

Circolari per la clientela

**Novità in materia di imposte dirette
del DL 22.10.2016 n. 193
conv. L. 1.12.2016 n. 225**

1 PREMESSA

Di seguito si analizzano le novità in materia di imposte dirette, contenute nel DL 22.10.2016 n. 193, come modificato in sede di conversione nella L. 1.12.2016 n. 225.

2 SPESE DI VIAGGIO E TRASPORTO PAGATE DAL COMMITTENTE

Per effetto dell'art. 7-quater co. 5 del DL 193/2016 convertito, il trattamento attualmente previsto, ai fini del calcolo del reddito di lavoro autonomo, per le spese di somministrazione di alimenti e bevande "prepagate" dal committente viene esteso alle spese "prepagate" di viaggio e trasporto.

In pratica, anche le spese di viaggio e di trasporto sostenute dal committente vengono incluse tra quelle che non concorrono alla formazione del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni.

Decorrenza

La modifica normativa si applica dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2017 (con effetto, per la prima volta, sul modello UNICO 2018).

2.1 DISCIPLINA APPLICABILE DAL 2015

Dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2015 (in pratica, dal 2015), per effetto dell'art. 10 del DLgs. 175/2014, è stata eliminata la previsione secondo cui le spese di vitto e alloggio sono integralmente deducibili dal reddito di lavoro autonomo se sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate nella fattura. Di regola, se sostenute dall'artista o dal professionista, le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande sono deducibili nella misura del 75% del loro importo e, in ogni caso, per un ammontare complessivamente non superiore al 2% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta.

Sempre con la medesima decorrenza, è stato previsto che le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista.

2.1.1 Ragioni delle modifiche del DLgs. 175/2014

L'intervento del DLgs. 175/2014 ha inteso porre rimedio all'aggravio burocratico determinato dalla disciplina che si è applicata dal 2006 al 2014.

Si ricorda, infatti, che, in precedenza, la necessità di prevedere l'integrale deducibilità delle spese "prepagate" di vitto e alloggio (introdotta dal DL 223/2006, conv. L. 248/2006, e poi soppressa dal citato DLgs.) era scaturita da una risposta resa dall'Agenzia delle Entrate in occasione della videoconferenza MAP del 18.5.2006.

In tale sede, l'Amministrazione finanziaria ha sostenuto che il committente deve comunicare al professionista l'ammontare delle spese di vitto e alloggio sostenute, mentre il professionista deve inserire l'ammontare di dette spese fra i propri compensi professionali, addebitandoli alla controparte contrattuale. Tale ricostruzione avrebbe però alterato la determinazione del reddito del professionista, il quale avrebbe potuto dedurre tali spese non interamente, ma nei limiti ordinariamente previsti.

Per superare questa criticità, il citato DL 223/2006 aveva introdotto la previsione di integrale deducibilità delle spese di vitto e alloggio, finalizzata da evitare che in capo al titolare di reddito di lavoro autonomo si configurasse un reddito in natura, ferma restando la

(complessa) procedura di fatturazione individuata dall'Agenzia delle Entrate e poi formalizzata con la successiva circ. 4.8.2006 n. 28 (§ 38):

- il committente riceve da colui che presta il servizio alberghiero o di ristorazione, il documento fiscale a lui intestato con l'esplicito riferimento al professionista che ha usufruito del servizio;
- il committente comunica al professionista l'ammontare della spesa effettivamente sostenuta e invia allo stesso copia della relativa documentazione fiscale, tenendo presente che il costo non è ancora deducibile per l'impresa committente;
- il professionista emette la parcella comprensiva dei compensi e delle spese pagate al committente e considera il costo integralmente deducibile, qualora siano state rispettate le condizioni riportate;
- il committente, ricevuta la parcella, imputa a costo la prestazione, comprensiva dei rimborsi spese.

Il DLgs. 175/2014, stabilendo, da un lato, che le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista ed eliminando, dall'altro, la previsione di integrale deducibilità di tali spese, le ha ricondotte nell'alveo della disciplina ordinaria, senza che sia più necessario rispettare la suddetta procedura, con gli effetti di seguito riepilogati.

Effetti per il committente

Per il committente (impresa o lavoratore autonomo), dal 2015 la deducibilità del costo sostenuto per il servizio alberghiero e/o di ristorazione non è più subordinata alla ricezione della parcella dell'artista o del professionista e dipende dalle regole ordinariamente applicabili alle rispettive categorie reddituali.

Effetti per l'esercente arti e professioni

Per il professionista, la modifica del DLgs. 175/2014 implica, dal 2015, la completa irrilevanza dei valori corrispondenti alle prestazioni e somministrazioni, acquistate dal committente, di cui lo stesso professionista ha beneficiato per rendere la propria prestazione:

- sia quali compensi in natura;
- sia quali spese per la produzione del reddito (da addebitare in fattura).

In pratica, i professionisti non devono "riaddebitare" in fattura tali spese al committente e non possono considerare il relativo ammontare quale componente di costo deducibile dal proprio reddito di lavoro autonomo.

2.1.2 Ambito applicativo dell'integrale deducibilità delle spese di vitto e alloggio

La circ. Agenzia delle Entrate 30.12.2014 n. 31 (§ 2) ha chiarito che la semplificazione introdotta dal DLgs. 175/2014 non trova applicazione per le prestazioni di carattere differente da quelle alberghiere e di ristorazione (ad esempio, per quelle di viaggio e trasporto), ancorché acquistate direttamente dal committente.

Si ritiene, quindi, che, per il 2015 e il 2016, tali prestazioni continuino a costituire compensi in natura per il professionista. In assenza di chiarimenti, appare dubbio se, per esse, continui ad applicarsi, o meno, la procedura prevista dalla suddetta circolare 28/2006.

2.2 DISCIPLINA APPLICABILE DAL 2017

In seguito all'ulteriore modifica introdotta dal DL 193/2016 convertito, la disciplina attualmente prevista per le spese di vitto e alloggio "prepagate" viene estesa anche alle spese di viaggio e trasporto "prepagate".

Pertanto, dal periodo d'imposta 2017 (con effetto, per la prima volta, sul modello UNICO 2018), per il professionista saranno irrilevanti anche i valori corrispondenti alle prestazioni di viaggio e trasporto, acquistate dal committente, di cui lo stesso professionista ha beneficiato per rendere la propria prestazione:

- sia quali compensi in natura;
- sia quali spese per la produzione del reddito (da addebitare in fattura).

3 NOVITÀ IN MATERIA DI "CEDOLARE SECCA SULLE LOCAZIONI"

L'art. 7-quater co. 24 del DL 193/2016 convertito apporta alcune novità in materia di "cedolare secca sulle locazioni abitative", con particolare riferimento alla proroga del contratto di locazione ed alla risoluzione del contratto per il quale fosse stata validamente espressa l'opzione.

Nello specifico, la nuova norma:

- dispone che l'opzione per la cedolare secca non sia revocata in caso di mancata presentazione della comunicazione della proroga del contratto di locazione (nel termine di 30 giorni dalla proroga medesima), sicché il contribuente potrà continuare ad applicare l'imposta sostitutiva, purché abbia tenuto un comportamento coerente con la volontà di applicare il regime sostitutivo, pagando la cedolare alle relative scadenze e compilando l'apposito quadro in dichiarazione dei redditi;
- prevede, che, in caso di mancata presentazione della comunicazione relativa alla proroga, anche tacita, del contratto di locazione per il quale fosse stata esercitata l'opzione per la cedolare secca, entro 30 giorni dalla proroga medesima, si applichi la sanzione in misura fissa pari a 100,00 euro (ridotti a 50,00 euro nel caso in cui la comunicazione sia presentata con un ritardo non superiore a 30 giorni);
- aumenta la sanzione applicabile in caso di mancata presentazione della comunicazione della risoluzione del contratto di locazione con cedolare secca. Tale sanzione era stata fissata nella misura di 67,00 euro (ridotti a 35,00 euro nel caso in cui il ritardo non fosse superiore a 30 giorni), con decorrenza dall'1.1.2016, dall'art. 17 co. 1 del DLgs. 24.9.2015 n. 158, ma è stata, ora, elevata a 100,00 euro (ridotta a 50,00 euro nel caso in cui la comunicazione sia presentata con un ritardo non superiore a 30 giorni).

3.1 DECORRENZA

Le novità in materia di cedolare secca introdotte dal DL 193/2016 convertito sono entrate in vigore il 3.12.2016 (data di entrata in vigore della L. 225/2016).

3.2 PROROGA DEL CONTRATTO DI LOCAZIONE

I contratti di locazione "ordinari" sono, normalmente, strutturati con uno schema detto "4+4", che significa che il contratto, dopo i primi 4 anni di svolgimento, si proroga automaticamente per ulteriori 4 anni se non si verificano eventi particolari.

Anche i contratti c.d. "a canone concordato" sono strutturati con il medesimo meccanismo di rinnovo automatico, che si sviluppa, però, come "3+2": la durata originaria è di 3 anni e la proroga è di 2 anni.

Adempimenti legati alla proroga del contratto

Dal punto di vista impositivo, la proroga del contratto di locazione comporta:

- l'obbligo di comunicare la proroga del contratto (a norma dell'art. 17 del DPR 131/86, come modificato dal DLgs. 158/2015), entro 30 giorni dal verificarsi della proroga medesima;
- l'obbligo di corrispondere l'imposta di registro sulla proroga del contratto, a meno che sia stata espressa l'opzione per la cedolare secca (che sostituisce l'imposta di registro e di bollo sulla locazione per il periodo della proroga);
- la necessità di esprimere l'opzione per la cedolare secca, ove si voglia accedere a tale regime (su tale obbligo era sorto qualche dubbio in passato, ma le indicazioni desumibili dal provv. Agenzia delle Entrate 7.4.2011 n. 55394 andavano in questo senso).

I tre adempimenti sopra elencati, pur autonomi, si integrano a vicenda, in quanto la mancata comunicazione impedisce al contribuente di esprimere l'opzione e fa, quindi, a rigore, risorgere l'obbligo di pagamento dell'imposta di registro.

3.2.1 Conseguenze della mancata comunicazione sull'opzione

Fino al 2.12.2016, la mancata comunicazione della proroga del contratto di locazione per il quale fosse stata validamente espressa l'opzione per la cedolare secca in sede di registrazione era passibile di determinare gravi conseguenze per il contribuente.

Infatti, la mancata comunicazione impediva di confermare l'opzione e, quindi, comportava l'uscita dal regime sostitutivo (con le conseguenze derivanti dal mancato pagamento dell'imposta di registro e di bollo e dal pagamento della cedolare secca in luogo dell'ordinaria IRPEF e relative addizionali).

Remissione in bonis

A tale situazione molti uffici dell'Agenzia delle Entrate ritenevano potesse porsi rimedio mediante la "remissione in bonis" di cui all'art. 2 del DL 16/2012, pagando 258,00 euro (250,00 euro dall'1.1.2016). A tale conclusione gli uffici pervenivano facendo applicazione di quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate nella circ. 20.12.2012 n. 47 (§ 2).

Novità del DL 193/2016 convertito

Con efficacia dal 3.12.2016, il DL 193/2016 convertito ha invece stabilito che la mancata comunicazione della proroga del contratto di locazione per il quale fosse stata validamente espressa l'opzione per la cedolare secca in sede di registrazione non comporta la revoca della cedolare, purché il locatore abbia mantenuto un comportamento "coerente", ovvero abbia:

- effettuato correttamente i pagamenti della cedolare secca alle relative scadenze;
- dichiarato i redditi da cedolare nel quadro RB di UNICO (o nel quadro B del modello 730).

Nessun riferimento viene operato dalla nuova norma alla raccomandata da inviare al conduttore per comunicare la rinuncia agli aggiornamenti del canone, raccomandata che costituisce condizione di efficacia dell'opzione per la cedolare secca. Ciò potrebbe significare che l'invio della raccomandata risulti "ininfluente" ai fini della conservazione della cedolare anche nel periodo della proroga.

Pertanto, dal 3.12.2016, coloro che, entro 30 giorni dalla data della proroga del contratto di locazione omettano di comunicare la proroga medesima all'Agenzia delle Entrate e, quindi, di confermare la volontà di applicare la cedolare secca sulle locazioni abitative, non perdono tale

possibilità, ma possono continuare ad applicare la cedolare secca, purché abbiano pagato l'imposta sostitutiva alle scadenze ed abbiamo correttamente compilato la dichiarazione dei redditi.

3.2.2 Conseguenze sanzionatorie della mancata comunicazione

Se la mancata comunicazione della proroga del contratto di locazione con cedolare secca non comporta, dal 3.12.2016, la perdita del regime sostitutivo, essa comporta però l'applicazione di una specifica sanzione, non prevista dalla disciplina previgente.

In particolare, il nuovo art. 3 co. 3 del DLgs. 23/2011 stabilisce che, in caso di mancata comunicazione della proroga del contratto di locazione con cedolare secca, trovino applicazione le seguenti sanzioni:

- 100,00 euro, se la comunicazione della proroga avviene con un ritardo superiore a 30 giorni (cioè avviene oltre 60 giorni dopo la data della proroga);
- 50,00 euro, se la comunicazione della proroga avviene con un ritardo non superiore a 30 giorni (cioè avviene entro 60 giorni dalla data della proroga).

Si rileva, infatti, che in tal caso, in assenza di questa specifica norma sanzionatoria, non potrebbe trovare applicazione alcuna sanzione per omesso versamento, atteso che la cedolare secca sostituisce l'imposta di registro dovuta sulla locazione.

3.3 RISOLUZIONE DEL CONTRATTO DI LOCAZIONE

Dal 3.12.2016, sono state aumentate le sanzioni applicabili in caso di mancata comunicazione della risoluzione del contratto di locazione con cedolare secca (prima fissate nella misura di 67,00 euro o 35,00 euro).

In base alle nuove norme, chi, entro 30 giorni dal verificarsi della risoluzione del contratto di locazione con cedolare secca, ometta di presentare il modello RLI all'Agenzia delle Entrate, per comunicare la risoluzione, è tenuto a pagare una sanzione pari a:

- 50,00 euro, se il ritardo è pari o inferiore a 30 giorni (cioè se la risoluzione viene comunicata entro 60 giorni dal suo verificarsi);
- 100,00 euro, se il ritardo è superiore a 30 giorni (cioè se la risoluzione viene comunicata oltre 60 giorni dopo il suo verificarsi).

In questo modo, diventano identiche le sanzioni applicabili in caso di mancata presentazione del modello RLI per comunicare la proroga o la risoluzione del contratto di locazione con cedolare secca.

4 RINNOVO AUTOMATICO DI ALCUNI REGIMI FISCALI OPZIONALI

L'art. 7-quater co. 27-28 del DL 193/2016 convertito ha introdotto il rinnovo automatico delle opzioni per aderire ai regimi speciali:

- del consolidato fiscale nazionale e mondiale (artt. 117 e 132 del TUIR);
- della trasparenza fiscale (artt. 115 e 116 del TUIR);
- della tonnage tax (art. 155 del TUIR).

Per continuare ad applicare i suddetti regimi, non occorrerà alcuna nuova comunicazione: essi si rinnoveranno automaticamente per il periodo previsto dalla legge, salvo che l'opzione venga espressamente revocata con le stesse modalità e termini previsti per la scelta originaria.

Decorrenza

Il rinnovo automatico delle opzioni si applica a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016 (art. 7-quater co. 30 del DL 193/2016 convertito).

Adeguamento dei decreti attuativi

Con apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, verranno conseguentemente adeguate le disposizioni vigenti nei decreti attuativi relativi ai regimi della trasparenza fiscale, del consolidato fiscale (nazionale e mondiale) e della tonnage tax.

4.1 TRASPARENZA FISCALE

Viene modificato l'art. 115 co. 4 del TUIR in materia di trasparenza fiscale, stabilendo che:

- al termine del triennio di adesione al regime della trasparenza fiscale per le società di capitali, l'opzione si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio;
- a meno che detta opzione sia revocata, secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione.

Tale disposizione si applica al termine di ciascun triennio.

Prima di questa modifica, il regime della trasparenza fiscale scadeva automaticamente al termine del triennio, salvo che il contribuente procedesse al rinnovo dell'opzione.

In sostanza, una volta scaduto il triennio nel quale si è optato per la trasparenza fiscale, sarà possibile beneficiare del rinnovo automatico del regime senza che vi sia la necessità di effettuare una specifica comunicazione.

La disciplina del rinnovo automatico vale anche per la "piccola" trasparenza ex art. 116 del TUIR.

Revoca dell'opzione allo scadere del triennio

Le disposizioni previste dal DL 193/2016 convertito introducono un sistema opposto rispetto al precedente.

Fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2016, era necessario comunicare all'Agenzia delle Entrate la volontà di rinnovare l'opzione della trasparenza, senza che fosse necessario comunicare la sua interruzione una volta scaduto il termine ordinario della sua durata (nel caso di specie, tre annualità).

A partire dal 2017, invece, il regime opzionale di trasparenza fiscale godrà del rinnovo automatico e, laddove il contribuente volesse interrompere l'opzione una volta raggiunta la sua naturale conclusione (ossia, al termine del triennio), sarà necessario comunicare la revoca, secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione.

Considerato che per la revoca si deve applicare il medesimo meccanismo previsto per l'esercizio dell'opzione, anch'essa dovrà essere comunicata all'interno del modello UNICO SC della società partecipata.

4.2 CONSOLIDATO FISCALE NAZIONALE

Attraverso un'apposita modifica all'art. 117 co. 3 del TUIR, viene stabilito che, al termine di ciascun triennio, l'opzione per l'adesione al consolidato fiscale nazionale:

- si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio;
- salvo che si eserciti la revoca dell'opzione.

Prima di questa modifica, il regime del consolidato fiscale scadeva automaticamente al termine del periodo di validità, salvo che il contribuente procedesse al rinnovo dell'opzione.

Pertanto, una volta scaduto il triennio nel quale si è optato per il consolidato fiscale nazionale, sarà possibile beneficiare del rinnovo automatico del regime senza che vi sia la necessità di effettuare una specifica comunicazione.

Possibilità di modifica del criterio di imputazione delle perdite fiscali

In caso di rinnovo tacito dell'opzione, la società o ente controllante può modificare il criterio utilizzato, ai sensi dell'art. 124 co. 4 del TUIR, per l'eventuale attribuzione delle perdite residue del gruppo in caso di successiva interruzione del regime.

A questi fini, si deve applicare il medesimo meccanismo previsto per l'esercizio dell'opzione: di conseguenza, in sede di rinnovo tacito dell'opzione, sarà possibile modificare il criterio di imputazione delle perdite fiscali procedendo ad apposita indicazione nel modello UNICO.

Revoca dell'opzione allo scadere del triennio

Anche riguardo alla continuazione del regime del consolidato fiscale nazionale, il DL 193/2016 convertito ha introdotto un sistema opposto rispetto al precedente.

Fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2016, è necessario comunicare all'Agenzia delle Entrate la volontà di rinnovare l'opzione, senza che occorra comunicare la sua interruzione una volta scaduto il termine ordinario della sua durata (nel caso di specie, tre annualità).

A partire dal 2017, invece, il regime opzionale del consolidato fiscale nazionale applicherà il rinnovo automatico e, laddove il contribuente volesse interrompere l'opzione una volta raggiunta la sua naturale conclusione (ossia, al termine del triennio), sarà necessario comunicare la revoca, secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione.

Considerato che per la revoca si deve applicare il medesimo meccanismo previsto per l'esercizio dell'opzione, anch'essa dovrà essere comunicata all'interno del modello UNICO SC della società partecipata.

4.3 CONSOLIDATO FISCALE MONDIALE

Viene stabilito che, permanendo il requisito del controllo, l'opzione per l'adesione al consolidato fiscale mondiale ha durata per cinque esercizi del soggetto controllante ed è irrevocabile.

Al termine del quinquennio, l'opzione:

- si intende tacitamente rinnovata per il successivo triennio;
- salvo che sia revocata, secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione.

Tale disposizione si applica al termine di ciascun triennio.

Anche in questo caso, prima delle novità in argomento, il regime del consolidato fiscale mondiale scadeva automaticamente al termine del periodo di validità, salvo che si procedesse al rinnovo dell'opzione.

In sostanza, una volta scaduto il quinquennio nel quale si è optato per il consolidato fiscale mondiale, sarà possibile beneficiare del rinnovo automatico del regime, per un ulteriore triennio, senza che vi sia la necessità di effettuare una specifica comunicazione.

Revoca dell'opzione allo scadere del quinquennio o del triennio

Nonostante resti ferma l'irrevocabilità dell'opzione per il consolidato fiscale mondiale, le disposizioni introdotte dal DL 193/2016 convertito introducono un sistema opposto rispetto al precedente.

Fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2016, è necessario comunicare all'Agenzia delle Entrate la volontà di rinnovare l'opzione, senza che occorra comunicare la sua interruzione una volta scaduto il termine ordinario della sua durata.

A partire dal 2017, invece, il regime opzionale in parola godrà del rinnovo automatico e, laddove il contribuente volesse interrompere l'opzione una volta raggiunta la sua naturale conclusione, sarà necessario comunicare la revoca, secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione.

Considerato che per la revoca si deve applicare il medesimo meccanismo previsto per l'esercizio dell'opzione, anch'essa dovrà essere comunicata all'interno del modello UNICO SC della società partecipata.

4.4 OPZIONE PER LA TONNAGE TAX

In merito all'esercizio dell'opzione per il regime forfetario della tonnage tax (art. 155 co. 1 del TUIR):

- si conferma l'irrevocabilità dell'opzione per dieci esercizi;
- viene previsto che al termine del decennio l'opzione si intende tacitamente rinnovata per un altro decennio a meno che sia revocata, secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione.

Tale disposizione si applica al termine di ciascun decennio.

Rinnovo automatico del regime della tonnage tax

Prima delle novità in argomento, il regime della tonnage tax scadeva automaticamente al termine del periodo di validità, salvo che si procedesse al rinnovo dell'opzione.

In sostanza, una volta scaduto il decennio nel quale si è optato per il regime in argomento, sarà possibile beneficiare del rinnovo automatico del regime, per un ulteriore decennio, senza che vi sia la necessità di effettuare una specifica comunicazione.

Revoca dell'opzione allo scadere del decennio

Nonostante resti ferma l'irrevocabilità dell'opzione per la tonnage tax, le nuove disposizioni introducono un sistema opposto rispetto al precedente.

Fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2016, è necessario comunicare all'Agenzia delle Entrate la volontà di rinnovare l'opzione, senza che occorra comunicare la sua interruzione una volta scaduto il termine ordinario della sua durata.

A partire dal 2017, invece, il regime opzionale in parola godrà del rinnovo automatico e, laddove il contribuente volesse interrompere l'opzione una volta raggiunta la sua naturale conclusione, sarà necessario comunicare la revoca, secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione.

Considerato che per la revoca si deve applicare il medesimo meccanismo previsto per l'esercizio dell'opzione, anch'essa dovrà essere comunicata all'interno del modello UNICO della società partecipata.

5 ESERCIZIO DELLE OPZIONI PER DETERMINATI REGIMI FISCALI - APPLICAZIONE DELLA "REMISSIONE IN BONIS"

Per fruire di determinati regimi tributari come il consolidato fiscale, la tonnage tax oppure la trasparenza fiscale per le società di capitali, occorre esercitare un'apposita opzione, compilando il quadro OP, presente nella dichiarazione dei redditi.

Pertanto, ad esempio, se un contribuente intende optare per il consolidato fiscale in merito al triennio 2016-2018, l'opzione va esercitata nel modello UNICO 2016, dichiarazione da presentarsi nell'anno a partire dal quale l'opzione produce effetti. Poi, la condotta fiscale susseguente all'opzione, nella specie la presentazione del modello CNM ad opera della consolidante e la presentazione della dichiarazione senza liquidazione dell'imposta ad opera delle consolidate, avverrà nel modello UNICO 2017, relativo all'anno 2016.

Con l'art. 7-quater co. 29-30 del DL 193/2016 convertito, si prevede che, qualora l'opzione non sia tempestivamente esercitata, opera la "remissione in bonis" di cui all'art. 2 del DL 16/2012, quindi è necessario, entro il termine perentorio della prima dichiarazione utile, esercitare l'opzione stessa e pagare 250,00 euro.

Ciò, tuttavia, decorre dal 2017, quindi se per il triennio 2017-2019 si intende fruire del regime per il consolidato fiscale, e l'opzione non viene esercitata nel modello UNICO 2017, è possibile sanare la situazione sino al termine per l'invio del modello UNICO 2018 presentando un modello UNICO 2017 integrativo con l'opzione e pagando 250,00 euro.

6 DETERMINAZIONE DEL REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE DEI "TRASFERTISTI"

Con l'art. 7-quinquies del DL 193/2016 convertito, viene prevista una interpretazione autentica in materia di determinazione del reddito di lavoro dipendente dei lavoratori c.d. "trasfertisti", di cui all'art. 51 co. 6 del TUIR.

Tale disposizione stabilisce infatti che concorrono a formare il reddito nella misura del 50% del loro ammontare:

- le indennità e le maggiorazioni di retribuzione spettanti ai lavoratori tenuti per contratto all'espletamento delle attività lavorative in luoghi sempre variabili e diversi, anche se corrisposte con carattere di continuità;
- le indennità di navigazione e di volo previste dalla legge o dal contratto collettivo;
- i premi agli ufficiali piloti dell'Esercito italiano, della Marina militare, dell'Aeronautica militare e del Corpo della Guardia di finanza, ai sensi del Codice dell'ordinamento militare (DLgs. 15.3.2010 n. 66);
- le indennità di trasferta degli ufficiali giudiziari, di cui all'art. 133 del DPR 15.12.59 n. 1229.

Al riguardo, viene ora stabilito che il suddetto co. 6 dell'art. 51 del TUIR deve essere interpretato nel senso che i lavoratori rientranti nella disciplina ivi stabilita sono quelli per i quali sussistono contestualmente le seguenti condizioni:

- la mancata indicazione, nel contratto o nella lettera di assunzione, della sede di lavoro;
- lo svolgimento di un'attività lavorativa che richiede la continua mobilità del dipendente;
- la corresponsione al dipendente, in relazione allo svolgimento dell'attività lavorativa in luoghi sempre variabili e diversi, di un'indennità o maggiorazione di retribuzione in misura fissa, attribuite senza distinguere se il dipendente si è effettivamente recato in trasferta e dove la stessa si è svolta.

In pratica, viene data "veste normativa" all'interpretazione che era stata fornita dall'INPS, con il messaggio 5.12.2008 n. 27271.

6.1 INDENNITÀ DI TRASFERTA

In relazione ai lavoratori ai quali, a seguito della mancata contestuale esistenza delle suddette condizioni, non è quindi applicabile la disposizione di cui al co. 6 dell'art. 51 del TUIR, viene chiarito che è riconosciuto il trattamento previsto per le indennità di trasferta di cui al precedente co. 5.

6.2 DECORRENZA

Trattandosi di una norma di interpretazione autentica, la stessa ha efficacia retroattiva.

7 REDDITI TASSATI PER COMPETENZA - SCOMPUTO DELLE RITENUTE

Con l'art. 5 co. 2-bis e 2-ter del DL 193/2016 convertito, è stato modificato il criterio di scomputo delle ritenute a titolo d'acconto in relazione ai redditi tassati per competenza, previsto dall'art. 22 co. 1 lett. c) del TUIR e dall'art. 25-bis co. 3 del DPR 600/73.

7.1 FACOLTÀ DI SCELTA TRA SCOMPUTO PER COMPETENZA O PER CASSA

Sostituendo la lett. c) dell'art. 22 co. 1 del TUIR, si dispone che, per le ritenute operate nell'anno successivo a quello di competenza dei redditi ma anteriormente alla presentazione della dichiarazione dei redditi, il percipiente può scegliere tra le seguenti alternative:

- scomputo dall'imposta relativa al periodo d'imposta di competenza dei redditi;
- scomputo dall'imposta relativa al periodo d'imposta nel quale le ritenute sono operate.

Prima dell'intervento normativo in esame le ritenute operate anteriormente alla presentazione della dichiarazione dei redditi erano scomputabili dall'imposta relativa al periodo d'imposta di competenza dei redditi. La modifica introduce, in alternativa allo scomputo nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno di competenza dei redditi (principio di competenza), la possibilità di scomputo nella dichiarazione dell'anno successivo, in cui è operata la ritenuta (principio di cassa).

Resta fermo che le ritenute operate successivamente alla presentazione della dichiarazione dei redditi sono scomutate dall'imposta relativa al periodo d'imposta in cui sono state effettuate.

7.2 RITENUTE INTERESSATE DAL NUOVO CRITERIO

Mediante la modifica all'art. 25-bis co. 3 del DPR 600/73, analogo principio viene espressamente esteso alle ritenute su provvigioni inerenti i rapporti di commissione, agenzia, mediazione, rappresentanza di commercio e di procacciamento d'affari.

Le stesse regole operano inoltre:

- con riferimento alle ritenute sui corrispettivi corrisposti dal condominio all'appaltatore (art. 25-ter del DPR 600/73);
- nel caso delle ritenute operate dalla banca e dalle Poste sui bonifici di pagamento degli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica (art. 25 del DL 78/2010).

Esempio

Con riguardo alle provvigioni di competenza del periodo d'imposta 2016 "solare":

- le ritenute sulle provvigioni erogate nel 2016 sono scomputabili dall'imposta relativa ai redditi del 2016 (UNICO 2017);
- le ritenute sulle provvigioni erogate nel 2017, entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi dell'anno 2016 (al più tardi, entro il 2.10.2017, poiché il 30.9 cade di sabato), sono scomputabili dall'imposta relativa ai redditi dell'anno 2016 (UNICO 2017) o, in virtù della novità normativa, dall'imposta relativa ai redditi dell'anno 2017 (UNICO 2018);
- le ritenute sulle provvigioni erogate nel 2017, dopo la presentazione della dichiarazione relativa ai redditi dell'anno 2016, sono scomputabili dall'imposta relativa ai redditi dell'anno 2017 (UNICO 2018).

8 NUOVO ESONERO DALLA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW

L'art. 7-quater co. 23 del DL 193/2016 convertito ha introdotto un nuovo esonero dalla disciplina sul monitoraggio fiscale che riguarda gli immobili situati all'estero per i quali non siano intervenute variazioni nel corso del periodo d'imposta.

In sostanza, nel caso di una persona fisica, di una società semplice o di un ente non commerciale residenti che possiedono degli immobili esteri nel corso del periodo d'imposta, senza che siano intervenute variazioni, non vi sarà l'obbligo di compilare il quadro RW ai fini del monitoraggio.

8.1 OBBLIGO DI LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO DELL'IVIE

Nonostante l'esonero dalla compilazione del quadro RW per gli immobili esteri, viene confermato l'obbligo di liquidazione e di versamento dell'IVIE.

Pertanto, le persone fisiche residenti dovranno liquidare e versare tale imposta anche se, secondo le nuove disposizioni, saranno esonerati dagli adempimenti riguardanti il monitoraggio fiscale.

8.2 DECORRENZA

In merito all'esonero per gli immobili esteri che non hanno subito variazioni, non è stata prevista una specifica decorrenza.

Pertanto, la novità entra in vigore a partire dal 3.12.2016 (data di entrata in vigore della L. 225/2016) e si applicherà al quadro RW del modello UNICO 2017.

9 REGIME FORFETARIO - LIMITAZIONE DELLE CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE

L'art. 7-sexies del DL 193/2016 convertito ha introdotto una limitazione all'effettuazione delle cessioni all'esportazione, da parte dei soggetti che utilizzano il regime forfetario di cui alla L. 190/2014.

La limitazione rispetto a tale tipologia di operazioni sarà differenziata per ciascuna categoria di attività, anche prevedendo, per talune di queste, l'esclusione integrale.

Disposizioni attuative

L'attuazione della disposizione è rimandata ad un apposito DM, da emanare entro il 3.3.2017 (90 giorni dalla data di entrata in vigore della L. 225/2016).

10 CONVERSIONE IN EURO DEI SALDI DELLE STABILI ORGANIZZAZIONI

L'art. 7-quater co. 2-4 del DL 193/2016 convertito, modificando l'art. 110 co. 2 del TUIR, interviene sui criteri per la conversione in euro dei saldi delle stabili organizzazioni, prevedendo che la stessa debba avvenire secondo il cambio utilizzato in bilancio in base a corretti principi contabili, e non più in base al cambio alla data di chiusura dell'esercizio.

Decorrenza

Il nuovo criterio di valutazione si applica dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016, anche se sono fatti salvi i comportamenti di chi lo avesse già utilizzato anche in vigenza del "vecchio" art. 110 co. 2 del TUIR.

Riserva di traduzione

Viene, inoltre, previsto che l'importo della riserva di traduzione, risultante dal bilancio relativo al periodo d'imposta in corso al 31.12.2016, che abbia concorso alla formazione del reddito imponibile, sia riassorbito in cinque quote costanti a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016.

A Vostra disposizione per ulteriori chiarimenti cogliamo l'occasione per porgere cordiali saluti.

STUDIO FERRARI & GENONI