto sopra rilevato, valgono infatti tutte le

<sup>3</sup> Cfr. G. Antico, "Accessi, ispezioni e verifiche negli studi professionali: l'opposizione del segreto professionale", in il fisco n. 13/2008, pag. 1-2333.

<sup>4</sup> Articolo 52, D.P.R. 633/72, comma 1, ultimo capoverso.

altre disposizioni generali sull'effettuazione degli accessi contenute anche nella L. 212/2000 (c.d. Statuto del contribuente), come il diritto a essere informati sulle ragioni della verifica, la previsione di un periodo massimo di permanenza dei verificatori presso i luoghi dello svolgimento dell'attività, il diritto di rivolgersi al Garante del Contribuente, etc. ...<sup>5</sup>.

L'intervento del Legislatore della riforma del 1991, nell'eliminare la preventiva autorizzazione della magistratura per l'accesso nei locali adibiti ad attività libero-professionale ha affidato la tutela della riservatezza del rapporto fiduciario cliente-professionista al "segreto professionale". Tale garanzia non opera automaticamente ma, come abbiamo visto, è rimessa a una prima valutazione del professionista che deve essere in pratica "asseverata" dall'Autorità giudiziaria<sup>6</sup>.

Peraltro, si tenga presente che tutti gli operatori dell'Amministrazione finanziaria sono tenuti, per espressa previsione di legge<sup>7</sup>, al segreto d'ufficio per tutto ciò che riguarda i dati e le notizie di cui vengono a conoscenza nell'adempimento dell'attività d'istituto (circostanza, questa, che concorre a incrementare le garanzie sistematiche sulla generalità dei dati coperti dal segreto professionale).

## Conclusioni

L'accesso presso l'azienda può svolgersi anche in mancanza del titolare, al quale dovrà poi essere notificata l'autorizzazione all'accesso e tutte le verbalizzazioni eventualmente eseguite in sua assenza.

Infatti, al di là che nel caso della pronuncia della Corte di Cassazione da cui ha preso le mosse il nostro intervento (sentenza n. 6683/2017), in cui si evince che i verificatori nel pvc avevano compiutamente dato atto di tutte le operazioni effettuate, a nostro avviso, anche in assenza di delega telefonica, l'accesso presso l'azienda poteva proseguire ed essere legittimo.

Gli stessi Ermellini, nel ricostruire il dettato normativo, hanno infatti evidenziato che l'articolo 52, D.P.R. 633/1972 prevede che i funzionari dell'Amministrazione finanziaria possano accedere nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, nonché in quelli utilizzati dagli enti non commerciali e da quelli che godono dei benefici di cui al D.Lgs. 460/1997, precisando che *"per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione è necessaria anche l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica"*, e *"in ogni caso, l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti e professioni dovrà essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato"*. Resta fermo che *"l'accesso in locali diversi da quelli indicati nel precedente comma può essere eseguito, previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, soltanto in caso di gravi indizi"*.

Sul punto, la stessa Corte di Cassazione, con la sentenza n. 27060/2007, ha comunque ritenuto non rilevante nel processo tributario la violazione dell'articolo 33, comma 6, D.P.R. 600/1973, laddove prevede - esclusivamente in ordine agli accessi presso gli operatori finanziari - che le operazioni di verifica contabile siano compiute *"alla presenza di un responsabile della sede o dell'ufficio"*, in quanto tale presenza non integra un diritto della parte al contraddittorio, essendo sufficiente che gli esiti le siano comunicati.

Infatti, la norma non prevede che le operazioni di verifica contabile siano eseguite in contraddittorio, mentre l'articolo 52, comma 6, D.P.R. 633/1972, stabilisce che il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente, il quale ha diritto ad averne copia; ove non sottoscritto, dovrà essere indicata la causa della mancata sottoscrizione. *"Le eventuali irregolarità di tale fase amministrativa sono tuttavia estranee al processo tributario in corso, che ha preso avvio dalla notifica dell'avviso di accertamento, derivante da un verbale di constatazione del quale i contribuenti avevano avuto piena conoscenza, avendolo ricevuto, come sottolinea la sentenza impugnata, a mezzo del liquidatore M. il 30 dicembre 1996, per cui il diritto di difendersi e di controdedurre delle parti private"*

<sup>5</sup> Cfr. sul punto specifico G. Antico, "La gestione della verifica fiscale - Parte quarta - Diritti e garanzie", in Accertamento e Contenzioso, n. 23/2016.

<sup>6</sup> Sul tema si rinvia a un nostro precedente contributo, G. Antico, "La gestione della verifica fiscale - parte terza - Il comportamento del contribuente in sede di verifica", in Accertamento e Contenzioso, n. 23/2016.

<sup>7</sup> Articolo 66, D.P.R. 633/1972 ai fini Iva e articolo 68, D.P.R. 600/1973 ai fini II.DD..

*appare pienamente rispettato".*

Successivamente, la Corte Suprema, con la sentenza n. 1453/2008, depositata il 21 gennaio 2009, è ritornata sulla questione. Per i giudici, l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria, civile e militare, avendo natura di attività amministrativa, *"pur dovendo svolgersi nel rispetto di ben determinate cautele previste per evitare arbitri e violazioni dei diritti fondamentali del contribuente, non è retta dal principio del contraddittorio. Conseguenzialmente va escluso che le risultanze emerse dalla attività di verifica prodromica all'emissione dell'avviso di rettifica non possano costituire valido supporto probatorio della pretesa impositiva sottesa a tale avviso, per il solo fatto della mancata immediata loro contestazione al contribuente in sede di verifica (Si veda pure Cassazione n. 7964/1999 e n. 4273/2001)".*

E ancora, con la sentenza n. 19524/2011, la Corte di Cassazione non ha accolto la doglianza di parte volta a sostenere che l'informazione dei verificatori al contribuente, secondo cui questi avrebbe potuto farsi "rappresentare" - e non "assistere" - da un professionista o da una persona di sua fiducia nel corso delle operazioni ispettive, non essendo configurabile una equivalenza fra le due nozioni. La Corte, ricostruito il dettato normativo, afferma che i verificatori, nell'aver informato il contribuente che nel corso delle operazioni di verifica *"avrebbe potuto farsi rappresentare da un professionista" può forse rilevarsi, a tutto voler concedere, una imprecisione lessicale - peraltro giustificata nella specie dal lessico impiegato dal Legislatore -, ma comunque deve leggersi l'inequivoca prospettazione al contribuente della facoltà di avvalersi nelle operazioni di un soggetto dotato di competenze tecniche".*

## **Riferimenti normativi**

Articolo 7, L. 212/2010

Articolo 52, D.P.R. 633/1972

Articolo 33, D.P.R. 600/1973

## Effetti contabili e fiscali della riduzione dei debiti

**N**ella dinamica aziendale sovente accade che l'impresa proceda alla riduzione dei propri debiti per effetto di numerose circostanze, tra le quali la semplice rinuncia da parte del socio del credito vantato (finanziario o commerciale) o più sovente a seguito di accordi (giudiziali o stragiudiziali) necessari per risolvere una crisi d'impresa. Nel presente articolo si intendono analizzare i profili contabili e fiscali che derivano dalle riduzioni dei debiti dell'impresa, tenendo conto che il Legislatore fiscale non sempre è univoco nel disciplinare gli aspetti fiscali. Per quanto riguarda gli aspetti civilistici e contabili, si deve altresì tener conto delle novità in tema di bilancio che derivano dall'applicazione delle modifiche apportate con il D.Lgs. 139/2015 che, tra le diverse novità, ha soppresso l'area straordinaria del Conto economico.

### Premessa

Nella vita di un'azienda può accadere che si realizza una riduzione di debiti originata da diverse motivazioni e con differenti effetti contabili e fiscali. Il documento Oic 6 si occupa di analizzare gli aspetti contabili che derivano dalla ristrutturazione dei debiti finalizzata a superare la situazione di difficoltà finanziaria in cui si trova, sia laddove il debitore si accordi con l'intero ceto creditorio, sia nell'ipotesi in cui si accordi solamente con alcuni creditori. Al contrario, laddove la rinuncia al credito, e la correlata riduzione del debito sociale, derivi dalla volontà espressa da un singolo socio, si deve tener conto delle indicazioni del documento Oic 28 che, come si vedrà in seguito, richiede che a fronte del venir meno del debito si incrementi il patrimonio netto della società.

Ai fini fiscali, la questione dell'impatto sulla determinazione del reddito d'impresa che deriva dalla riduzione dei debiti è variabile in funzione dell'operazione che ha generato la riduzione stessa, dovendosi distinguere tra:

- rinuncia unilaterale da parte del socio;
- riduzioni a seguito di concordati preventivi liquidatori o fallimentari (e procedure estere equivalenti);
- riduzioni per effetto di accordi di ristrutturazione del debito, piani attestati di risanamento e concordati di risanamento (e procedure estere equivalenti).

Come si vedrà in seguito, infatti, l'articolo 88, Tuir (commi 4-bis e 4-ter) disciplina in modo differente l'impatto fiscale della sopravvenienza attiva derivante dalla riduzione del debito, accordando in linea generale una detassazione assoluta in presenza di una rinuncia unilaterale da parte del socio, nonché nelle operazioni atte a risolvere la crisi d'impresa con finalità liquidatorie, e una detassazione parziale nelle operazioni concorsuali con finalità di continuità aziendale.

### Rinuncia unilaterale

La rinuncia unilaterale del credito da parte del socio è stata oggetto di particolare attenzione da parte dell'Oic che si è concretizzata dapprima nella versione del Documento 28 "Patrimonio netto" approvata nell'agosto 2014 e in quella successiva, attualmente in vigore, approvata il 22 dicembre 2016.

Il momento di discontinuità si riscontra nel 2014 quando l'Oic sostiene (§ 49) che "la rinuncia del credito da parte del socio – che si concretizza in un atto formale effettuato esplicitamente nella prospettiva del rafforzamento patrimoniale della società – è trattata contabilmente alla stregua di un apporto di patrimonio. Pertanto, in tal caso la rinuncia dei soci al diritto di restituzione trasforma il debito della società in una posta di patrimonio netto avente natura di riserva di capitale".

Il passaggio a riserve dei debiti verso soci diviene possibile a prescindere dalla natura del debito (commerciale o finanziaria) mentre la versione precedente dell'Oic 28 limitava tale possibilità ai soli

finanziamenti soci ovvero quelli iscritti alla lettera D) numero 3) del passivo.

La condizione che consente il passaggio diretto a riserve riguarda la motivazione della rinuncia. Ove risulti da un atto formale che il socio intende rinunciare per rafforzare il patrimonio si avrà lo storno del debito e in contropartita l'apertura di una riserva di capitale e quindi utilizzabile per la copertura delle perdite e per futuri aumenti di capitale. In assenza di tale atto formale, la rinuncia del socio si traduce in una sopravvenienza attiva.

L'atto formale può limitarsi all'inclusione nella dichiarazione di remissione del debito come prevista dall'articolo 1236, cod. civ. della motivazione per la quale il socio intende rinunciare.

Chiaramente l'origine del credito del socio non è irrilevante rispetto alle motivazioni della rinuncia. Un finanziamento soci, se rinunciato, nella normalità delle situazioni è finalizzato al rafforzamento patrimoniale mentre un credito risultante da operazioni commerciali può essere rinunciato anche per motivi differenti legati ad esempio alla qualità della fornitura.

In ogni caso, in assenza di una evidenza formale della motivazione, non può avvenire il passaggio diretto a riserva indipendentemente dall'origine del debito verso il socio.

Il principio non è stato sostanzialmente cambiato nella versione vigente del Documento Oic 28 (§ 36) ma sono state apportate alcune piccole modifiche di *wording*. In particolare si riporta di seguito il nuovo testo con le relative modifiche "*La rinuncia del credito da parte del socio – se dalle evidenze disponibili è desumibile che la natura della transazione è il rafforzamento patrimoniale della società – è trattata contabilmente alla stregua di un apporto di patrimonio a prescindere dalla natura originaria del credito. Pertanto, in tal caso la rinuncia del socio al suo diritto di credito trasforma il valore contabile del debito della società in una posta di patrimonio netto*".

La modifica al primo paragrafo non rende più necessario un atto formale ma solamente che vi siano sufficienti indicazioni per poter affermare che la volontà del socio è stata quella di patrimonializzare la società. Pare comunque opportuno che la dichiarazione di remissione del debito, necessaria per dare rilevanza giuridica alla rinuncia, mantenga indicazione della volontà del socio, rendendo così la prova successiva più agevole.

Si esplicita che qualunque credito del socio possa essere rinunciato con passaggio diretto a patrimonio. Per quanto già ampiamente acquisito in dottrina, ora il punto è stato chiaramente riconosciuto anche dal Principio contabile.

Infine, rimane dubbio il motivo della cancellazione della qualificazione della posta di patrimonio netto dove iscrivere la contropartita della rinuncia. Non pare, infatti, che, in presenza di una specifica "destinazione" della rinuncia a patrimonio da parte del socio creditore, la posta rilevante possa essere altro che una riserva di capitale che rimane disponibile per la copertura delle perdite e per futuri aumenti di capitale ma non per la distribuzione ai soci a meno di una specifica delibera assembleare che rimuova il vincolo. Si ritiene che l'Oic abbia rimosso la qualificazione della posta perché ritenuta superflua.

Parimenti critico è il trattamento fiscale di questa voce.

A partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 7 ottobre 2015 (vale a dire dal 2016 per i contribuenti "solari"), l'articolo 13, comma 2, D.Lgs. 147/2015, ha significativamente modificato il regime fiscale delle rinunce ai crediti (finanziari, commerciali o da lavoro) da parte dei soci, intervenendo sia sul trattamento impositivo in capo alla società partecipata sia in capo al socio finanziatore:

- per quanto riguarda il regime fiscale in capo alla società partecipata "*la rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale*" (nuovo comma 4-bis, articolo 88, Tuir). In altri termini, la rinuncia del socio a un proprio credito costituisce, per la società partecipata, una sopravvenienza attiva imponibile – ai fini della determinazione del reddito d'impresa – per la sola quota che eccede il valore fiscale del credito, così come desumibile dalla dichiarazione sostitutiva di atto notorio rilasciata dal socio. In assenza di tale dichiarazione, si presume che il valore fiscale del credito sia pari a zero, con l'effetto che la remissione è interamente tassabile in capo alla società che ne ha beneficiato;
- per quanto concerne, invece, la posizione tributaria del socio, l'articolo 13, D.Lgs. 147/2015 ha

apportato significative modifiche agli articoli 94, comma 6 e 101, comma 7, Tuir, stabilendo che in capo al socio imprenditore che detiene le partecipazioni in regime di impresa l'ammontare della rinuncia si aggiunge al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione "nei limiti del valore fiscale del credito oggetto di rinuncia". Quanto riportato dovrebbe operare anche per i soci non imprenditori che non detengono le partecipazioni quali beni d'impresa (circolare n. 52/E/2004).

Nel regime previgente alle modifiche del D.Lgs. 147/2015, invece, la rinuncia del socio al credito nei confronti della società partecipata avrebbe comportato per la società partecipata (beneficiaria della rinuncia) l'irrelevanza della sopravvenienza attiva, mentre per il socio un incremento del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione pari all'ammontare del credito rinunciato.

Dal punto di vista pratico, affinché il nuovo impianto impositivo possa trovare applicazione si rende necessario, come detto, che la società partecipata ottenga dal socio una dichiarazione sostitutiva di atto notorio a mezzo della quale verrà certificato il valore fiscale del credito rinunciato: in assenza della dichiarazione in parola la società partecipata sarà tenuta ad assoggettare a tassazione l'intero valore nominale del credito.

Secondo i primi commentatori della dottrina, la comunicazione in parola non risulterebbe obbligatoria in quei casi in cui il valore fiscale del credito risulti un dato noto per la società: questo è il tipico caso, ad esempio, del finanziamento soci risultante da apposito contratto o verbale societario. Tuttavia, in assenza di una indicazione in tal senso da parte della norma di legge e dell'Amministrazione finanziaria, si suggerisce di effettuare comunque la comunicazione alla società partecipata nel contesto della quale menzionare il valore fiscale del finanziamento rinunciato "ancorché, in un'ottica sostanziale e sulla base del principio di ragionevolezza, non sussistono motivi per negare il riconoscimento del valore fiscale del credito, qualora la società partecipata sia - con ragionevole certezza - in grado di individuarlo autonomamente" (Fondazione nazionale dei commercialisti del 15 febbraio 2016).

## **Riduzioni di debito nell'ambito di procedure concorsuali o paraconcorsuali**

Al di fuori del caso della rinuncia del socio, i casi più frequenti di remissione del debito si riscontrano all'interno degli strumenti previsti dalla norma fallimentare per la composizione della crisi di impresa ovvero il concordato preventivo (articolo 160 s.s., L.F.), l'accordo omologato di ristrutturazione del debito (articolo 182-bis, L.F.) e il piano attestato per il riequilibrio finanziario (articolo 67, comma 3, lettera d), L.F.).

Il Documento Oic 6 "Ristrutturazione del debito e informativa di bilancio" definisce la rappresentazione contabile di tali operazioni. Si nota, tuttavia, che la versione attualmente in vigore è ancora quella del luglio 2011, non avendo l'Oic ancora provveduto all'aggiornamento a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 139/2015.

Al § 6.2.2 di detto documento viene trattato il tema qui rilevante ovvero la riduzione dell'ammontare del capitale da rimborsare e/o degli interessi maturati e non pagati. La rinuncia comporta che la società debitrice, alla data della ristrutturazione, iscriva in Conto economico un utile quale contropartita della riduzione totale o parziale del valore contabile del debito iscritto tra le passività. Il principio prevede che l'utile vada rilevato tra i proventi straordinari (voce E20) di Conto economico senza operare alcuna distinzione rispetto alla natura originaria del debito, commerciale o finanziaria. Lo stesso principio richiede una adeguata informativa in nota, se l'utile è di importo rilevante. Come noto, tra le modifiche introdotte dal D.Lgs. 139/2015 vi è la soppressione delle voci E20 ed E21 del Conto economico con la conseguente riclassificazione dei proventi e oneri straordinari nelle altre voci di Conto economico. Ne deriva che il Documento Oic 6 è divenuto obsoleto, rendendosi necessario un aggiornamento le cui tempistiche al momento non sono note.

Alcune indicazioni in merito a dove riclassificare l'utile da ristrutturazione vengono dal nuovo Principio Oic 12 "Composizione e schemi del bilancio d'esercizio".

Nella sezione di tale documento dedicata alle motivazioni delle decisioni assunte è riportato uno schema riassuntivo per facilitare la riclassificazione dei proventi straordinari e con riferimento alle

componenti reddituali derivanti da ristrutturazioni del debito è scritto “*La ristrutturazione del debito può dare origine a componenti positivi di reddito di tipo finanziario e pertanto tali componenti sono stati inclusi nella voce C16d) Proventi diversi dai precedenti*”.

Coerentemente alla voce C16d) risultano gli utili da ristrutturazione del debito (§ 92).

Si può sollevare il dubbio se la natura originaria del debito – commerciale o finanziaria – abbia effetti sulla rappresentazione contabile ovvero se, la rinuncia di un creditore commerciale possa qualificarsi come utile da rilevare in A5) Altri ricavi e proventi. A supporto di tale interpretazione si nota che in tale voce sono iscritti i proventi derivanti dalla prescrizione dei debiti (§ 57).

Tuttavia, l’Oic 12 tratta genericamente di ristrutturazione di debito senza distinguere per origine e la locuzione “*componenti positivi di redditi di tipo finanziario*” non pare interpretabile con riferimento ai soli debiti finanziari ma all’effetto della ristrutturazione del debito quando essa genera componenti positivi intendendosi tutti i casi di rinuncia del creditore. Quei componenti positivi sono qualificati di tipo finanziario poiché la rinuncia genera in capo alla società sempre benefici finanziari a prescindere dalla causa originale del debito<sup>1</sup>.

È evidente che l’aggiornamento dell’Oic 6 porrà fine a tali speculazioni, nell’attuale contesto non vi sono motivi ragionevoli per discostarsi dall’indicazione dell’Oic 12 che vuole rilevato in C16d) l’intero utile di ristrutturazione senza distinzione per natura.

La disciplina ai fini del reddito d’impresa della riduzione dei debiti derivanti dall’adozione di procedure finalizzate a risolvere una crisi d’impresa è contenuta nell’articolo 88, comma 4-ter, Tuir secondo cui “non si considerano, altresì, sopravvenienze attive le riduzioni dei debiti dell’impresa in sede di concordato fallimentare o preventivo liquidatorio o di procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni, o per effetto della partecipazione delle perdite da parte dell’associato in partecipazione. In caso di concordato di risanamento, di accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell’articolo 182-bis R.D. 267/1942, ovvero di un piano attestato ai sensi dell’articolo 67, comma 3, lettera d), del citato R.D. 267/1942, pubblicato nel Registro Imprese, o di procedure estere a queste equivalenti, la riduzione dei debiti dell’impresa non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che eccede le perdite, pregresse e di periodo, di cui all’articolo 84, senza considerare il limite dell’ottanta per cento, la deduzione di periodo e l’eccedenza relativa all’aiuto alla crescita economica di cui all’articolo 1, comma 4, D.L. 201/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. 214/2011, e gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati di cui al comma 4 dell’articolo 96 del presente Testo Unico. Ai fini del presente comma rilevano anche le perdite trasferite al consolidato nazionale di cui all’articolo 117 e non ancora utilizzate. Le disposizioni del presente comma si applicano anche per le operazioni di cui al comma 4-bis.

Il contenuto del riportato comma 4-ter, articolo 88, Tuir costringe a suddividere gli effetti fiscali derivanti dalla riduzione dei debiti nell’ambito delle procedure concorsuali o paraconcorsuali in 2 categorie:

1. quelle con effetti fiscali “neutri”, ossia da cui originano sopravvenienze attive completamente detassate, nel cui ambito rientrano i concordati fallimentari o preventivi liquidatori, nonché le procedure estere equivalenti;
2. quelle con effetti fiscali “limitati”, ossia da cui originano sopravvenienze attive detassate solo in parte, nel cui ambito rientrano i concordati di risanamento, gli accordi di ristrutturazione e i piani attestati di risanamento iscritti nel Registro Imprese, nonché le procedure estere equivalenti.

La norma riportata, introdotta dall’articolo 13, D.Lgs. 147/2015, trova applicazione a partire dal periodo d’imposta 2016, precisando che la Legge di Bilancio 2017 (L. 232/2016) è nuovamente intervenuta ritoccando l’articolo 88, comma 4-ter, Tuir, prevedendo, come si dirà in seguito, che la parte non imponibile della sopravvenienza è quella che eccede dopo aver utilizzato anche l’eventuale eccedenza Ace.

<sup>1</sup> Si consideri che il mancato pagamento dei fornitori, dei dipendenti e dello stato costituisce una sorta di finanziamento improprio che la società utilizza in un contesto di crisi quando l’accesso al debito bancario è difficile e oneroso se non impossibile.

## Procedure con sopravvenienze neutre

Come anticipato, l'articolo 88, comma 4-ter, Tuir, prevede l'irrelevanza assoluta delle sopravvenienze attive che derivano dalla riduzione dei debiti in sede di concordato fallimentare o preventivo liquidatorio, ovvero in esecuzione di procedure estere equivalenti.

In merito alle procedure estere equivalenti, l'articolo 88, comma 4-ter, Tuir richiede l'ulteriore condizione che deve trattarsi di "Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni". Ai fini dell'individuazione di tali Stati, in assenza di qualsiasi indicazione, si potrebbe aderire alla posizione di chi ritiene che si debba aver riguardo al D.M. 4 settembre 1996 contenente la lista degli Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni ai sensi delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni<sup>2</sup>.

## Procedure con sopravvenienze parzialmente neutre

Il secondo periodo del comma 4-ter, articolo 88, Tuir prevede un regime di imponibilità parziale delle sopravvenienze attive che derivano dalla riduzione di debiti in esecuzione delle seguenti operazioni:

- concordato di risanamento;
- accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis, L.F.;
- piano attestato di risanamento (articolo 67, comma 3, lettera b), L.F.) pubblicato nel Registro Imprese.

Al pari di quanto previsto per il concordato fallimentare o liquidatorio, anche per le suddette operazioni il Legislatore ha esteso lo stesso regime fiscale anche alle procedure estere equivalenti. Tuttavia, per le operazioni parzialmente neutre non vi è alcun riferimento agli Stati o territori con i quali è previsto un accordo che garantisca lo scambio di informazioni, ragion per cui il riferimento potrebbe intendersi a tutti gli Stati, a condizione che si tratti di procedure equivalenti a quelle interne. Tuttavia, a una lettura più attenta si potrebbe sostenere che anche in tal caso sia necessario che lo Stato estero garantisca un adeguato scambio di informazioni, e ciò sia per ragioni di coerenza con le procedure liquidatorie previste nella prima parte del comma 4-ter, sia tenendo conto che l'articolo 101, comma 5, Tuir, al fine della deduzione della perdita su crediti in capo al creditore richiede in tutti i casi (procedure concorsuali e para concorsuali) la condizione in parola.

Per le operazioni elencate, il Legislatore stabilisce la non imponibilità della sopravvenienza attiva limitatamente alla parte che eccede le perdite fiscali pregresse e di periodo.

Come opportunamente osservato<sup>3</sup> la finalità è quella di impedire che con la non imponibilità integrale delle sopravvenienze attive l'impresa possa proseguire l'attività utilizzando le perdite che si sono formate durante il periodo di crisi con i redditi che si formeranno nei periodi d'imposta in cui l'impresa stessa sarà ritornata in "bonis". Pertanto, è obbligatorio preventivamente utilizzare le perdite fiscali e solo l'eventuale eccedenza è detassata, con conseguente penalizzazione di non poco conto a carico di imprese che si trovano in uno stato di crisi.

È bene osservare che l'eventuale eccedenza detassata non è solamente la parte che eccede le perdite fiscali, poiché il comma 4-ter, anche alla luce delle modifiche apportate dalla L. 232/2016, prevede che debbano essere "assorbiti" anche i seguenti elementi:

- la deduzione Ace e l'eventuale eccedenza della stessa (rispetto al reddito);
- l'eccedenza degli interessi passivi di cui all'articolo 96, comma 4, Tuir, rispetto al 30% del Rol.

## Concordato preventivo

Focalizzando l'attenzione sulla procedura di concordato preventivo, se non altro per le frequenti ipotesi in cui lo stesso è utilizzato per cercare di risolvere una crisi d'impresa, si è visto in precedenza che il Legislatore distingue tra:

- concordato "liquidatorio", per il quale è accordata una detassazione assoluta delle sopravve-

<sup>2</sup> (G. Provaggi, "Le sopravvenienze attive da riduzione del debito nelle procedure concordatarie e paraconcorsuali", Corriere Tributario n. 2/2016, pag. 111)

<sup>3</sup> G. Provaggi, cit..

nienze attive derivanti dalla riduzione di debiti;

- concordato di "risanamento", per il quale è accordata una detassazione parziale e solo per la parte eccedente le perdite pregresse e di periodo.

È importante osservare che la terminologia utilizzata dal Legislatore fiscale non trova alcun riscontro nell'ambito della Legge Fallimentare, il cui articolo 186-*bis* si occupa di "concordati con continuità aziendale". In merito a tale aspetto, sarebbe opportuno che intervenisse l'Agenzia delle entrate per chiarire se prevalga, ai fini dell'inquadramento fiscale del concordato, il risultato effettivamente conseguito con lo stesso, oppure la forma adottata dal debitore.

## Irap

Ai fini Irap, gli effetti fiscali derivanti dalla riduzione dei debiti devono essere analizzati distinguendo tra:

- soggetti Irpef, che determinano il valore della produzione ai sensi dell'articolo 5-*bis*, D.Lgs. 446/1997;
- soggetti Ires, che determinano il valore della produzione applicando le regole contenute nell'articolo 5, D.Lgs. 446/1997 (nonché i soggetti Irpef in contabilità ordinaria che optano per l'applicazione delle regole di cui all'articolo 5).

Per quanto riguarda i primi (soggetti Irpef), le sopravvenienze attive che derivano dalla riduzione dei debiti non assumono alcun rilievo per espressa previsione del citato articolo 5-*bis*, D.Lgs. 446/1997, secondo cui tra i componenti positivi del valore della produzione non sono comprese le sopravvenienze attive (nonché le plusvalenze).

Relativamente ai soggetti Ires, come noto gli stessi determinano il valore della produzione tenendo conto della c.d. "presa diretta" dalle voci di bilancio di cui agli aggregati A e B del Conto economico. Tale approccio è oggi ancor più rafforzato a seguito delle modifiche operate dal D.L. 244/2016 all'articolo 5, D.Lgs. 446/1997, secondo cui le classificazioni di bilancio nelle voci A e B del Conto economico devono considerarsi rilevanti anche ai fini fiscali. Tale aspetto assume particolare importanza alla luce della soppressione dell'area straordinaria del Conto economico a seguito delle novità introdotte dal D.Lgs. 139/2015 alla disciplina del bilancio di esercizio a partire dall'esercizio 2016. Per una corretta classificazione delle componenti reddituali nelle voci del Conto economico, è necessario seguire le indicazioni del Principio contabile Oic 12, secondo cui le riduzioni di debito, non più allocabili nella soppressa area straordinaria, devono ora essere classificate nell'area finanziaria del Conto economico (voce C.16.d), trattandosi di rettifiche aventi natura finanziaria e non mere riduzioni di costi in precedenza iscritti nel Conto economico. Da ciò deriva che l'effetto ai fini Irap è del tutto neutro, poiché nella determinazione della base imponibile dei soggetti Ires non devono tenersi in considerazione le componenti iscritte nell'area C del Conto economico.

Riferimenti normativi

Articolo 88, Tuir

D.Lgs. 139/2015

Articolo 5 e 5-*bis*, D.Lgs. 446/1997

## Scadenze del mese di luglio

---

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° luglio 2017 al 31 luglio 2017, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'art.7 D.L. n.70/11.

In primo piano vengono illustrate, se esistenti, le principali scadenze o termini oggetto di provvedimenti straordinari, mentre di seguito si riportano le scadenze mensili, trimestrali o annuali a regime.

### Domenica 16 luglio

#### **Versamenti Iva mensili**

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di giugno (codice tributo 6006).

I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

#### **Versamento Iva annuale – V rata**

Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2016, risultante dalla dichiarazione annuale, e hanno scelto il versamento rateale a partire dal 16 marzo, devono versare la quinta rata.

#### **Versamento dei contributi Inps**

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di giugno, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

#### **Versamento delle ritenute alla fonte**

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

#### **Versamento ritenute da parte condomini**

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

#### **ACCISE - Versamento imposta**

Scade il termine per il pagamento dell'Accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

## **Giovedì 20 luglio**

### **Presentazione dichiarazione periodica Conai**

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di giugno, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

## **Martedì 25 luglio**

### **Presentazione elenchi Intrastat mensili e trimestrale**

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile e trimestrale, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle vendite intracomunitarie effettuate rispettivamente nel mese o trimestre precedente.

## **Lunedì 31 luglio**

### **Presentazione elenchi Intra 12 mensili**

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di maggio.

### **Presentazione del modello Uniemens Individuale**

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di giugno.

### **Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione**

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° luglio 2017.

# LYNFA Studio®

La splendida sensazione di avere tutto sotto controllo

**LYNFA Studio** è il sistema gestionale integrato per lo Studio Professionale. Un sistema straordinariamente nuovo perché basato sulla piattaforma tecnologica POLYEDRO, che offre tutti i vantaggi del web: facilità d'uso, strumenti di collaborazione e condivisione, accessibilità da remoto.

LYNFA Studio ha due anime, con due diversi obiettivi:

1. erogare servizi ai Clienti,
2. gestire e sviluppare lo Studio.

**LYNFA Studio asseconda e dà slancio a tutte le attività del Professionista e del suo Studio. Dal più piccolo a quello con decine di posti di lavoro.**

Ogni Studio è diverso: LYNFA Studio sa prendere esattamente la sua forma e crescere insieme a lui e alle sue necessità.

Insieme alle più classiche funzionalità gestionali, offre:

1. i più avanzati strumenti di controllo delle attività, ovunque ci si trovi, anche da tablet;
2. servizi di condivisione e collaborazione, come l'agenda, la pubblicazione documenti e la bacheca;
3. funzionalità che incrementano la produttività, come il workflow e l'anagrafica unica;
4. servizi innovativi per i Clienti.

**LYNFA Studio gestisce lo Studio con managerialità ed efficienza**, lasciando al Professionista tutto il tempo e le energie per fare al meglio quello che solo lui può fare: gestire le relazioni, diversificare e accrescere le occasioni di business.



# Conservazione Cloud TeamSystem

Molto più che conservazione

## **Conserva in digitale tutti i tuoi documenti. Risparmia tempo e denaro con TeamSystem!**

Il nuovo servizio di Conservazione Cloud TeamSystem permette di conservare qualsiasi documento, liberando totalmente l'utente da qualsiasi onere.

La piattaforma è realizzata per non avere alcun impatto sulle attività, in questo modo il tuo Studio potrà risparmiare risorse e migliorare l'organizzazione del lavoro interno.

Grazie al Servizio di Conservazione Cloud TeamSystem **non devi più preoccuparti di nulla**, provvederemo noi a conservare i documenti rispettando tutti i requisiti definiti dalla normativa vigente. Potrai quindi in qualsiasi momento ricercare e consultare qualsiasi documento attraverso la nostra interfaccia web semplice ed intuitiva.

Con il Servizio Conservazione Cloud TeamSystem potrai:

- conservare digitalmente i tuoi documenti,
- ricercare i tuoi documenti e consultarli in archivio,
- esibire i tuoi documenti in originale seguendo i dettami della normativa,
- esibire e scaricare il Manuale della Conservazione,
- essere sicuro di seguire un processo aggiornato e sempre a norma di legge.

## **Per gli Studi Professionali**

- 1.** Supporti i tuoi clienti con una soluzione ai loro problemi di conservazione.
- 2.** Puoi offrire consulenza organizzativa e formazione alle piccole imprese per permettergli di risparmiare attraverso la conservazione.
- 3.** Ti proponi a nuovi clienti con un servizio ad oggi essenziale che puoi offrire fin da subito, senza aggravio di lavoro per il tuo Studio.