GIOVEDÌ 30 GENNAIO 2020

29° CONVEGNO DE L'ESPERTO RISPONDE

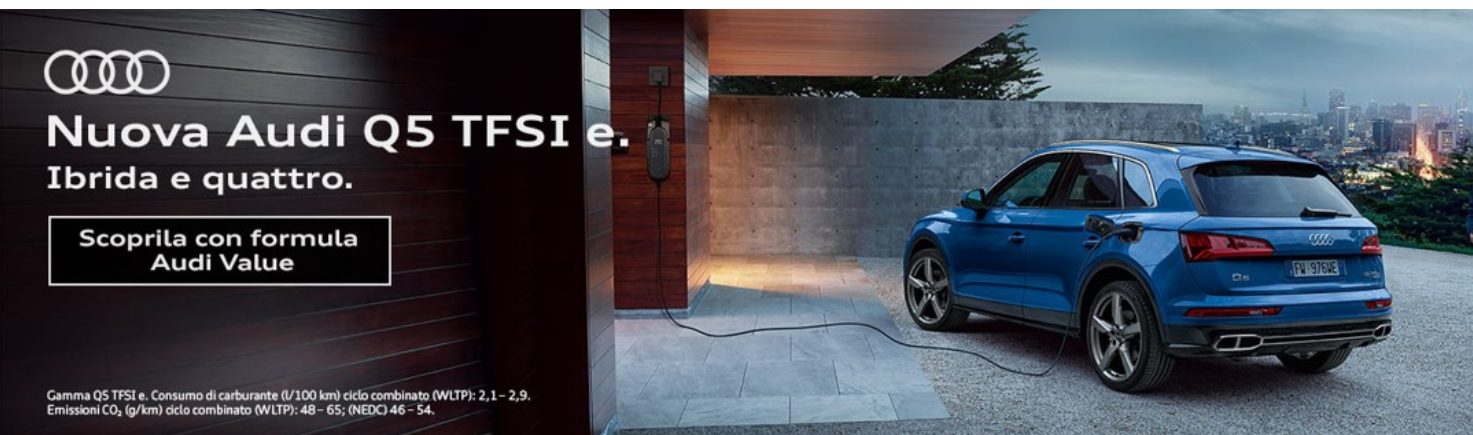
Il Sole 24 ORE

Telefisco 2020

SPECIALE

#FORFETTARI #CORRISPETTIVI #IVA #CREDITI D'IMPOSTA
#REATI FISCALI #BONUS INVESTIMENTI #COMPENSAZIONI
#IMU #CONTABILITÀ #RITENUTE #RICERCA E SVILUPPO

Supplemento al numero odierno del Sole 24 Ore riservato ai partecipanti a Telefisco 2020



Il Sole 24 ORE

educazione

Più valore all'informazione.

Puoi scegliere di fare le cose al meglio. O puoi migliorare la società.
Il Sole 24 Ore è il primo quotidiano economico, finanziario e normativo in Italia.
Dall'economia alla politica, dall'attualità alla cultura, ogni notizia de Il Sole 24 Ore è analizzata, verificata e approfondita dai migliori giornalisti del settore.

#leparoledelsole inviate dai lettori continuano a crescere. *Educazione* è una di queste.
Grazie a voi stiamo costruendo insieme ogni giorno il nostro comune vocabolario dell'informazione.

Una chiave di lettura per regole complesse

di **Jean Marie Del Bo**

Dalla stretta su compensazioni e ritenute alle nuove regole (molto contestate) sul regime forfettario. Dalle misure antievasione con l'inasprimento delle sanzioni penali-tributarie alle disposizioni sull'Iva e la fatturazione elettronica. Per finire con le norme che incidono sulla determinazione del reddito d'impresa.

Telefisco 2020, arrivato alla ventinovesima edizione, offre anche quest'anno un vasto panorama di approfondimenti legati al complesso degli interventi che si sono succeduti nel corso del 2019 e che sono culminati con la legge di Bilancio e il decreto legge in materia fiscale.

Provvedimenti che hanno inciso su un sistema tributario già storicamente stratificato e per il quale Governo, opposizione, professionisti, dottrina e Banca d'Italia sollecitano una riforma. Un risultato, quello della riforma tributaria, che sarebbe storico e che più volte è stato tentato senza successi decisivi e definitivi.

Nell'attesa di porre almeno le basi per raggiungere questo risultato ambizioso, la giornata di lavori di Telefisco 2020 servirà a portare un po' più di chiarezza all'interno di un sistema spesso complesso e "illeggibile" anche per professionisti e operatori d'impresa che, più di altri, sono avvezzi a muoversi nell'intreccio fra norme del presente e del passato.

E Telefisco 2020 lo farà con il metodo che ne è stato la cifra caratteristica nel tempo. La spiegazione delle norme affidata agli esperti del Sole 24 Ore; le risposte di agenzia delle Entrate, Guardia di finanza e ministero dell'Economia e delle finanze; il confronto fra gli esperti del Sole sui chiarimenti e le risposte ai quesiti formulati dai partecipanti.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

LA NOVITÀ

NT+ Fisco
Norme & Tributi Plus

Porta d'accesso sempre aggiornata

Norme & Tributi Plus Fisco è la nuova porta d'accesso al sistema informativo fiscale del Gruppo 24 ORE.
Le pagine digitali di Norme & Tributi Plus Fisco offrono contenuti sempre aggiornati ed arricchiti da approfondimenti, schede operative e rimandi alle banche dati professionali con una grafica accattivante e intuitiva.
La nuova sezione «Come fare per» è dedicata alle questioni pratiche per guidare i professionisti, passo per passo, nello svolgimento dell'attività di studio; la sezione «Speciale» raccoglie articoli e approfondimenti, sempre aggiornati, sui temi di maggiore attualità; «In evidenza» è una selezione delle principali notizie di economia e politica fiscale presenti ogni giorno sul Sole 24 Ore.
Inoltre è possibile interagire quotidianamente con gli esperti del Sole 24 ore e con i propri colleghi sui temi di attualità partecipando alla Community presente su Facebook e ricevere aggiornamenti in tempo reale scaricando la web app.
Scopri di più su:*ntplusfisco.ilsole24ore.com*

LA SETTIMANA FISCALE

Una guida per gli adempimenti

La rivista che guida il professionista in tutti gli adempimenti fiscali e le scadenze della settimana, offrendo soluzioni operative, aggiornamento continuo, sintesi di tutte le novità normative e interpretative, esempi, casi pratici, formule e modelli. Una nuovissima veste grafica, pensata per rendere più chiari, schematici e immediatamente comprensibili i contenuti, accentua il carattere operativo della rivista. In più, la versione digitale *www.settimanafiscaledigital.ilsole24ore.com* permette di consultare e archiviare i numeri della rivista, attivare alert in funzione degli argomenti di interesse e condividere le informazioni tramite email e social network

PARTNER 24 ORE

Il network per i professionisti

Partner 24 ORE: il network che dà energia al tuo business. Un innovativo ed esclusivo network professionale che punta a offrire ai commercialisti nuove opportunità di business e maggiore visibilità sul territorio, grazie ai vantaggi derivanti dall'appartenenza a una comunità esclusiva, la cui trasparenza è garantita dal Gruppo 24 ORE.

Il network «Partner 24 ORE» mira a costruire un ponte di relazioni tra i commercialisti e i Business Partner, cioè società altamente specializzate e professionisti certificati che erogano servizi in ambito non fiscale - come ad esempio finanza agevolata, wealth management, consulenza manageriale, digital e IT, supporto finanziamenti -, offrendo così ai professionisti la possibilità di ampliare l'offerta di servizi consulenziali grazie al reperimento all'interno del network di competenze complementari alle proprie, consolidando così il proprio parco clienti. Per i commercialisti, l'accesso a Partner 24 ORE garantisce tre leve di valore: visibilità, esclusività e nuovo business.

Scopri di più su: *Partner24ore.com*

VALORE24 ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

Il software online che semplifica

Valore24 Accertamento e Contenzioso è il software online che ti fornisce un sistema gestionale di dossier di precontenzioso e contenzioso tributario.

Il software guida e supporta nell'iter procedurale della pratica, a partire dal pre-accertamento e fino al termine del procedimento in Ctr (Commissione tributaria regionale), con funzioni dedicate al deposito telematico in Sigit (Processo tributario telematico - Ptt).

Scopri di più su: *valore24.com/accertamento-contenzioso*

COME PARTECIPARE

Con la differita un mese di NT+

Telefisco non si ferma alla giornata del 30 gennaio. Il convegno può essere seguito gratis in una sedi attivate in tutta Italia o in streaming. Ma può anche essere rivisto in differita nei giorni successivi: l'iscrizione, oltre a questa dispensa, comprende l'accesso gratuito per un mese dal 30 gennaio alle nuove pagine digitali di Norme&Tributi Plus Fisco.

I crediti formativi

L'evento è stato inserito nel programma di formazione professionale continua dei commercialisti e degli esperti contabili (8 crediti, sia nelle sedi sia in streaming). È in corso la procedura di accreditamento presso il Consiglio nazionale del notariato e il Consiglio nazionale forense.
Per i Consulenti del lavoro è in corso l'accreditamento presso i singoli Ordini provinciali.

Il Forum con gli esperti

I lettori possono mandare, fino a venerdì 31 gennaio, i propri quesiti agli esperti dal sito di Telefisco: www.ilsole24ore.com/telefisco. Una selezione delle risposte di maggior interesse sarà pubblicata sul quotidiano e online, oltre che sul numero speciale dell'Esperto Risponde del 10 febbraio e in un ebook riservato a chi acquista lo streaming del convegno.

LE ALTRE INIZIATIVE

Un «radio-day» per Telefisco

Telefisco caratterizza anche i programmi di Radio24. Nel corso dell'evento, l'emittente *news & talk* del Sole 24 Ore si collegherà con la sede centrale della manifestazione, presenterà finestre informative nei giornali radio e avrà spazi dedicati in diverse trasmissioni: Focus Economia e Due di Denari, dove dalle 11 alle 12 sarà ospite il presidente dei commercialisti Massimo Miani.

I FOCUS TEMATICI

Nel programma di Telefisco 2020, oltre alle consuete relazioni, quattro brevi interventi su temi di attualità. Saranno visibili anche online sul sito dedicato al convegno

GLI AGGIORNAMENTI SULLA BREXIT

Guglielmo Maisto

IL NUOVO REGISTRO DEL TERZO SETTORE

Gabriele Sepio

LA NORMATIVA ANTIRICICLAGGIO

Valerio Vallefuoco

LE CRISI D'IMPRESA

Pierpaolo Ceroli

Telefisco 2020

Il programma degli interventi della 29ª edizione

LE RELAZIONI
30 gennaio

Luca Gaiani *pag. 8*

Controlli fiscali

STRETTA SU RITENUTE E COMPENSAZIONI

Gian Paolo Tosoni *pag. 18*

Regimi semplificati

QUATTRO NOVITÀ PER I FORFETTARI

Antonio Iorio *pag. 28*

Decreto fiscale

RIDISEGNATI I REATI TRIBUTARI

Dario Deotto *pag. 38*

Accertamento

CONTRADDITTORIO, OCCASIONE PERSA

Luigi Lovecchio *pag. 48*

Imu e controlli

ANNO ZERO PER I TRIBUTI LOCALI

Gian Paolo Ranocchi *pag. 58*

Dichiarazioni

NODO TEMPISTICA PER I NUOVI ISA

Angelo Busani *pag. 68*

Patrimoni

CAMBIA L'APPORTO DEI BENI AL TRUST

Raffaele Rizzardi *pag. 78*

Iva/1

DEBUTTA IL SISTEMA FATTURE-SCONTRINI

Benedetto Santacroce *pag. 88*

Iva/2

IMPOSTA ALL'ESAME DELLE NORME UE

Nicola Cavalluzzo *pag. 98*

Revisori e sindaci

CODICE DELLA CRISI CON DOPPIA LEVA

Franco Roscini Vitali *pag. 108*

Bilanci

NUOVE INDICAZIONI SULLA DERIVAZIONE

Marco Piazza *pag. 118*

Società di capitali

I NUOVI LIMITI DI DEDUCIBILITÀ DEGLI INTERESSI PASSIVI

Primo Ceppellini *pag. 128*

Agevolazioni

NUOVI INCENTIVI PER LE IMPRESE

Roberto Lugano *pag. 140*

Imprese

TORNA IL BONUS PER LE AGGREGAZIONI

DIRETTORE RESPONSABILE
Fabio Tamburini

A CURA DI: Maria Carla De Cesari
IN REDAZIONE: Enrico Bronzo, Maurizio Caprino, Giuseppe Latour, Federica Micardi, Mauro Pizzin
Inserto chiuso in redazione il 25 gennaio 2020

Luca Gaiani

Stretta su ritenute e compensazioni

Per utilizzare crediti fiscali oltre 5mila euro nel pagamento di imposte diverse diventa obbligatorio presentare la dichiarazione e attendere dieci giorni

Il decreto legge 124/19, convertito dalla legge 157/19 (collegato alla manovra 2020) interviene per contrastare il fenomeno delle illegittime compensazioni di crediti fiscali e del mancato versamento di ritenute: si estende a tutti i crediti fiscali superiori a 5mila euro l'obbligo di presentare la dichiarazione da cui emerge il credito prima di effettuare compensazioni e si introducono, a carico dei committenti di servizi con prevalente contenuto di manodopera, obblighi di verifica del regolare versamento delle ritenute applicate al personale dipendente delle società appaltatrici.

Le compensazioni orizzontali

L'articolo 3 del decreto legge 124/19

modifica l'articolo 17 del Dlgs 241/97 prevedendo che la compensazione orizzontale, nel modello F24, di crediti fiscali per importi superiori a 5mila euro relativi a imposte sui redditi e addizionali, imposte sostitutive e Irap (oltre all'Iva come già previsto) può avvenire solo a partire dal 10° giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui emerge il credito.

La norma è finalizzata a consentire al Fisco di effettuare un controllo preventivo dei crediti prima che essi vengano compensati, scartando le compensazioni di elementi non evidenziati in dichiarazione oppure in dichiarazioni senza il visto di conformità.

L'estensione dell'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione si applica ai crediti maturati a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019. I crediti sorti in esercizi precedenti (ad esempio un credito Ires maturato nel periodo di imposta chiuso al 31 ottobre 2019) non rientreranno dunque nel nuovo adempimento, potendo essere compensato già dal 1° giorno dell'esercizio successivo, anche in assenza di dichiarazione presentata.

Ai fini del calcolo dell'importo da confrontare con la soglia di 5mila euro si considerano solo le compensazioni che devono essere esposte nel modello F24. Non rilevano invece i crediti utilizzati per il pagamento di debiti della medesima imposta, relativi a periodi successivi a quello di maturazione del credito pur se volontariamente riportati in F24. Ad esempio, non si dovrà tenere in considerazione la compensazione in F24 del credito Ires 2019 (codice 2003) per il pagamento dell'acconto Ires 2020 (codici 2001 e 2002).

La risoluzione 110/E del 31 dicembre 2019, che contiene l'elenco dei codici tributo dei diversi crediti compensabili, ha chiarito che sono esclusi dal nuovo onere tutti i crediti da agevolazioni da esporre nel quadro RU della dichiarazione. Esclusi altresì i crediti dei sostituti di imposta (compensabili anche prima della trasmissione del modello 770).

La possibilità di compensare solo successivamente alla dichiarazione comporta, con riferimento alle imposte sui redditi e all'Irap, un significativo slittamento temporale del giorno a

LA STRETTA SULLE COMPENSAZIONI E LE RITENUTE

partire dal quale i contribuenti possono utilizzare i propri crediti di imposta. A differenza di quanto avviene per l'Iva, infatti, le dichiarazioni dei redditi e dell'Irap possono essere presentate solo dal mese di maggio; si tratta peraltro di un riferimento temporale teorico dato che i software necessari per la trasmissione sono disponibili nei mesi successivi.

F24 nei canali web dell'Agenzia

Un ulteriore intervento volto a impedire le irregolari compensazioni nel modello F24 è previsto dal comma 2 dell'articolo 3 del collegato, che modifica l'articolo 37, comma 49-bis, del decreto legge 223/06.

I modelli F24 portanti compensazioni di crediti di imposta devono ora essere presentati attraverso i servizi telematici dell'agenzia delle Entrate (F24 web o F24 online, oppure F24 presentato da intermediario) anche nei seguenti casi:

- compensazione da parte di contribuenti non titolari di partita Iva;
- compensazione di crediti dei sostituti di imposta.

Con riguardo ai crediti dei sostituti di imposta, la risoluzione 110/19 ha richiamato, a titolo di esempio, le eccedenze di versamento delle ritenute, il "bonus 80 euro" e i rimborsi da assistenza fiscale erogati ai dipendenti e pensionati. Questi crediti non sono compensabili internamente, ma devono essere esposti in via orizzontale nel modello F24.

Rientrano, come già in passato, tra i crediti compensabili solo mediante F24 presentato con i servizi telematici, i crediti da agevolazioni da esporre nel quadro RU.

L'obbligo del canale telematico dell'Agenzia continua a non riguardare le compensazioni verticali ancorché vengano esposte in F24.

Resta in ogni caso fermo l'obbligo di presentare il modello F24 "a saldo zero" attraverso i servizi telematici dell'agenzia delle Entrate.

Anche l'estensione ai privati e ai sostituti di imposta dell'obbligo di utilizzo dei canali telematici delle Entrate, per gli F24 con compensazioni scatta per i crediti maturati dall'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.

Quindi, ad esempio, si tratterà dei crediti Irpef emergenti dalla dichiarazione Redditi 2020 di una persona fisica o dei crediti dei sostituti di imposta emergenti dal modello 770/2020.

Non è invece chiara la decorrenza per i crediti che non maturano nella

Obbligo di F24 presentato attraverso i servizi telematici delle Entrate anche nelle compensazione da parte di contribuenti non titolari di partita Iva

dichiarazione annuale, come ad esempio il "bonus 80 euro". In assenza di indicazioni ufficiali, è da ritenere che valga la sospensione di 60 giorni prevista dall'articolo 3 comma 2 della legge 212/00 (prima applicazione dal 26 dicembre 2019).

Gli altri limiti alla compensazione

L'articolo 2 del decreto legge 124/19, introducendo il comma 2-quater nell'articolo 17 del Dlgs 241/97, prevede che non possono effettuare la compensazione di crediti in F24, i contribuenti ai quali sia stato notificato un provvedimento di cessazione della partita Iva a norma dell'articolo 35, comma 15-bis, Dpr 633/72.

In base a quest'ultima disposizione, attuata dal provvedimento delle Entrate del 12 giugno 2017, gli Uffici effettuano nei confronti dei titolari di partita Iva riscontri e controlli su esattezza e completezza dei dati forniti, per individuare eventuali soggetti privi dei requisiti previsti dal Dpr 633/72.

Il divieto di compensazione per questi contribuenti riguarda ogni tipologia di crediti (quindi anche diversi dall'Iva) e prescinde dal relativo importo o ancora dal fatto che il credito sia maturato, o meno, nella attività esercitata con la partita Iva cessata d'ufficio. La relazione al decreto legge 124 ha chiarito che i crediti non più compensabili in F24 potranno essere chiesti a rimborso oppure essere riportati quale ecce-

COMPENSAZIONI DOPO LA DICHIARAZIONE

CREDITI FISCALI INTERESSATI

- Imposte sui redditi e addizionali
- Imposte sostitutive
- Irap
- Iva (già previsto)

CREDITI FISCALI ESCLUSI

- Crediti da Ru
- Sostituti
- Compensazioni "verticali" anche se in F24

DECORRENZA E TERMINI

- Compensazione > € 5.000 dal 10° giorno successivo all'invio della dichiarazione
- A partire dai crediti di imposta maturati dal periodo di imposta 31.12.2019

COMPENSAZIONI CON F24 TELEMATICO

F24 CON COMPENSAZIONE SOLO SERVIZI TELEMATICI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

- Contribuenti non titolari di partita Iva
- Crediti dei sostituti di imposta anche se < € 5.000
- F24 Web
- F24 Online
- Attraverso intermediari abilitati

STOP ALLE COMPENSAZIONI

- Contribuenti con provvedimento di chiusura partita Iva (art.35, c 15-bis)
- F24 con compensazioni scartati
- Sanzione 5% (€ 250 oltre € 5.000)

denza pregressa nella dichiarazione successiva.

Il blocco delle compensazioni non riguarda i soggetti che cancellano volontariamente la posizione Iva a seguito della cessazione dell'attività e neppure dovrebbe estendersi alle chiusure delle partite Iva "inattive" previste dal comma 15-quinquies del medesimo articolo 35.

L'impedimento scatta a partire dalla data di notifica del provvedimento di chiusura e resta valido finché la partita Iva risulta cessata.

Il blocco delle compensazioni, ma in questo caso limitatamente ai crediti Iva, è previsto anche per chi è stato escluso dalla banca dati intracomunitaria "Vies" sempre in base al comma 15-bis dell'articolo 35 del Dpr 633/72.

Il blocco delle compensazioni non riguarda i soggetti che cancellano volontariamente la posizione Iva a seguito della cessazione dell'attività

Infine, il nuovo comma 2-sexies dell'articolo 17, pure introdotto dal collegato, prevede lo scarto del modello F24 contenente compensazioni non consentite in base alle norme appena illustrate.

Per supportare le norme di contrasto alle compensazioni indebite, l'articolo 3, commi 5 e 6, del decreto legge 124/19 introduce specifiche sanzioni.

Il nuovo comma 2-ter dell'articolo 15 del Dlgs 471/97 prevede una sanzione nel caso di F24 con compensazioni che vengono scartati a seguito dei controlli di cui al comma 49-ter dell'articolo 37 del decreto legge 223/06. La nuova sanzione, che si cumula con quella prodotta dal mancato versamento degli importi a debito (30%) è pari, per ogni F24 scartato, al 5% dell'importo fino a 5mila euro (max 250 euro) e a 250 euro per importi indebitamente compensati superiori. Non si applicano, nella irrogazione della sanzione, il cumulo giuridico e la continuazione (articolo 12, Dlgs 472/97).

La sanzione viene comunicata al contribuente il quale può fornire delucidazioni. Se la sanzione non è pagata entro 30 giorni dalla comunicazione, si procede alla iscrizione a ruolo.

Il controllo sulle ritenute da parte degli appaltatori

L'articolo 4 del decreto legge 124/19 (che introduce l'articolo 17-bis nel Dlgs 241/97) prevede, in capo ai committenti di taluni servizi aventi prevalente contenuto di manodopera, nuovi e gravosi obblighi di verifica riguardanti il versamento delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente erogati da parte delle imprese prestatrici.

Sono sottoposti ai nuovi obblighi di verifica i contribuenti che rivestono la qualifica di sostituti di imposta in base all'articolo 23, comma 1 del Dpr 600/73 e che sono residenti nel terri-

torio dello Stato.

Gli obblighi di controllo in capo al committente scattano quando quest'ultimo affida la realizzazione di un'opera o di un servizio mediante contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o mediante rapporti negoziali comunque denominati. Come si può notare, la definizione dei contratti rilevanti è estremamente ampia e tale da non costituire in realtà un elemento discriminante. L'individuazione dei rapporti da considerare va invece effettuata avendo a base gli ulteriori elementi quantitativi (importo del corrispettivo annuo) e qualitativi (utilizzo di manodopera, localizzazione delle attività e beni strumentali) previsti dalla legge.

La norma ha ad oggetto servizi (o fasi di produzione) di varia natura esternalizzati a imprese terze. Ad esempio, servizi di pulizia, portierato, manutenzione, logistica (imballaggio, deposito e spedizione), lavorazione e vigilanza. Non è chiaro se vi rientrino (in base alla necessità che sia verificata la condizione numero 2 che segue) anche servizi di elevata qualificazione, come assistenza e programmazione informatica, consulenza fiscale, consulenza legale) svolti presso la sede del committente.

La legge pone quattro specifiche condizioni del rapporto instaurato tra committente e prestatore che devono essere congiuntamente realizzate affinché si applichi la nuova disciplina:

CONTROLLI SULLE RITENUTE/1

RAPPORTI INTERESSATI

- Realizzazione di opere o di servizi
- Appalto, subappalto o rapporti negoziali diversi.
  Esempi: pulizia, manutenzione, facchinaggio, portierato, logistica

REQUISITI

1. Corrispettivo >200.000/anno
2. Prevalente utilizzo di manodopera
3. Presso sedi del committente
4. Uso beni strumentali del committente

CONTROLLI SULLE RITENUTE/2

PRESTATORE

- Ritenute dipendenti e assimilati con F24 distinti per committente
- No compensazione
- Trasmette al committente elenco dipendenti e ritenute
- Entro 5° giorno lavorativo successivo

COMMITTENTE

- Richiede documentazione ritenute
- Verifica regolarità versamenti
- In caso di irregolarità sospende pagamento fino al 20% del corrispettivo
- Comunica all'agenzia delle Entrate

❶ corrispettivo complessivo annuo superiore a 200mila euro;
❷ prestazioni caratterizzate da "prevalente utilizzo di manodopera";
❸ prestazioni rese presso le sedi di attività del committente;
❹ utilizzo da parte del prestatore di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque modo.

Con riferimento al corrispettivo annuo, da confrontare con la soglia di 200mila euro, è da ritenere che si debba fare riferimento alla cifra indicata nel contratto qualora esso preveda un importo fisso o commisurato al tempo. In quest'ultima situazione (si pensi,per esempio, a un servizio di portierato o di pulizia avente un corrispettivo forfettario di 10mila euro al mese), non è chiaro, laddove il contratto abbia una durata superiore o inferiore a 12 mesi, se il corrispettivo debba, o meno, essere ragguagliato. Ad esempio, si ipotizzi che, in data 1° marzo 2020, venga stipulato un contratto di service (avente le altre caratteristiche di legge), con durata di 7 mesi (scadenza 30 settembre 2020) con un compenso di 120mila euro. In assenza di chiarimenti ufficiali, si ritiene prudenziale operare il ragguaglio e dunque considerare il rapporto tra quelli rilevanti, superando, su base 12 mesi, la soglia di 200mila euro (120mila / 7 x 12 = 205.714).

Qualora invece il contratto preveda un corrispettivo "a risultato" cioè commisurato alle prestazioni effettuate (o alle opere realizzate) a consuntivo, sorge il problema di stabilire a priori se l'importo dovuto supererà, o meno, la soglia di 200mila euro. Si pensi ad esempio ad un contratto di logistica, con durata di 12 mesi, che prevede un importo di 1 euro per ogni collo approntato.

Nel silenzio della legge, possono ipotizzarsi due soluzioni:
❶ non applicare la norma fino a quando non si è superata in corso d'anno la soglia di 200mila euro di prezzo dovuto;
❷ effettuare a inizio anno una stima del corrispettivo dovuto (sulla base del budget di attività da svolgere) e adottare un comportamento conseguente, ferma restando la necessità di applicare la norma laddove il corrispettivo, originariamente previsto sotto soglia, superi l'importo di 200mila a consuntivo.

Controllo da parte dei committente sulle ritenute versate dagli appaltatori di contratti caratterizzati dalla prevalenza di manodopera

La prestazione (condizione 2) deve essere caratterizzata da un prevalente utilizzo di manodopera. La prevalenza dovrebbe, a nostro avviso, essere valutata rapportando il costo della manodopera sostenuto dal prestato-

re al totale dei costi richiesti per realizzare l'opera o il servizio (costi di materiali, beni strumentali, servizi esterni e così via). Anche in questo caso, la genericità della indicazione normativa lascia aperti numerosi dubbi applicativi.

La prestazione (avente il contenuto prevalente di manodopera) deve inoltre essere resa presso le sedi di attività del committente. Un interrogativo potrebbe porsi nel caso (assai frequente nei contratti di logistica) di depositi di merce esternalizzati presso spedizionieri ove viene gestita da parte dell'impresa affidataria l'attività in via esclusiva per un determinato committente. Non è chiaro se si tratti di un luogo di attività del prestatore (il quale deterrà in proprio il fabbricato in proprietà o locazione), col che la norma non si applica, ovvero di un sito in cui "di fatto" è il committente ad esercitare la propria attività attraverso il personale del prestatore.

La condizione 4 riguarda l'utilizzo di beni strumentali del committente (che possono essere di sua proprietà, condotti in locazione, comodato o comunque nella sua disponibilità): si pensi all'affidamento a cooperative di attività di facchinaggio (carico, scarico) svolte dai suoi lavoratori con muletti, lettori di codici a barre e altre attrezzature del committente.

La norma non precisa se, come avviene nella condizione 3, i beni strumentali del committente debbano essere "prevalenti" (in valore o sotto altri aspetti) rispetto ad eventuali attrezzature dell'appaltatore (soluzione che pare preferibile) ovvero se sia sufficiente che il prestatore utilizzi beni del committente anche in modo trascurabile per far scattare gli obblighi di legge.

In ogni caso, è da ritenere che l'utilizzo debba riguardare soltanto i beni che caratterizzano la prestazione resa, escludendo dunque le strutture produttive o logistiche del committente nelle quali opera il personale dell'appaltatore. Ad esempio, tornando al facchinaggio, se la cooperativa utilizza propri muletti, mezzi di trasporto, e lettori di codici a barre, la norma non si applicherà anche se le prestazioni vengono rese all'interno di fabbricati del com-

CONTROLLI SULLE RITENUTE/3

ESONERI (APPALTATORI VIRTUOSI)	● Esercizio attività da almeno 3 anni ● Obblighi dichiarativi ● Versamenti fiscali > 10% dei ricavi ● No iscrizioni al ruolo, accertamenti esecutivi > di 50.000 euro scaduti ● Certificazione dell'agenzia delle Entrate
DECORRENZA E SANZIONI	● Da 1° gennaio 2020 anche per rapporti già in corso ● Prima verifica 17 febbraio 2020 ● Sanzione per omesso versamento anche per omesso versamento anche al committente se non esegue formalità richieste

mittente e spostando i beni da scaffalature che sono beni strumentali del committente.

In presenza di rapporti con le caratteristiche indicate al punto precedente, l'impresa che presta il servizio (salvi i casi di esonero di cui si dirà) deve procedere a versare le ritenute (Irpef e addizionali) applicate sui redditi di lavoro dipendente e assimilato (articoli 23 e 24 Dpr 600/73) compilando modelli F24 distinti per ciascun committente per conto del quale il personale è direttamente impiegato. L'F24 evidenzierà nel campo "codice fiscale del coobbligato" il codice 9 e il codice fiscale del committente (risoluzione 109/19). La stessa regola, a cascata, vale per eventuali subappaltatori i quali dovranno pure ripartire le ritenute in distinti modelli F24.

Vietato utilizzare la compensazione per versare le ritenute Sanzionati gli omessi controlli dei committenti

Il versamento dovrà avvenire senza poter operare compensazione con posizioni creditorie.

Il prestatore dovrà poi trasmettere al committente, entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento, oltre alla copia del modello F24, un elenco nominativo dei dipendenti (e dei titolari di redditi assimilati, come co.co.co e amministratori), identificati con il codice fiscale, che hanno operato direttamente nell'esecuzione dell'opera o del servizio, con il dettaglio delle ore di lavoro, delle retribuzioni e delle ritenute, nonché della parte di queste riguardante l'attività svolta per conto del committente stesso.

La risoluzione 108/19 ha precisato che, al fine di determinare la quota parte di retribuzione e di ritenute afferenti l'attività effettuata per un determinato committente, si deve ripartire il totale mensile del lavoratore secondo parametri oggettivi (come ad esempio il numero di ore lavorate).

Non è chiaro come vadano considerate le retribuzioni (e le corrispondenti ritenute) riferite a ore di ferie, permessi o malattia e se dunque si debbano ripartire in proporzione alle ore complessive (lavorate e di ferie, permessi e così via) oppure se sia necessario compilare un F24 a parte.

Per le imprese in questione, inoltre, è esclusa la possibilità di avvalersi della compensazione di crediti in F24 per effettuare il versamento, non solo delle ritenute fiscali, ma anche dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi Inail relativi ai dipendenti impiegati nell'opera o nel servizio a favore del committente.

Il committente, oltre a dover richiedere al prestatore i documenti sopra richiamati, deve verificare la correttezza del versamento. Qualora non gli vengano forniti i documenti (F24, elenco dei dipendenti, retribu-

zioni e ritenute), compresi quelli dei subappaltatori, ovvero qualora, pur avendoli ricevuti, sia stato riscontrato un omesso o insufficiente versamento, il committente dovrà sospendere il pagamento del corrispettivo maturato dall'affidatario del servizio per un importo pari al minore tra quello delle ritenute non versate e il 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio.

Anche per il calcolo della descritta soglia del 20% si ripropongono i dubbi già sollevati in relazione all'importo minimo di 200mila euro che fa scattare la norma, in particolare in relazione a contratti con corrispettivi da quantificare "a risultato". Entro 90 giorni, inoltre, il committente comunica l'inadempimento del prestatore all'agenzia delle Entrate.

Il committente che non ottempera alle formalità descritte (richiesta di documentazione, verifica dei versamenti, sospensione dei pagamenti, comunicazione alle Entrate) è obbligato a pagare una somma pari alla sanzione irrogata all'affidataria per l'omesso o carente versamento. La sanzione va versata dal committente senza possibilità di compensazione.

Sono esonerate dai controlli sul versamento delle ritenute le imprese appaltatrici, affidatarie o subappaltatrici che sono dotate dei seguenti requisiti di affidabilità, certificati dall'agenzia delle Entrate:

1. esercizio della attività da almeno tre anni, regolarità negli obblighi dichiarativi ed effettuazione, nei periodi di imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio, di versamenti in F24 almeno pari al 10% del totale dei ricavi dichiarati;
2. assenza di iscrizioni a ruolo, accertamenti esecutivi, o avvisi di addebito per Ires, Irpef, Irap, ritenute e contributi previdenziali per importi superiori a 50mila euro per i quali siano scaduti i termini e siano dovuti ancora pagamenti, salvi provvedimenti di sospensione.

Le imprese interessate richiedono all'Agenzia la certificazione della sussistenza dei suddetti requisiti, che ha validità di quattro mesi dal suo rilascio, e la trasmettono al committente.

La certificazione fa uscire le imprese da ogni vincolo previsto dall'articolo 4 del collegato e dunque dal divieto di compensazione per versare ritenute e contributi nonché dagli obblighi documentali nei confronti del committente.

I nuovi obblighi riguardanti le ritenute degli appaltatori si applicano dal 1° gennaio 2020. La risoluzione 108/19 ha chiarito che l'avvio delle procedure previste dall'articolo 4 del decreto legge 124/19 si avrà con il versamento del 17 febbraio 2020 (cadendo il 16 di domenica) riguardante le ritenute effettuate nel mese di gennaio.

La disposizione, sempre secondo quanto indicato dalla risoluzione 108/19, riguarda anche contratti o rapporti iniziati prima del 1° gennaio 2020.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Gian Paolo Tosoni

Quattro novità per i forfettari

Escluso dal regime chi ha redditi di lavoro dipendente superiori a 30mila euro e chi ha spese di personale superiori a 20mila euro lordi
Regime premiale per chi fa la e fattura

La legge di Bilancio per l'anno 2020 (160/2019), con i commi 691 e 692 dell'articolo 1, interviene, ancora una volta, sul regime forfettario ripristinando, con qualche variazione, alcuni dei requisiti di accesso e delle cause ostative che lo scorso anno erano stati abrogati dalla legge 145/2018 (legge di Bilancio per l'anno 2019).

Viene previsto anche un regime premiale per incentivare l'utilizzo della fatturazione elettronica da parte dei contribuenti forfettari.

È stato soppresso, invece, il regime della cosiddetta flat tax, la cui entrata in vigore era stata prevista dal 2020 per i contribuenti con ricavi di ammontare compreso tra 65.001 e 100mila euro.

Le novità

Il legislatore ha previsto quattro novità normative:

1. ai fini dell'accesso al regime, la reintroduzione del limite di spesa con riferimento al personale dipendente;
2. il ripristino dell'esclusione dal regime per coloro che percepiscono un reddito di lavoro dipendente o assimilato di ammontare superiore a 30mila euro;
3. un regime premiale per chi emette la fattura elettronica;
4. la concorrenza del reddito forfettario ai fini del calcolo delle detrazioni e deduzioni.

Il nuovo comma 54 della legge 190/14, come sostituito dal comma 692, dispone che possono avvalersi del regime forfettario i contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni se, al contempo, nell'anno precedente:

1. hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a 65mila euro (requisito invariato rispetto all'anno precedente);
2. hanno sostenuto spese per un ammontare complessivamente non superiore a 20mila euro lordi per lavoro accessorio di cui all'articolo 70 del Dlgs 276/2003 (anche lavoro occasionale), per lavoro dipendente e per collaborazioni di cui all'articolo 50, comma 1, lettere c) e c-bis), del Tuir (collaborazione coordinata e continuativa), anche con modalità riconducibile a un progetto in base agli articoli 61 e seguenti del Dlgs 276/2003. Nel limite sono comprese le somme erogate sotto forma di utili da partecipazione agli associati di cui all'articolo 53, comma 2, lettera c), e le spese per prestazioni di lavoro dei familiari di cui all'articolo 60 del Tuir.

Quindi, dal 2020, potranno accedere al regime forfettario i contribuenti che, nell'anno precedente oltre a non avere superato la soglia di 65mila euro a titolo di ricavi/compensi, hanno sostenuto spese per i propri lavoratori dipendenti e assimilati non superiori a 20mila euro.

I requisiti di accesso vanno verificati con riferimento all'anno precedente: la circolare 10/E/16 si era pronunciata in questo senso

Si ricorda che fino al 31 dicembre 2018, la lettera b) del comma 54 (soppressa dal 1° gennaio 2019) già prevedeva questo requisito di accesso, ma il limite di spesa era pari a 5mila euro. Nel reintrodurre il limite di spesa, la norma lo eleva a 20mila euro.

I requisiti di accesso devono essere verificati con riferimento all'anno precedente; pertanto, nell'anno 2020 potranno accedere o permanere nel regime forfettario i contribuenti che nell'anno 2019 hanno rispettato i predetti requisiti.

La lettera d) del comma 692 della legge di Bilancio 2020 introduce la

FORFETTARI REQUISITI

REGIME FORFETTARIO	● Ricavi e compensi non superiori a 65.000 euro
NUOVO REQUISITO DI ACCESSO **Non aver sostenuto spese di ammontare superiore a 20.000 €:** - Per lavoro dipendente anche occasionale - Per collaborazione coordinata e continuativa - Per contratti a progetto - Compensi a familiari nel periodo di imposta precedente	● Se è stato applicato il regime forfetario continua ad applicarlo nel 2020, se rispetta i nuovi requisiti ● Se ha applicato il regime naturale semplificato per cassa, può applicare il regime forfettario

lettera d-ter) al comma 57 della legge 190/2014 la quale prevede l'esclusione dal regime forfettario dei soggetti che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (articolo 49 e 50 del Tuir) eccedenti l'importo di 30mila euro (si deve intendere al lordo delle ritenute a carico del dipendente).

Si tratta di tutti i compensi assimilati al lavoro dipendente quali ad esempio l'incarico di amministratore di società, l'assegno ricevuto dal coniuge in forza di separazione o l'indennità di un assessore comunale.

La norma precisa anche la verifica di tale requisito non è necessaria nel caso in cui il lavoro sia cessato. L'importo di 30mila euro non sembra ragguagliato ad anno. Se ad esempio un contribuente ha percepito la pensione dal mese di settembre di 5mila al mese, totale 20mila euro, può accedere almeno per l'anno 2020 al regime forfettario.

Tale causa di esclusione era stata inizialmente introdotta con decorrenza 1° gennaio 2016 dalla legge 208/2015 e poi abrogata, dal 1° gennaio 2019, dalla legge 145/2018; considerato che la formulazione della norma ora reinserita è identica al passato, devono ritenersi applicabili i chiarimenti già forniti dall'agenzia delle Entrate.

In particolare, con la circolare 10/E/16, l'Agenzia aveva precisato che, ai fini della non applicabilità della causa di esclusione, rilevano solo le cessazioni del rapporto di lavoro intervenute nell'anno precedente a quello di applicazione del regime forfettario.

Il limite, invece, va considerato nel caso in cui, pur avendo cessato il lavoro nell'anno precedente, sia intervenuta una delle seguenti due situazioni:

La verifica sui compensi da lavoro dipendente non si applica se l'attività è cessata e non è subentrato un altro rapporto, anche di pensione

❶ sia stato percepito un reddito di pensione che, in quanto assimilato al reddito di lavoro dipendente, assume rilievo, anche autonomo, ai fini del raggiungimento della soglia di 30mila euro;
❷ il contribuente abbia intrapreso un nuovo lavoro ancora in essere al 31 dicembre.

Si ricorda che la legge di Bilancio 2019, oltre ad abrogare la causa di esclusione ora reinserita, ha anche previsto l'esclusione dal regime per le persone fisiche la cui attività sia esercitata prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi nei due precedenti periodi d'imposta, ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai datori di lavoro, ad esclusione dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni.

Tale previsione non è stata abrogata; pertanto, con riferimento all'attività di lavoro dipendente eventualmente esercitata dovranno essere verificati entrambi i requisiti.

Tuttavia, mentre il limite dei 30mila euro deve essere verificato con riferimento all'anno precedente, la condizione di prevalenza deve essere verificata con riferimento all'anno di applicazione del regime stesso e gli effetti decorrono dall'anno successivo.

NUOVA CAUSA DI ESCLUSIONE

AVER PERCEPITO:

- Redditi di lavoro
- Redditi assimilati a quelli di lavoro (collaborazione coordinata e continuativa eccetera)
- Redditi da pensione, di importo superiore a 30.000 euro non ragguagliati ad anno nel periodo di imposta precedente

Non scatta la causa di esclusione se il rapporto di lavoro è cessato nell'anno

Regime premiale e detrazioni

Nel presupposto che i contribuenti che operano in regime forfettario non hanno l'obbligo di emettere la fattura elettronica, la lettera f) del comma 692 introduce, un regime premiale, volto a incentivarne l'utilizzo.

Viene aggiunto un periodo nel comma 74 che prevede che per i contribuenti che si avvalgono del regime forfettario e che hanno un fatturato annuo costituito esclusivamente da fatture elettroniche, il termine di decadenza per la notificazione degli avvisi di accertamento è ridotto di un anno; il termine quindi è di quattro anni rispetto a cinque.

L'articolo 1, comma 3 del Dlgs 127/2015, in materia di fatturazione

ALTRE MODIFICHE NORMATIVE

SE VIENE EMESSA SPONTANEAMENTE LA FATTURA ELETTRONICA PER L'INTERO FATTURATO	• Riduzione di un anno del termine per l'accertamento
CONCORSO DEL REDDITO IN REGIME FORFETTARIO	• Detrazioni • Deduzioni • Benefici non tributari • Abrogazione del regime della flat tax (ricavi e compensi 65.000/100.000 euro)

elettronica e trasmissione telematica delle fatture o dei relativi dati, esonera dall'obbligo di fatturazione elettronica i soggetti passivi che applicano il regime forfettario; nel caso in cui i contribuenti decidano di emettere le fatture in formato elettronico si ricorda sono obbligati alla conservazione sostitutiva delle stesse.

Il regime premiale dovrebbe essere esteso al caso in cui ci sia anche la vendita al minuto documentata dallo scontrino elettronico.

I contribuenti in regime forfettario non sono esonerati dalla emissione dello scontrino fiscale e quindi dalla memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi.

Nulla vieta, che sussistendo le condizioni si possa sostituire lo scontrino fiscale con la fattura anche non elettronica.

La concorrenza del reddito per deduzioni e detrazioni

Altra norma innovativa riguarda il concorso del reddito prodotto in regime forfettario (quadro LM della dichiarazione dei redditi) nell'ammontare del reddito complessivo ai fini della spettanza o per la determinazione delle deduzioni, detrazioni o benefici anche non tributari.

La precisazione è giustificata dal fatto che il reddito in forfait non viene riportato nel quadro RN della dichiarazione dei redditi e quindi sfuggiva dal calcolo del reddito, ad esempio, per famigliari a carico (limite di reddito euro 2.840,51 – 4mila per i figli che hanno compiuto l'età di 24 anni).

Le conseguenze per chi perde il regime

Qualora la persona fisica lavoratore autonomo o professionista debba abbandonare il regime forfettario dal 2020 la prima cosa da fare è dotarsi del codice univoco al fine di poter emettere la fattura elettronica (sono esclusi solo i medici).

Inoltre è opportuno trasmettere alle Entrate in via telematica la procura eventualmente rilasciata a favore di un intermediario per i servizi telematici offerti dalle Entrate (consultazione, conservazione e così via).

Da quest'anno l'ex forfettario dovrà subire la ritenuta d'acconto sui compensi professionali o per le interme-

diazioni, come pure deve applicare la ritenuta qualora sia lui ad erogare i medesimi compensi.

Per i compensi maturati nel 2019 e non ancora incassati si prospetta una tassazione sfavorevole in quanto il comma 72 dell'articolo 1 della legge 190/2014 dispone che, in caso di passaggio dal regime forfettario a quello ordinario, i ricavi e compensi maturati nel 2019 che verranno incassati nel 2020 saranno sottoposti al regime del periodo di imposta in cui si manifestano e quindi quello dell' incasso e sembra (ingiustamente) senza deduzioni.

Unico ristoro per l'ex forfettario è il recupero dell'Iva (rettifica delle detrazione) per gli acquisti di beni strumentali effettuati negli ultimi cinque anni (dieci per gli immobili) nella misura di tanti quinti o decimi non ancora maturati; inoltre spetta il recupero dell'Iva sulle rimanenze di merci in giacenza ad inizio anno e dei beni e servizi non ancora utilizzati.

GLI EFFETTI PER CHI ESCE DAL REGIME FORFETTARIO

- Codice univoco per l'emissione della fattura elettronica
- Eventuale delega all'intermediario per i servizi telematici dell'Agenzia
- Applica e subisce la ritenuta d'acconto
- Ricavi e compensi 2019 non incassati imponibili nel 2020 in regime ordinario
- Rettifica Iva a favore del contribuente

La partecipazione in società di persone

Nel corso del 2019, le Entrate hanno pubblicato numerose risposte ad interpelli, presentati per chiedere chiarimenti in ordine alle disposizioni introdotte lo scorso anno. Di seguito i principali chiarimenti.

La partecipazione, anche minoritaria, in una società di persone ostacola l'applicazione del regime forfettario. Questa causa ostativa, prevista dalla lettera d) del comma 57 della legge 190/2014 è stata modificata a decorrere dal 2019 con l'aggiunta, nel testo, delle imprese familiari. Sebbene il testo di legge non abbia subito sostanziali modifiche, i chiarimenti dell'Agenzia sono stati differenti.

Infatti, la circolare 9/E del 2019, ha chiarito che la nuova formulazione della lettera d), in virtù della ratio della norma volta ad evitare artificiosi frazionamenti delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte, va interpretata nel senso che la causa ostativa non opera solo a condizione che il contribuente, nell'anno precedente a quello di applicazione del regime stesso, provveda preventivamente a rimuoverla.

Ciò significa che il contribuente che intenda applicare il regime forfettario e che possiede una partecipazione in

società di persone, deve accertarsi che la partecipazione venga ceduta entro l'anno precedente.

Dai chiarimenti resi dalle Entrate non è più ammessa la possibilità di cedere la partecipazione in corso d'anno al fine di poter comunque beneficiare del regime forfettario nell'anno stesso. Tale ultima possibilità era concessa:

- fino al 31 dicembre 2018 dalla circolare 10/16.
- per il solo 2019, quale eccezione prevista dalla circolare 9/19 in considerazione della tardiva pubblicazione in Gazzetta ufficiale della legge 145/2018 che aveva modificato il testo di legge.

In senso analogo la risposta ad interpello 123/19 e la risposta 125/19.

Esemplificando: chi possedeva una partecipazione nel 2019, deve averla ceduta entro il 31 dicembre 2019 per accedere al regime forfettario dall'anno 2020; in caso contrario, l'accesso al regime sarà possibile solo dal 2021, previa cessione della stessa nel 2020.

Si ricorda, infine, che non costituisce causa ostativa la partecipazione in società semplici, tranne nei casi in cui le stesse producano redditi di lavoro autonomo o d'impresa (circolare 9 e risposta 114/19).

CHIARIMENTI DELLA AGENZIA DELLE ENTRATE/1

I chiarimenti dell'agenzia delle entrate intervenuti nel 2019 sulle cause ostative

REGIME FORFETTARIO	• Esistenti dall'inizio del periodo di imposta • Partecipazioni in società di persone
PARTECIPAZIONE IN SRL	• Controllo indiretto anche mediante familiari • Controllo di fatto mediante fatturato alla società • Riconducibilità della attività se rientranti nella stessa sezione Ateco • Non è ostativa se i compensi del forfettario non sono dedotti

La partecipazione in società di capitali

A differenza delle società di persone, le partecipazioni in società di capitali, precludono l'accesso al regime forfettario solo se, contemporaneamente, sono verificate due condizioni: la prima è che la partecipazione posseduta sia di controllo, diretto o indiretto; la seconda è che l'attività svolta dalla società a responsabilità limitata controllata sia riconducibile a quella svolta dal contribuente che intende applicare il regime forfettario.

Nel caso in cui anche solo una delle due condizioni non sia verificata, la causa ostativa non opera. Con la circolare 9/19 e con numerose risposte a interpelli (tra le altre si segnalano le risposte 120/19, 137/19, 162/19, 169/19 e così via), l'agenzia delle Entrate ha chiarito che per la verifica del requisito di "controllo", occorre riferirsi all'articolo 2359 del Codice civile, in base al

quale sono considerate "controllate":
1. le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
2. le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;
3. le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

Il comma 2 dello stesso articolo 2359 del Codice civile disciplina, invece, il controllo indiretto precisando che questo si perfeziona quando è integrato anche per mezzo di soggetti interposti. Nell'ambito delle persone interposte sono ricompresi i familiari di cui all'articolo 5, comma 5, del Tuir, vale a dire il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado.

Il secondo requisito da verificare al fine di valutare l'operatività della causa ostativa, è quello dello svolgimento, da parte della società, di attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti e professioni.

L'agenzia delle Entrate, nella circolare 9/19, ha precisato che la "riconducibilità" di una attività a un'altra si verifica avendo riguardo della sezione Ateco in cui le attività stesse sono ricomprese.

Tuttavia l'incompatibilità si riterrà sussistente qualora la persona fisica che usufruisce del regime forfettario effettui cessioni di beni o prestazioni di servizi tassabili con imposta sostitutiva, alla società a responsabilità limitata direttamente o indirettamente controllata, la quale, a sua volta, deduce dalla propria base imponibile i correlativi componenti negativi di reddito.

La partecipazione in società di persone è sempre incompatibile. Per le società di capitali conta invece se la partecipazione è di controllo

Di conseguenza, se le attività svolte appartengono alla medesima categoria, ma la persona fisica non effettua alcuna cessione di beni o prestazione di servizi nei confronti della Srl oppure, nel caso la esegua, i costi dei predetti beni/servizi non siano fiscalmente dedotti, la causa ostativa non opera poiché le attività non saranno ritenute «attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili».

Analoghe conclusioni sono contenute nelle risposte 108/19, 119/19, 121/19, 122/19, 133/19.

Oltre che il controllo diretto ed indiretto, l'agenzia delle Entrate ha posto l'attenzione sul cosiddetto "controllo di fatto".

La questione è stata analizzata nel-

l'interpello 334/19 relativo ad una srl, partecipata da tre soci nella misura di 1/3 ciascuno, esercente attività di consulenza in campo assicurativo con codice Ateco dichiarato 66.21.00, compreso nella sezione K.

L'istante contribuente intendeva avviare l'attività di procacciatore d'affari con codice Ateco dichiarato 46.19.02, compreso nella sezione G, usufruendo del regime forfettario e prevedeva di svolgere la nuova attività anche a favore della partecipata. Tale ultima circostanza, a parere dell'ufficio, potrebbe determinare un controllo di fatto e, quindi, l'esclusione dal regime anche in assenza di una partecipazione di controllo e della riconducibilità dell'attività svolta.

Se il soggetto forfettario è anche il principale fornitore della società, il regime non è applicabile: si presume un controllo di fatto

Dubbia nella circostanza la natura della attività.

La stessa questione è stata poi trattata dall'interpello 398/19 con la quale, premesso che vi era coincidenza della attività svolta fra srl e professionista, nella risposta, l'Agenzia afferma che, tenuto conto che il soggetto forfettario era probabilmente il principale fornitore della società, tale circostanza integrava il controllo di fatto e, quindi, l'inapplicabilità del regime forfettario.

In ordine al momento in cui si verifica la causa ostativa la circolare 9E/2019, precisa che assume rilevanza l'anno di applicazione del regime forfettario e quindi la decadenza si verifica nell'anno successivo.

L'incompatibilità con i redditi da dipendente

Come anticipato, non possono applicare il regime forfettario le persone fisiche la cui attività sia esercitata prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali il rapporto è corrente o lo era nei due precedenti periodi d'imposta, ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro.

Alla luce delle modifiche introdotte nel comma 57, lettera d ter) la verifica di questa causa di incompatibilità deve essere verificata soltanto quando il reddito di lavoro dipendente è risultato nell'anno precedente non superiore all'importo di 30mila euro annui, in quanto al contrario porrebbe già fuori dal regime forfettario il contribuente.

L'agenzia delle Entrate ha precisato che la verifica del requisito della prevalenza va effettuata solo al termine del periodo d'imposta; solo in questo momento, infatti, è possibile verificare se il lavoro è stato svolto con prevalenza o meno.

In tal senso le risposte 134/19, 161/19, 163/19 e 399/19.

Non sempre però le prestazioni

svolte nei confronti del datore di lavoro sono d'ostacolo al regime forfettario; la ratio della norma intende evitare artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo.

Nei casi in cui non si riscontrano tali artifici, il lavoro autonomo e quello dipendente possono coesistere.

È il caso della risposta 161 in cui un contribuente chiedeva se fosse possibile accedere al regime forfettario considerato che:

1. aveva maturato i requisiti pensionistici nel 2017 e nello stesso anno aveva cessato il suo rapporto di lavoro di lavoro dipendente;
2. che a decorrere dal 2018 aveva iniziato a percepire un reddito di pensione;
3. che l'attività di lavoro autonomo veniva svolta prevalentemente nei confronti dell'ex datore di lavoro.

L'agenzia delle Entrate ha affermato che coloro i quali percepiscono un reddito di pensione non incorrono nella causa ostativa ogniqualvolta in cui il pensionamento sia obbligatorio per legge.

C'è assenza di artifici (e quindi di causa ostativa) nel caso in cui l'apertura della partita Iva sia richiesta proprio dal datore di lavoro; è il caso della risposta 163 in cui un contribuente dipendente presso una azienda sanitaria, aveva poi deciso di partecipare ad un concorso pubblico indetto dalla stessa azienda, che comportava l'obbligo della apertura della partita Iva in caso di vittoria del concorso.

La stessa circolare 9/19 ha precisato che nella particolare ipotesi in cui, prima dell'entrata in vigore della richiamata lettera d-bis), il contribuente conseguiva sia redditi di lavoro autonomo (o d'impresa) sia redditi di lavoro dipendente (o assimilati) nei confronti del medesimo datore di lavoro, la causa ostativa in esame non potrà trovare applicazione se i due rapporti di lavoro persistono senza modifiche sostanziali per l'intero periodo di sorveglianza. In tal senso la risposta 382/19 relativa ad una dentista che, oltre a lavorare come libera professionista, lavorava con contratto di lavoro dipendente presso una Asl.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

CHIARIMENTI DELLA AGENZIA DELLE ENTRATE/2

I chiarimenti dell'agenzia delle entrate intervenuti nel 2019 sulle cause ostative

FORFETTARIO CON RAPPORTO PROFESSIONALE PREVALENTE CON IL DATORE DI LAVORO

- Verifica alla fine del periodo di imposta con effetti da quello successivo
- Non scatta se il forfettario ha raggiunto la pensione obbligatoria
- Non scatta se il rapporto di lavoro e professionale era preesistente
- Non scatta se i costi non sono dedotti

Antonio
Iorio

Ridisegnati i reati tributari

Pene inasprite, soglie di punibilità ridotte, introdotta la responsabilità amministrativa della società e la confisca per sproporzione per alcuni delitti tributari

Inasprite le pene per alcuni reati tributari, ridotte le soglie di punibilità e introdotta la responsabilità amministrativa della società e la confisca per sproporzione per alcuni delitti tributari.

Sarà possibile evitare i reati di dichiarazioni fraudolenta regolarizzando le violazioni ma prima che inizi qualunque controllo. Sono queste in estrema sintesi le novità al regime penale tributario introdotte dal decreto legge 124/19 convertito con modificazioni nella legge 157/19.

Ma vediamo in dettaglio le novità appena introdotte.

Le modifiche ai reati

Dichiarazione infedele. La condotta illecita riguarda chiunque indica in

una dichiarazione annuale dei redditi o Iva elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, con imposta evasa ora superiore a 100mila euro (e non più a 150mila euro) e ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, superiore al 10% degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, superiore a euro due milioni (in passato tre milioni).

La nuova sanzione sarà della reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi (e non più da uno a tre anni.

La causa di non punibilità in ipotesi di valutazioni errate discordanti entro il 10% rispetto a quelle ritenute corrette riguarderà ora le valutazioni "complessivamente" considerate e non più "singolarmente".

Dichiarazioni fraudolente. La dichiarazione fraudolenta si realizza con due differenti metodologie illecite: l'utilizzo di documenti per operazioni inesistenti, e altri artifizi. Nel primo caso (avvalendosi di fatture per operazioni inesistenti) la pena in futura sarà particolarmente severa: reclusione da quattro a otto anni Viene tuttavia introdotta un'attenuante (reclusione da 18 mesi a sei anni) se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a 100mila euro. Analoghe sanzioni colpiscono coloro che hanno emesso le false fatture.

Per l'altra fattispecie di dichiarazione fraudolenta (mediante operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione) la nuova pena è rappresentata dalla reclusione da tre a otto anni (in passato da 18 mesi a sei anni)

Omessa presentazione. In futuro la reclusione sarà da due a cinque anni - in luogo della precedente da 18 mesi a quattro anni - per le ipotesi di omessa presentazione delle dichiarazioni Iva, redditi e 770 in presenza di imposta evasa o di ritenute non versate superiore a 50mila euro.

Occultamento. Sarà punito con la reclusione da tre a sette anni e non più da 18 mesi a sei anni, chiunque occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione.

Omessi versamenti e indebite com-

MODIFICHE: DICHIARAZIONE INFEDELE

REATO	COSA CAMBIA	PRECEDENTE
DICHIARAZIONE INFEDELE (ART. 4)	● Reclusione da 2 a 4 anni e 6 mesi	● Reclusione da 1 a 3 anni
DICHIARAZIONE INFEDELE (ART. 4)	● Soglia imposta evasa > 100.000 €	● Soglia imposta evasa > 150.000 €
DICHIARAZIONE INFEDELE (ART. 4)	● Ammontare elementi attivi sottratti > 2mln€	● Ammontare elementi attivi sottratti > 3mln€
DICHIARAZIONE INFEDELE (ART. 4)	● Valutazioni complessivamente considerate differiscono 10%	● Valutazioni singolarmente considerate differiscono 10%

pensazioni. I reati di omesso versamento Iva e delle ritenute, nonché le indebite compensazioni (non spettanti e inesistenti) non subiscono modifiche.

La precisazione si rende necessaria in quanto nel decreto legge 124/19 erano state abbassate le soglie di punibilità poi ripristinate in sede di conversione in legge

Le nuove norme, disciplinando situazioni peggiorative trovano applicazione solo per il futuro (violazioni commesse dopo l'entrata in vigore della legge di conversione)

prese sanzioni e interessi, devono essere estinti con l'integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso, sempreché la regolarizzazione intervenga prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

L'iniziativa legislativa, da salutare con estremo favore in linea di principio, rischia in concreto di non consentire alla causa di non punibilità di trovare una effettiva applicazione per

La causa di non punibilità viene estesa ai delitti di dichiarazione fraudolenta utilizzando fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

Causa di non punibilità

Scatta la causa di non punibilità se il contribuente regolarizza le fatture false ricevute prima di aver avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

In concreto, la causa di non punibilità, già prevista dal decreto 74/00 per i reati di dichiarazione infedele ed omessa presentazione (articoli 4 e 5) viene estesa anche ai delitti di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 2) e mediante alti artifici (articolo 3).

Nella specie, i debiti tributari, com-

una serie di ragioni.

Innanzitutto essa scatterà mediante il ravvedimento della violazione ma, sul punto, l'agenzia delle Entrate con un orientamento molto discutibile e singolare (che ora dovrà rivedere) non ammette questa regolarizzazione per le condotte fraudolenti prima fra tutte la dichiarazione che include costi fittizi

Poi vi è la necessità che la presentazione della dichiarazione corretta avvenga prima dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Ciò, nonostante ormai da anni, il ravvedimento possa essere eseguito anche successivamente alla consegna del Pvc contenente la constatazione

delle violazioni.

Inoltre, sorgono seri dubbi sull'interesse concreto del contribuente di sanare la propria posizione illecita benchè non veda alcun rischio conseguente alla violazione commessa.

Al riguardo è significativo il parere dell'ufficio del Massimario della Corte di cassazione (relazione III/05/2015) quando nel 2015 questa causa di non punibilità venne introdotta per la dichiarazione infedele e l'omessa presentazione.

L'alto Ufficio rilevava che «...per la dichiarazione infedele e omessa esso (il debito tributario) va estinto con il ravvedimento o con la presentazione della dichiarazione omessa, entro il termine di presentazione previsto per il periodo di imposta successivo e l'autore del reato non deve aver avuto conoscenza di controlli o accertamenti. Sul piano pratico, per queste ultime ipotesi è improbabile un'applicazione dell'istituto, potendo difficilmente pronosticarsi comportamenti di "ravvedimento" da omessa/infedele dichiarazione non "sollecitati" dalla conoscenza di accertamenti».

Era certamente preferibile la causa di non punibilità avesse seguito le previsioni vigenti per i reati di omesso versamento.

Di sicuro avrebbe comportato un sostanziale abbattimento del numero dei procedimenti penali pendenti ed incentivato il pagamento delle imposte dovute (con positivi risvolti anche per le casse erariali).

Per tali delitti (omesso versamento ritenute, Iva, indebita compensazione di crediti non spettanti), la non punibilità scatta, infatti, se il debito tributario compreso sanzioni e interessi venga completamente estinto prima dell'apertura del dibattimento anche mediante le speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

Da ultimo, va segnalato che non è stato incluso nella causa estintiva anche il corrispondente reato di emissione di fatture false: il contribuente che ha ricevuto le false fatture e decide di ripresentare la dichiarazione espungendole dai costi rischia concretamente di denunciare indirettamente colui che le ha emesse.

In ogni caso, l'attuazione della nuo-

MODIFICHE: ALTRI REATI TRIBUTARI

REATO	COSA CAMBIA	PRECEDENTE
DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE FATTURE PER OP. INESISTENTI (ART. 2)	● Reclusione da 4 a 8 anni da 18 mesi a 6 anni se importo fatture non sup. a 100.000 €	● Reclusione da 18 mesi a 6 anni (sempre)
DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI (ART. 3)	● Reclusione da 3 anni a 8 anni	● Reclusione da 18 mesi a 6 anni
OMESSA DICHIARAZIONE IMPOSTE SUI REDDITI/IVA E SOSTITUTO D'IMPOSTA (ART. 5)	● Reclusione da 2 a 5 anni	● Reclusione da 18 mesi a 4 anni
EMISSIONE DI FATTURE O ALTRI DOC. PER OPERAZIONI INESISTENTI (ART. 8)	● Reclusione da 4 anni a 8 anni da 18 mesi a 6 anni se importo fatture non superiore a 100.000 euro	● Reclusione da 18 mesi a 6 anni (sempre)

va causa di non punibilità si basa sul ravvedimento della dichiarazione contenente false fatture ovvero connotata da altri artifizi

Sinora, sia l'agenzia delle Entrate sia la Guardia di finanza hanno sempre escluso che fosse possibile ravvedere questo tipo di violazioni. Tale posizione di chiusura è stata da ultimo ribadita nel corso del Telefisco 2018.

Essa trae origine dalla (datata) circolare 180/98 secondo la quale con il ravvedimento operoso non si potevano regolarizzare infedeltà dichiarative riconducibili a condotte fraudolente, quali ad esempio l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti.

Il contribuente che ripresenta la dichiarazione senza le fatture false denuncia in modo indiretto chi ha emesso i documenti

L'interpretazione particolarmente restrittiva, derivava dal tenore testuale della norma (articolo 13 del Dlgs 472/97), secondo cui sono possibili le regolarizzazioni di «errori e di omissioni».

L'Amministrazione aveva escluso, quindi, che la registrazione di fatture per operazioni inesistenti potesse essere frutto di «errore o omissione».

Tuttavia, con le novità introdotte a partire dal 2000 nel sistema sanzionatorio penale, tale interpretazione sembrava superata. L'articolo 13 bis del Dlgs 74/00 prevede infatti che le pene previste per tutti i reati tributari sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, vengono estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

È evidente che la posizione assunta dall'Amministrazione in questi anni mal si concilia con il contenuto anche letterale della norma penale. Circa poi l'esclusione della regolarizzazione per la natura dolosa del comportamento, sostenuta dalla Gdf, si dimentica che tutti i reati, in quanto tali, sono connotati dal dolo. Ne consegue che se fosse stata questa l'interpretazione corretta, occorrerebbe escludere il ravvedimento per qualunque reato (ad esempio dichiarazione infedele, omessa dichiarazione eccetera), ma ciò contrasterebbe palesemente con il chiaro intento del legislatore di consentire adeguamenti spontanei da parte dei contribuenti.

Questa singolare interpretazione non è poi mutata neanche quando ad esprimersi a favore del ravvedimento della dichiarazione fraudolenta sia intervenuta la Corte di cassazione (terza sezione penale) con la sentenza 5448/2018.

Ora con le modifiche normative,

salvo che l'amministrazione finanziaria non intenda rendere inapplicabile ciò che il legislatore ha ulteriormente chiarito essere ammissibile, non dovrebbero esserci più dubbi sull'estensione del ravvedimento anche alle condotte fraudolenti

Poichè viene introdotta una situazione favorevole al reo (nuova causa di non punibilità) essa entra in vigore immediatamente anche con riferimento ad illeciti commessi in passato.

La confisca per sproporzione

Una delle più rilevanti novità introdotte (nuovo articolo 12 ter del Dlgs 74/00) riguarda senz'altro l'estensione della cosiddetta confisca per sproporzione e del preventivo sequestro in presenza di alcuni reati tributari.

Sono interessati a questa grave misura i reati di utilizzo ed emissione di fatture false (superiore a 200mila euro), dichiarazione fraudolenta mediante altri artifizi (se l'imposta evasa supera i 100mila euro) e sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte nel caso di importi superiori a 100.000 euro.

Viene così introdotta la possibilità di confiscare denaro, beni o altre utilità di cui il condannato non possa giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito dichiarato o alla propria attività economica.

REATI TRIBUTARI: CAUSE DI NON PUNIBILITÀ

REATO	COSA FARE	QUANDO
DICHIARAZIONE INFEDELE **DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE FALSE FATTURE** **DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA CON ALTRI ARTIFICI**	● Presentazione dichiarazione integrativa (ravvedimento) e pagamento delle imposte, sanzioni e interessi	● Prima che l'autore del reato ha avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali
OMESSA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE	● Presentazione dichiarazione omessa e pagamento imposte, sanzioni e interessi	● Entro il termine presentazione dichiarazione relativa periodo imposta successivo
OMESSO VERSAMENTO RITENUTE **OMESSO VERSAMENTO IVA INDEBITA COMPENSAZIONE** **CREDITI NON SPETTANTI**	● Pagamento integrale imposte, sanzioni e interessi anche a seguito speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento o con ravvedimento operoso	● Prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado

CONFISCA/SEQUESTRO

Sempre confisca denaro, beni o altre utilità di cui il condannato non può giustificare provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito o alla propria attività economica

REATI INTERESSATI

- Utilizzo ed emissione di fatture false (> 200.000 €)
- Dichiarazione fraudolenta altri artifizi (imposta evasa >100.000 €)
- Sottrazione fraudolenta pagamento imposte (importi > 100.000 €)

In sostanza sinora il sequestro preventivo sin dalle fasi delle indagini preliminari finalizzato alla futura confisca, riguardava il prodotto o il profitto del reato (l'ammontare dell'evasione), nell'ottica di riprendersi dal reo ciò che avesse sottratto all'erario con la commissione del reato tributario.

Ora, in aggiunta, vi sarà la possibilità di sequestrare e poi, in caso di condanna, confiscare, anche ciò che appare sproporzionato rispetto a quanto dichiarato ed all'attività economica svolta.

Si trasferisce sul soggetto, che ha la titolarità o la disponibilità dei beni, l'onere di dare un'esauriente spiegazione in termini economici (e non semplicemente giuridico-formali) della liceità della loro provenienza, con l'allegazione di elementi che, pur senza avere la valenza probatoria civilistica in tema di diritti reali, possessori e obbligazionari, siano idonei a vincere tale presunzione (per tutte Sezioni unite 920/2004 e 36499/ 2018)

È evidente che con i reati tributari occorrerà comprendere in che modo gli investigatori prima, e il Pm dopo, riescano a distinguere la posizione della società, che normalmente commette la violazione fiscale, rispetto a quello della persona fisica (rappresentante legale) che invece commette il reato.

Si tratterà cioè di comprendere le modalità di verifica della eventuale sproporzione tra disponibilità e redditi conseguiti, se cioè debbano essere riferite a entrambi (società e persona fisica) o solo ad uno di essi.

Per comprendere la severità di questa nuova previsione va ricordato che essa trova origine nel contrasto alla criminalità organizzata per aggredire la ricchezza non giustificata ritenuta frutto dell'accumulazione illecita in base ad una presunzione legale.

Si può sequestrare e poi, in caso di condanna, confiscare anche ciò che appare sproporzionato rispetto a quanto dichiarato e all'attività svolta

Viene cosi meno il nesso di pertinenzialità o di continenza che ordinariamente deve sussistere tra beni sequestrati e reato.

In merito alla giustificazione della provenienza dei beni l'interessato potrà evidenziare che il denaro utilizzato per acquistarli sia provento o reimpiego dell'evasione fiscale, a condizione però che l'obbligazione tributaria sia stata estinta mediante adempimento nelle forme di legge.

Si potrà pertanto verificare che:

1. l'evasione da cui trae origine il reato tributario giustifichi anche la sproporzione con la conseguenza che estinguendo il relativo debito tributario in qualche modo si prevenga an-

che l'eventuale sequestro/confisca per sproporzione;

❷ al contrario, l'obbligazione tributaria relativa al fatto costituente delitto non sia di ammontare tale da poter anche giustificare la rilevata sproporzione e quindi occorrerà individuare altre modalità di estinzione ai fini fiscali di tali differenze per evitare il sequestro e la successiva confisca.

La nuova misura riguarderà i reati commessi successivamente all'entrata in vigore della legge di conversione

La responsabilità amministrativa

Viene introdotta la responsabilità amministrativa delle società, prevista dal Dlgs 231/200, in presenza di alcuni reati tributari.

I delitti interessati sono:

❶ la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti per importi superiori a 100mila euro, con sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;

❷ la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti per importi inferiori ai citati 100mila euro, con sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;

❸ la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici con sanzione pecuniaria fino a 500 quote;

❹ l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti sia per importi superiori a 100mila euro

RESPONSABILITÀ AMMINISTRATIVA SOCIETÀ

REATI TRIBUTARI	SANZIONI
DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE USO DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI PER IMPORTI SUPERIORI A 100.000 EURO IDEM PER EMISSIONE	● Fino a 500 quote*
COME SOPRA PER IMPORTI INFERIORI A 100.000 EURO IDEM PER EMISSIONE	● Fino a 400 quote**
DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI	● Fino a 500 quote
SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA AL PAGAMENTO DI IMPOSTE	● Fino a 400 quote
OCCULTAMENTO O DISTRUZIONE DI DOCUMENTI CONTABILI	● Fino a 400 quote

**fino a euro 774.500 (500 quote x 1.549,00 euro); **fino a euro 619.600 (400 quote x 1.549,00 euro). Valore quota: da 258 euro a 1.549 euro*

SE L'ENTE HA CONSEGUITO PROFITTO DI RILEVANTE ENTITÀ, LA SANZIONE VIENE AUMENTATA DI 1/3:	● Illeciti puniti fino a 400 quote: sanzione fino a euro 815.333 (619.000 + 1/3) ● Illeciti puniti fino a 500 quote: sanzione fino a euro 1.032.666 (774.500+1/3)

DEFINIZIONE LITI PENDENTI – EFFETTI PENALI

ADEMPIMENTI/ONERI	PRINCIPALI CONSEGUENZE
● Modello organizzativo ● Aggiornamento/formazione ● OdV	● Tris in idem ● Sequestro per equivalente ● Buona fede per fatture soggettivamente inesistenti

(con sanzione pecuniaria fino a 500 quote), sia inferiori (sanzione pecuniaria fino a 400 quote);
❺ l'occultamento o distruzione di documenti contabili con sanzione pecuniaria fino a 400 quote;
❻ la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte con sanzione pecuniaria fino a 400 quote.

Viene ancora prevista l'applicazione delle sanzioni interdittive:
- del divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio;
- dell'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi;
- del divieto di pubblicizzare beni o servizi.

La sanzione nei confronti della società è automatica a meno che si dimostri di aver adottato ogni accorgimento per evitare l'illecito

Se, in seguito alla commissione di uno dei delitti tributari indicati in precedenza, l'ente abbia conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria viene aumentata di un terzo.

In concreto, nel caso di contestazione di uno di questi reati al rappresentante legale della società o ad altra persona fisica legata alla società, il Pm annoterà anche l'illecito amministrativo a carico dell'ente nel registro delle notizie di reato. In caso di condanna la persona fisica (rappresentante elgale o altro) va incontro a una pena detentiva, mentre la società riceverà una sanzione pecuniaria fino a quattrocento o cinquecento quote a seconda del reato.

Il calcolo della quota

Il valore della quota può variare da un minimo di 258 euro ad un massimo di 1.549 euro: l'importo finale della sanzione irrogabile a cura del giudice penale sarà, dunque, il prodotto della singola quota e il numero di quote da applicare, per un ammontare complessivo di euro 619.600 (400 quote x 1.549,00 euro) ovvero di euro 774.500 (500 quote x 1.549,00 euro).

Se poi l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria viene aumentata di un terzo con la conseguenza che per gli illeciti puniti fino a 400 quote la sanzione potrà giungere fino a euro 815.333 (619.000 + 1/3) e per quelli fino a 500 quote la sanzione giungerà fino a euro 1.032.666 (774.500+1/3).

Da evidenziare ancora che sinora il sequestro del profitto del reato era eseguito contro la società solo in via diretta (disponibilità bancarie e liquide) e, nel frequente caso di incapienza, nei confronti del rappresentante legale la misura cautelare riguardava anche l'"equivalente" (aggredendo cioè anche beni mobili e immobili di

valore corrispondente).

Con l'applicazione del Dlgs 231/2001 il sequestro per equivalente, e non più solo quello diretto, potrà invece essere eseguito anche nei confronti della società e quindi verosimilmente il patrimonio del rappresentante legale verrà aggredito meno di frequente.

La procedura. Nel caso di condanna della persona fisica per il reato tributario contestato, la sanzione amministrativa nei confronti della società è pressochè automatica salvo non si riesca a dimostrare l'adozione di tutti gli accorgimenti necessari preventivi (in termini di procedure e controlli interni) per evitare l'illecito, a quel punto ascrivibile esclusivamente all'infedeltà del vertice aziendale.

Assume pertanto un ruolo determinante la predisposizione di idonei modelli di organizzazione, gestione e controllo volti a disciplinare procedure e controlli interni per la prevenzione dei reati tributari in questione. Ma il modello e gli altri adempimenti consentono di evitare le sanzioni in capo alla società solo se superano il vaglio dell'Autorità giudiziaria e, prima ancora, della Procura della Repubblica.

Per tale ragione diventa pressoché inutile, se non dannoso, limitarsi ad adottare modelli solo formalmente, senza che essi si traducano in concreti adempimenti posti in essere all'interno dell'azienda.

Non di rado, infatti, alcune società, sia nell'ottica di contenere i costi, sia perché talvolta obbligate per la specifica attività svolta (ad esempio per partecipare a determinate gare), recepiscono il sistema preventivo dei reati solo apparentemente senza adeguare in concreto procedure, controlli, formazione.

Alcune volte, così, il modello è esattamente la copia di facsimili predisposti da associazioni di categoria che, seppur validi e legittimi, devono essere adattati almeno nelle procedure e nei protocolli, alla concreta situazione aziendale.

Altre volte, nei gruppi in cui le aziende svolgono attività del tutto differenti, viene adottato dalle società controllate un modello uguale nei contenuti a quello della capogruppo, nonostante, in concreto l'attività svolta sia diversa.

L'attenzione degli organi inquirenti si concentra poi sull'aggiornamento del modello che spesso non tiene conto delle novità o dell'attività formativa svolta in ambito aziendale.

È opportuno conservare traccia dello svolgimento e dei contenuti d tale attività. In sua assenza è agevole sostenere l'inutilità del sistema preventivo aziendale.

Altra condizione per beneficiare dell'esonero da responsabilità, è la presenza di un organismo di vigilanza (Odv) che deve caratterizzarsi per autonomia ed indipendenza, nonché per specifiche competenze tecniche richieste in capo a ciascun membro.

L'estensione della responsabilità amministrativa alle società riguarderà i reati commessi successivamente all'entrata in vigore della legge di conversione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Dario Deotto

Contraddittorio, occasione persa

Il decreto Crescita ha introdotto garanzie nominali sugli atti di accertamento che verranno emessi dal 1° luglio 2020. L'effetto è limitato vista l'esclusione di quelli parziali

Una delle novità più rilevanti del 2020 in tema di accertamento tributario risulta quella relativa al (nuovo) contraddittorio preventivo.

Le novità sono state apportate con il cosiddetto decreto Crescita del 2019 (decreto legge 34/2019 convertito dalla legge 58/2019) e riguardano gli atti di accertamento che verranno emessi dal 1° luglio 2020.

Si tratta, tuttavia, di un intervento insoddisfacente che fa quasi venire il sospetto che si sia voluto affossare del tutto, a livello nazionale, il principio del contraddittorio preventivo, ovviamente ferme restando, per i tributi di competenza, le conclusioni raggiunte a livello unionale (sentenze Corte di giustizia Ue

18/12/2008, Sopropè, causa C-349/07; 3/7/2014, Kamino, C-129/13 – C-130/13).

Occorre premettere che l'istituto del contraddittorio preventivo esige due criteri fondamentali: quello di effettività e quello di temporalità.

L'effettività del contraddittorio vuol dire che le ragioni del contribuente devono davvero essere prese in considerazione dall'ufficio, altrimenti l'istituto risulterebbe un mero atto formale. E la "prova" di questo vaglio, non può che risultare dalla motivazione dell'(eventuale) atto di accertamento successivo, dove l'ufficio deve riportare – anche in forma sintetica – le ragioni per le quali ritiene di non aderire (o di aderirvi parzialmente) ai chiarimenti forniti dal contribuente.

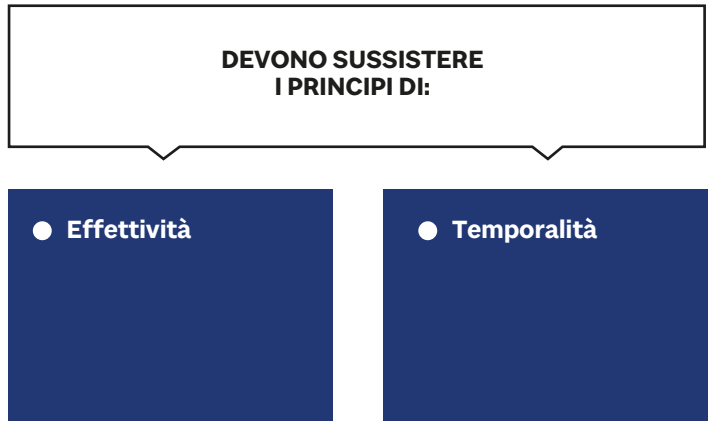
Le motivazioni dell'atto di accertamento

La motivazione dell'atto di accertamento deve almeno riportare, in sostanza, che le osservazioni del contribuente sono state:

1. prese in considerazione;
2. adeguatamente valutate;
3. ragionevolmente superate.

Il principio di temporalità risulta invece una sorta di corollario di quello dell'effettività: perché il contraddittorio sia effettivo occorre, chiaramente, che l'ufficio abbia il tempo per vagliare le ragioni del contribuente, così come quest'ultimo deve avere il tempo per formulare le sue istanze (si veda la slide 1).

LE "FONDAMENTA" DEL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO



Partendo da questi fondamentali presupposti, vediamo di analizzare il nuovo articolo 5-ter del Dlgs 218/1997.

Innanzitutto la norma – come regola generale – stabilisce per l'ufficio dell'agenzia delle Entrate l'obbligo di invito al contraddittorio prima dell'emissione dell'atto di accertamento. Questa – a ben vedere – si rivela un'affermazione di mero principio, posto che risulta ben presto sconfessata dal testo della stessa previsione normativa.

Infatti, quest'ultima esclude, anzitutto, dall'obbligo del preventivo contraddittorio i casi per i quali è stato rilasciata copia del processo verbale di constatazione.

Ciò si deve (probabilmente) all'errata convinzione di volere ricondurre all'istituto del contraddittorio preventivo la vicenda del divieto di emettere l'atto di accertamento prima dei 60 giorni successivi alla con-

LE OSSERVAZIONI E RICHIESTE DOPO IL PVC

- **Non sono un'ipotesi di contraddittorio preventivo**
- **Si tratta semplicemente di un'ipotesi di procedibilità dell'atto di accertamento**

segna del Pvc (articolo 12, comma 7, dello Statuto del contribuente).

Ma questa non risulta un'ipotesi di contraddittorio preventivo.

Come riporta costantemente la giurisprudenza di legittimità (da ultimo, Cassazione 1778/2019), l'Agenzia non ha un obbligo di replica alle osservazioni del contribuente al Pvc, ma semplicemente di "valutarle".

Si supponga, ulteriormente, che il Pvc venga consegnato il 31 ottobre: se il contribuente consegna le proprie memorie il 30 dicembre, come può l'ufficio prenderle in considerazione e valutarle effettivamente, prima di emettere l'atto il 31 dicembre, se a quella data scade il termine di decadenza per l'accertamento? Che tipo di contraddittorio è?

Nel caso della previsione dell'articolo 12, comma 7 dello Statuto non si realizza, dunque, né il principio di effettività del contraddittorio né il suo corollario della temporalità.

Ecco perché tale ipotesi non può essere ascritta al contraddittorio: si tratta semplicemente di un'ipotesi di procedibilità dell'atto di accertamento.

Sicché non ha alcun senso l'esclusione dei Pvc dall'obbligo del contraddittorio preventivo sancito dall'articolo 5-ter del Dlgs 218/1997 (si veda lo schema qui a sinistra).

L'esclusione dei parziali

La conferma che l'obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo risulta un'ipotesi puramente teorica giunge poi dall'esclusione degli atti di accertamento parziali (comma 2 dell'articolo 5-ter del Dlgs 218/1997). Oggi, quasi tutti gli atti di accertamento dell'Amministrazione possono risultare, di fatto, "parziali".

Va ricordato che, in seguito alla riforma degli Anni Settanta del secolo scorso, esisteva una sorta di dogma relativamente al concetto di accertamento unitario.

Il principio rappresentava un canone di espressione di civiltà giuridica, secondo il quale veniva consentito all'Amministrazione di emettere solamente un unico atto di rettifica per il singolo periodo d'imposta, così come al contribuente veniva richiesto di presentare un'unica dichiarazione per lo stesso periodo ed in relazione al medesimo tributo.

Questo principio ha trovato indirettamente attuazione attraverso

l'articolo 43, comma 4, del Dpr 600/1973, in base al quale all'Amministrazione finanziaria viene consentito, solamente in presenza di determinati accadimenti (la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi), la notifica di ulteriori atti impositivi rispetto a quello che era stato già emesso.

Si trattava, in sostanza, di una deroga (l'unica), la quale, indirettamente, confermava il principio di unicità dell'accertamento tributario.

Il principio di unicità degli accertamenti

Il principio di unicità degli accertamenti ha incominciato a vacillare, tuttavia, con l'introduzione degli esiti delle operazioni di liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni, in base agli articoli 36-bis e 36-ter del Dpr 600/1973 e con l'accertamento parziale previsto dall'articolo 41-bis dello stesso Dpr 600 (per l'Iva, dall'articolo 54, comma 5, ora comma 4, del Dpr 633/1972).

L'introduzione dell'accertamento parziale è avvenuta con il Dpr 309/1982, e rispondeva all'esigenza dell'Amministrazione finanziaria di procedere all'accertamento quando risultavano elementi (certi) che consentivano ictu oculi di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o di un maggior reddito, senza necessità di verificare la posizione complessiva del contribuente (da qui il nome di "accertamento parziale").

Originariamente, veniva prevista la possibilità di notificare accertamenti parziali nelle ipotesi di segnalazioni provenienti dal Centro informativo delle imposte dirette, dalle quali risultavano elementi idonei a stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o di un maggiore ammontare di un reddito parzialmente dichiarato.

In seguito, è stato ammesso l'utilizzo dell'accertamento parziale anche nelle ipotesi di deduzioni inesistenti, esenzioni ed agevolazioni in tutto o in parte non spettanti, nonché in relazione alle situazioni derivanti dalla mancata dichiarazione di redditi provenienti da società, associazioni e imprese di cui all'articolo 5 del Tuir.

L'Agenzia non ha l'obbligo di replica alle osservazioni del contribuente al Pvc ma semplicemente quello di valutarle

Inoltre, con la legge 413/1991, l'accertamento parziale è stato esteso anche alle rettifiche basate su dati in possesso dell'anagrafe tributaria e su segnalazioni provenienti dalla Guardia di finanza, dalle pubbliche amministrazioni e dagli altri enti pubblici.

Tale ambito di applicazione non venne tuttavia ritenuto soddisfacente dall'Amministrazione finan-

ziaria la quale, con la circolare 235/1997, a commento dell'istituto dell'accertamento con adesione, introdotto con il Dlgs 218/1997, cercò di "forzare la mano" nell'interpretazione della disposizione, affermando che anche le risultanze di una verifica generale della Guardia di finanza (che inequivocabilmente comporta l'effettuazione di un'attività istruttoria approfondita) potevano essere tradotte in un atto di accertamento parziale. Tale interpretazione, però, venne ben presto bocciata dalla prima giurisprudenza di merito che si occupò della questione.

Così si arrivò a varie modifiche normative (l'ultima è stata quella effettuata con la legge 220/2010) attraverso le quali è stato ampliato l'ambito di operatività dell'accertamento parziale, fino a comprendervi quasi tutte le ipotesi.

L'ambito di operatività delle operazioni parziali è stato progressivamente esteso. L'Agenzia reitera così l'attività di rettifica

Attualmente, infatti, l'accertamento parziale può essere impiegato anche per le attività istruttorie conseguenti:

- agli accessi, ispezioni e verifiche;
- agli inviti al contribuente a fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento, anche relativamente ai rapporti intrattenuti con gli intermediari finanziari;
- agli inviti al contribuente a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei suoi confronti;
- agli invii dei questionari relativi a dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei confronti di un determinato soggetto, nonché di altri contribuenti con i quali abbia intrattenuto rapporti.

Praticamente quasi tutto, per cui non si comprenderebbe oggi quale sarebbe il distinguo tra atto di accertamento ordinario e quello parziale, con la significativa differenza che il secondo (quello parziale) consente tranquillamente di reiterare, senza pregiudizio dei canoni necessari per l'ulteriore azione accertatrice, l'attività di rettifica.

In realtà, a parere di chi scrive, a base dell'accertamento parziale vi possono essere soltanto elementi che devono soddisfare i requisiti della prova diretta. Questo in ragione del fatto che la norma continua a prevedere che la rettifica parziale può essere eseguita soltanto se «risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato» o parzialmente dichiarato.

Con la conseguenza che prove non documentali, cioè presuntive, non dovrebbero consentire l'emanazione dell'atto di rettifica "parziale" (si veda lo schema qui a destra).

A ogni modo, se si segue l'operatività dell'agenzia delle Entrate (e,

purtroppo, della Cassazione), quasi tutte le ipotesi istruttorie possono essere tradotte in un atto di accertamento parziale. Sicché – tornando al tema oggetto del presente scritto - si rende di fatto priva di operatività l'ambito di applicazione del contraddittorio preventivo, visto che il nuovo articolo 5-ter del Dlgs 218/1997 esclude espressamente da tale obbligo gli atti di accertamento parziale.

Escludendo Pvc e atti di accertamento parziali, il principio del contraddittorio preventivo viene dunque a trovare applicazione per ipotesi davvero circoscritte (la norma dispone che rimangono ferme, comunque, le disposizioni che già prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione dell'atto di accertamento, come quelle relative all'abuso del diritto, di cui si dirà a breve).

Senza contare che l'esclusione del contraddittorio preventivo si ha anche – per espressa previsione normativa - in tutti i casi di «particolare e motivata urgenza» e nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione (ipotesi queste mutuate, rispettivamente, dall'articolo 12, comma 7, dello Statuto del contribuente e dalla previsione dell'articolo 29, comma 1, lettera c) del Dl 78/2010, sugli atti "impoesattivi").

Di fatto, contrariamente ai "proclami", e per i tributi nazionali, l'istituto del contraddittorio preventivo è stato reso una sorta di "panda fiscale".

ACCERTAMENTI PARZIALI E CONTRADDITTORIO

- **A base dell'accertamento parziale vi devono essere soltanto elementi che soddisfano i requisiti della prova diretta (quindi non presuntiva)**
- **I "parziali" sono esclusi dall'obbligo di contraddittorio preventivo**

Il differimento dei termini

In questo quadro d'insieme (piuttosto "grigio" per quanto concerne le tutele del contribuente), occorre ulteriormente considerare il generalizzato differimento dei termini di decadenza dell'accertamento stabilito dall'articolo 5 del Dlgs 218/1997, dopo le modifiche apportate dallo stesso decreto Crescita.

La norma prevede ora che se tra la data di comparizione indicata dall'ufficio nell'invito al contraddittorio e il termine di decadenza per l'accertamento intercorrono meno di 90 giorni, il termine di decadenza viene automaticamente prorogato di 120 giorni.

La norma del decreto Crescita ricalca un po' quella sul differimento dei termini di accertamento per l'abuso del diritto.

La ratio della norma dell'abuso

(commi 6, 7 e 8 dell'articolo 10-bis della legge 212/2000) risulta quella di garantire l'effettività del contraddittorio. In primo luogo, la norma intende dare alle Entrate un tempo sufficientemente credibile (60 giorni) per ponderare i chiarimenti forniti dal contribuente in seguito alla richiesta dell'ufficio. Infatti, la norma dispone (comma 7 dell'articolo 10-bis) che se tra la data di ricevimento dei chiarimenti forniti dal contribuente e il termine di decadenza dell'azione accertatrice, il lasso di tempo risulta inferiore a 60 giorni, si determina la proroga dei termini di accertamento fino a concorrenza dei 60 giorni.

Occorre rilevare che la norma dispone che il differimento dei termini di decadenza si realizza quando, comunque, il termine per rispondere alla richiesta di chiarimenti viene a cadere entro la scadenza ordinaria del termine di accertamento. Altrimenti, a parere di chi scrive, non si determina alcuna proroga.

Il comma 8 dell'articolo 10-bis poi dispone – sempre per garantire l'effettività del contraddittorio - che l'atto di accertamento deve essere motivato, a pena di nullità, anche in relazione ai chiarimenti forniti dal contribuente.

Nullità che - si osserva - non viene invece prevista dal comma 3 del nuovo articolo 5-ter del Dlgs 218/1997, il quale stabilisce semplicemente che la motivazione dell'atto deve tenere conto delle ragioni esposte dal contribuente nel corso del contraddittorio.

Nel caso, comunque, del differimento dei termini previsto dal decreto Crescita non si registra affatto la volontà di sancire il criterio di effettività del contraddittorio, ma semplicemente quello di disporre a favore delle Entrate lo slittamento dei termini di decadenza dell'accertamento (ben 120 giorni) nel caso in cui la data del "confronto" indicata nell'invito cada nei 90 giorni anteriori allo stesso termine ordinario di decadenza degli accertamenti.

Così si può ben affermare che l'unica norma in Italia che garantisce l'effettività del contraddittorio risulta quella relativa all'abuso del diritto (si veda la scheda qui a sinistra), oltre a quella sul procedimento di contestazione delle sanzioni di cui all'articolo 16 del Dlgs 472/1997.

Abuso diritto, legittimo risparmio ed evasione

Proprio a proposito dell'abuso del diritto, vanno segnalate alcune prese di posizione nel corso del 2019 da parte della prassi e della giurispru-

IL VERO CONTRADDITTORIO PREVENTIVO

- **L'unica norma che garantisce il rispetto dei principi di effettività e di temporalità del contraddittorio preventivo è quella dell'abuso del diritto**

denza che hanno generato più di qualche perplessità. Prese di posizione – almeno di quelle della prassi – che risultano un po' "edulcorate" dalla risposta all'interpello numero 537 (di cui si dirà successivamente).

Davvero perplessi ha lasciato la risposta delle Entrate all'interpello 341/2019, con la quale è stata ritenuta elusiva una sequenza negoziale complessa riguardante la sistemazione dei rapporti tra soci di prima e seconda generazione (costituzione di una newco da parte dei figli, con il 50% ciascuno; i genitori rivalutano le partecipazioni della società operativa e poi le cedono alla newco; fusione inversa tra newco e operativa, al termine della quale i figli dispongono del 50% ciascuno dell'operativa).

Secondo l'Agenzia, lo stesso risultato economico poteva essere raggiunto mediante il recesso tipico (da parte dei genitori).

Sempre secondo l'Agenzia, «il disegno prospettato comporta un numero superfluo di negozi giuridici, il cui perfezionamento non è coerente con le normali logiche di mercato, ma appare idoneo unicamente a far conseguire un vantaggio fiscale indebito ai soci che non intendono proseguire l'attività».

Ancora più dubbi ha destato la risposta all'interpello 469 del 7 novembre 2019. Al di là della particolarità del caso (data dalla configurazione soggettiva di un contraente: un fondo alternativo d'investimento di tipo chiuso), è stato affermato che il separato trasferimento di un immobile di un complesso aziendale allo stesso cessionario dell'azienda trasferita realizza ipotesi di abuso del diritto.

Non convince nemmeno la risposta all'interpello 185/2019 con la quale è stata è stata ritenuta elusiva la sequenza negoziale:

1. trasformazione da Snc in Srl;
2. conferimento del ramo d'azienda (articolo 176 del Tuir) in una società neocostituita;
3. cessione del 70% delle quote di quest'ultima.

Così come numerosi dubbi derivano dal principio di diritto 20/19: in questo caso è stata ritenuta elusiva la cessione da parte di una persona fisica di una partecipazione precedentemente affrancata a una società in cui il cedente è in grado di esercitare un sostanziale controllo. Nel caso specifico, l'operazione è stata ritenuta di natura "circolare".

Va segnalata anche la risposta

L'effettività del contraddittorio è previsto dalla norma sull'abuso del diritto: le Entrate hanno 60 giorni per ponderare le ragioni del contribuente

interpello 138/2019, a proposito di un'operazione di riorganizzazione societaria che transitava, fra le altre cose, da uno scambio di partecipazioni. Nel documento, l'Agenzia, stabilendo la non elusività della condotta in mancanza della realizzazione di un vantaggio fiscale indebito, "ammonisce" tuttavia il contribuente avvertendolo che, in caso di realizzazione di una ulteriore operazione (fusione), si sarebbe configurata un'ipotesi elusiva «risultando il percorso tortuoso posto in essere meramente strumentale al predetto obiettivo perseguito».

In presenza di un'operazione che risponde a logiche di mercato il Fisco non può sostituirla con un'altra fiscalmente più onerosa

Quanto alle pronunce della giurisprudenza di legittimità, particolarmente destabilizzanti, a nostro avviso, risultano le ordinanze 23549/2019 e 27049/2019.

Secondo l'ordinanza 23549, non solo nell'imposta di registro, ma nella «fiscalità nella sua interezza e nei suoi risvolti tanto nazionali quanto sovranazionali, quello di prevalenza della sostanza sulla forma è principio imprescindibile e anche storicamente radicato».

La sostanza prevale sulla forma

Il principio di prevalenza della sostanza sulla forma deriverebbe sostanzialmente, secondo la Cassazione, dal principio di capacità contributiva in base all'articolo 53 della Costituzione. L'ordinanza 27049/2019 scorso riguarda invece la vicenda relativa a una Srl (K) ritenuta a ristretta base partecipativa poiché la compagine sociale risulta composta da una persona fisica (A) e da una Spa (L), i cui azionisti sono lo stesso signor A e sua moglie.

Secondo la Cassazione, la presunzione dell'imputazione degli utili extra bilancio ai soci può operare anche in un caso del genere.

L'ordinanza stabilisce ulteriormente che «in attuazione del principio costituzionale di eguaglianza... e del principio costituzionale di capacità contributiva (articolo 53 della Costituzione comma 1) e del principio, che ne è corollario, del divieto dell'abuso di diritto tributario, la presunzione dell'imputazione degli utili extra bilancio ai soci di una società di capitali K, opera anche nei confronti dei soci della società di capitali L».

In tutto questo quadro d'insieme (alquanto preoccupante), si deve rilevare che eventuali interposizioni – così come tutti i fenomeni finzionistici e, ancora peggio, le presunzioni di evasione, come quella delle società a ristretta base partecipativa – non hanno proprio nulla a che vedere con

l'abuso del diritto, trattandosi, semmai, di fenomeni riconducibili all'evasione.

Ulteriormente, si rileva che nel diritto positivo tributario italiano non si rinviene alcuna previsione normativa che stabilisca – come principio generale - la rilevanza fiscale degli effetti economici dei negozi giuridici o, comunque, una sorta di supremazia della rilevanza economica sull'assetto del rapporto giuridico.

Vi sono soltanto talune deroghe (come il principio di derivazione rafforzata) che confermano indirettamente che non c'è alcuna prevalenza degli effetti economici sulla forma giuridica (si veda la scheda a destra).

Con la conseguenza che, in nome di una non meglio identificata sostanza economica (che rileva soltanto nell'economia), il Fisco non può sostituire una forma giuridica con un'altra, soltanto perché quella utilizzata dal contribuente risulta fiscalmente meno onerosa.

Si tratta del riconoscimento del principio del legittimo risparmio d'imposta, codificato dal comma 4 dell'articolo 10-bis.

Di questo, come piccolo segnale di "conforto" (natalizio, considerando l'uscita del documento il 24 dicembre scorso) ne dà conto anche l'agenzia delle Entrate, con la risposta all'interpello 537.

Nel documento è stato affermato che «in presenza di un'operazione conforme a normali logiche di mercato... in relazione al raggiungimento di un obiettivo economico... l'amministrazione finanziaria non può sostituire la stessa con un'operazione altrettanto conforme a normali logiche di mercato ma fiscalmente più onerosa, essendo ciò vietato dal comma 4 dell'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente».

Rimane il dubbio che è il Fisco a dovere valutare quando si è in presenza di "normali logiche di mercato", che è invece una valutazione che spetta soltanto all'imprenditore, tuttavia si tratta di un (fugace?) segnale di speranza e di rispetto verso le scelte imprenditoriali, e i diritti di quest'ultimi. Quando invece l'imprenditore dissimula le sue scelte, queste vanno certamente riprese e sanzionate, ma non si tratta di abuso del diritto, bensì di evasione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

FORMA CONTRO SOSTANZA

- **Nel diritto tributario italiano non esiste - come criterio generale - alcuna prevalenza degli effetti economici sulla forma giuridica utilizzata**

L'ELUSIONE E LE FORME GIURIDICHE

- **Il fisco non può sostituire una forma giuridica legittima con un'altra, soltanto perché quella utilizzata dal contribuente risulta fiscalmente meno onerosa**

Luigi Lovecchio

Anno zero per i tributi locali

L'Imu si rinnova, vengono cancellate Iuc e Tasi, la Tari sopravvive: il legislatore ha voluto eliminare la duplicazione di tasse sulla stessa base imponibile

La manovra fiscale di fine anno, composta dal decreto fiscale (decreto legge 124/2019) e dalla legge di Bilancio (160/2019), contiene importanti novità nel comparto dei tributi locali, sia sotto il profilo del contenuto delle stesse sia sotto l'aspetto della estensione degli argomenti toccati. In questa sede, si prenderanno in esame tre tematiche interessate dalle modifiche:

1. il ravvedimento operoso;
2. la nuova Imu con l'abolizione della Tasi;
3. le modifiche in materia di riscossione coattiva, con il debutto dell'accertamento esecutivo comunale e la nuova disciplina delle dilazioni.

Il ravvedimento

L'articolo 10 bis del decreto legge 124/2019, ha abrogato il comma 1 bis dell'articolo 13, Dlgs 472/1997. Per comprendere la portata della modifica, occorre ricordare che le modifiche apportate all'articolo 13 dalla legge 190/2014, nella loro generalità, erano operative solo per i tributi amministrati dall'agenzia delle Entrate.

Tra queste si segnalano:

❶ l'abolizione di qualsiasi limite temporale prestabilito ai fini della regolarizzazione agevolata, che dunque è ammissibile sino al termine di decadenza dell'accertamento. Resta fermo il criterio secondo cui più tardi ci si ravvede, più è alto il costo della regolarizzazione;

❷ il disinnesco delle cause ostative rappresentate dalla notizia dell'inizio delle attività di controllo. L'unico impedimento al ravvedimento è dunque costituito dalla notifica di un atto impositivo ovvero di un avviso di irregolarità, peraltro, limitatamente alle violazioni ivi contestate.

Va ricordato che anche le violazioni contestate in un Pvc possono essere regolarizzate, con la sanzione ridotta a un quinto del minimo. Tali ampliamenti della portata dell'istituto erano, in origine, per l'appunto riservati ai tributi dell'agenzia delle Entrate. Per i tributi comunali:

❶ il termine lungo per il ravvedimento era rappresentato dalla scadenza della dichiarazione relativa all'anno di commissione della violazione ovvero, in caso di tributo senza obbligo di dichiarazione periodica, da un anno dalla commissione della violazione;

❷ l'invio di un semplice questionario era sufficiente a impedire qualsivoglia regolarizzazione per l'annualità oggetto di controllo.

La modifica si è limitata ad abrogare il comma 1 bis che confinava ai soli tributi delle Entrate le riduzioni sanzionatorie successive alla scadenza della dichiarazione relativa all'anno di commissione della violazione: in pratica, tutte le nuove fattispecie di sanzioni ridotte introdotte con la legge di Bilancio 2015.

Ne deriva, in primo luogo, che già da fine 2019 è possibile ravvedersi anche per i tributi locali fino a quando non è scaduto il termine dell'accertamento. Così, ad esempio, nel corso del 2020 sarà ancora ammessa la regolarizza-

IL NUOVO RAVVEDIMENTO

- La regolarizzazione agevolata è ammessa anche oltre il termine della dichiarazione annuale, sino alla scadenza del termine dei controlli
- Il ravvedimento è possibile anche in presenza di violazione contestata in un pvc, con il pagamento della sanzione ridotta a un quinto
- Queste nuove regole si applicano anche per il passato, con riferimento alle violazioni non ancora accertate o definite
- A stretto rigore, resta ferma la causa ostativa secondo cui la notifica, ad esempio, di un questionario impedisce qualunque regolarizzazione. Si tratta tuttavia di una regola del tutto irragionevole che dovrebbe essere superata in via interpretativa

zione dei ritardati o omessi versamenti Imu del 2016.

Non è stato tuttavia abrogato il comma 1 ter dell'articolo 13 del Dlgs 472/1997, che per la possibilità di ravvedersi dispone l'inoperatività della preclusione rappresentata dalla conoscenza dell'avvio di una attività di controllo limitatamente ai tributi gestiti dall'agenzia delle Entrate e dall'agenzia delle Dogane.

Ne deriva che, a stretto rigore, nel caso dei tributi locali, la spedizione di un questionario dovrebbe continuare a costituire una causa impeditiva in modo assoluto della regolarizzazione agevolata.

Una simile conclusione appare tuttavia del tutto illogica, se solo si pone una interpretazione non letterale, ispirata da ragioni di carattere sistematico. Si potrebbe allora sostenere che la notifica di un questionario debba essere equiparata, ai soli fini della regolarizzazione agevolata, alla consegna di un pvc, con l'effetto che le violazioni commesse nel periodo d'imposta oggetto dell'attività di controllo potranno sempre essere ravvedute con la sanzione ridotta a un quinto del minimo.

La nuova Imu

La legge di Bilancio 2020 ha provveduto, da un lato, a istituire la nuova Imu, dall'altro, a sopprimere la Iuc, nelle sue componenti dell'Imu e della Tasi, lasciando così in vita la sola Tari. La ratio di questo intervento legislativo appare largamente condivisibile: eliminare una ingiustificata duplicazione di tributi sulla medesima base imponibile, foriera di inutili complicazioni.

Il riferimento è alla Tasi, l'imposta sui servizi indivisibili istituita con la legge 147/2013 al solo sopo di sostituire il gettito perduto con l'esenzione Imu dell'abitazione principale. È invero del tutto evidente che, una volta disposta l'esenzione dell'abitazione principale anche dalla Tasi, a decorre-

Nel corso del 2020 sarà permessa la regolarizzazione dei ritardati o omessi versamenti Imu del 2016

mente al fatto che anche nel comparto locale è oggi ammissibile il ravvedimento di una violazione già oggetto di pvc, come accade non infrequentemente nel comparto del prelievo sui rifiuti. Ne conseguirebbe, con tutta evidenza, che la sola ipotesi di contestazione (questionario) vieterebbe l'accesso al ravvedimento che invece continuerebbe a essere ammesso nella ben più grave eventualità di una violazione già precisamente individuata e contestata (pvc).

Per riportare a ragionevolezza l'impianto, occorre dunque preferire

re dal 2016, non vi era più ragione di mantenere in vita un tributo che si sovrappone in larghissima parte all'Imu. La modifica del 2016 non è stata del tutto indolore per i proprietari, atteso che su di essi viene a gravare la quota Tasi degli inquilini, nella maggior parte dei casi pari al 10% dell'imposta complessiva. In via generale, la disciplina della nuova Imu ricalca in larga parte le regole dell'Imu pregressa, ponendosi così in una linea di continuità con il passato. L'impostazione adottata appare condivisibile, seppure dimostri un difetto di fondo: per eccesso di continuità, la nuova imposta risulta frammentata in almeno tre corpi normativi (il Dlgs 504/1992, gli articoli 8 e 9 del Dlgs 23/2011 e la legge di Bilancio 2020), rendendo in questo modo non sempre di semplice soluzione i problemi interpretativi che inevitabilmente si porranno in fase di prima attuazione.

I beni soggetti a imposta

Il tributo colpisce i fabbricati, le aree fabbricabili e i terreni agricoli. Restano esenti l'abitazione principale e le fattispecie a essa assimilate. La nozione di abitazione principale non è cambiata rispetto al recente passato. Deve quindi trattarsi dell'unica unità immobiliare nel quale il possessore e i componenti del suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente, avente categoria catastale diversa da A1, A8 e A9. In caso di abitazioni principali disgiunte dei coniugi nell'ambito dello stesso comune, solo una di esse è esente da tributo. Si ricorda in proposito che, secondo la circolare 3/12 del Mef, la duplicazione di agevolazioni è invece ammessa in caso di residenze disgiunte in comuni differenti.

Le unità pertinenziali esenti sono quelle aventi categoria catastale C2, C6 o C7, per un massimo di una unità per ciascuna categoria.

Le fattispecie assimilate ope legis all'abitazione principale sono indicate nella legge, con elencazione apparentemente tassativa, e sono rappresentate:

- dalle unità immobiliari delle cooperative a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari;
- dalle unità immobiliari delle cooperative a proprietà indivisa destina-

LA NUOVA IMU E L'ABITAZIONE PRINCIPALE

L'abitazione principale non di lusso e relative pertinenze sono esenti. Sono assimilate ope legis all'abitazione principale:

- **Le unità delle coop a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale dei soci assegnatari o destinate a studenti universitari assegnatari, anche in assenza della residenza anagrafica**
- **Le civili abitazioni destinate ad alloggi sociali adibiti ad abitazione principale**
- **La casa familiare assegnata al genitore affidatario dei figli, con provvedimento del giudice che costituisce il diritto di abitazione in favore dell'affidatario, ai soli fini dell'applicazione dell'Imu**
- **Un solo immobile non locato, posseduto dai soggetti appartenenti a: Forze Armate, Forze di Polizia, Vigili del Fuoco, prefettura**

LA NUOVA IMU E LE ALIQUOTE

- Lo 0,1%: per i fabbricati rurali strumentali; per gli immobili merce non locati delle imprese costruttrici con facoltà di aumento sino allo 0,25%, questi immobili diventano esenti dal tributo a partire dal 2022
- Lo 0,76%: per i terreni agricoli; per i fabbricati D, per i quali resta confermata la quota riservata allo Stato pari allo 0,76%, con facoltà dei comuni di elevare tale aliquota e di ridurla non oltre detta misura
- Lo 0,86% per tutti gli immobili diversi da quelli sopra indicati
- Tutte le aliquote, tranne quella per i fabbricati D, possono essere azzerate
- L'aliquota massima, tranne che per i rurali strumentali e gli immobili merce, è l'1,06%
- I comuni che hanno adottato negli anni scorsi la maggiorazione Tasi dello 0,8 per mille possono giungere sino all'1,14%

te a studenti universitari assegnatari, anche in assenza della residenza anagrafica;

- dai fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali, come definiti dal decreto ministeriale 22 aprile 2008 del ministro delle Infrastrutture, adibiti ad abitazione principale;
- dalla casa familiare assegnata al genitore affidatario dei figli, con provvedimento del giudice che costituisce il diritto di abitazione in favore dell'affidatario, ai soli fini dell'applicazione dell'Imu;
- da un solo immobile non locato, posseduto dai soggetti appartenenti alle Forze armate, alle Forze di polizia, al personale dei Vigili del fuoco nonché a quello appartenente alla carriera prefettizia, per il quale non occorre né il requisito della dimora abituale né quello della residenza anagrafica.

A queste si aggiunge l'unica ipotesi di assimilazione per via regolamentare, rappresentata dall'unità non locata posseduta da anziani o disabili residenti in istituti di ricovero o sanitari, a seguito di ricovero permanente.

Non è stata dunque riprodotta l'esenzione dell'unità immobiliare non locata né concessa in comodato dei titolari di una pensione estera, iscritti all'Aire (articolo 9 bis del decreto legge 47/2014).

L'esclusione dovrebbe pertanto comportare l'assoggettamento a imposizione nell'ambito del nuovo tributo.

Con riferimento alla nozione di area edificabile, si recepisce la definizione di carattere trasversale recata nell'articolo 36 del decreto 223/2006, che ritiene sufficiente allo scopo la mera adozione dello strumento urbanistico generale, anche in assenza di concrete facoltà edificatorie. Si conferma l'assimilazione al terreno agricolo delle aree edificabili possedute e condotte da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali, iscritti alla previdenza agricola, incluse le società agricole, in base all'articolo 1, comma 3 del Dlgs 99/2004, qualora su di esse persista l'utilizzazione agro-silvo-pastorale.

L'espressa menzione delle società agricole, non presente nella "vecchia" Imu, pone fine al dubbio interpretativo, da parte dei comuni, fondato sul fatto che le società agricole, in quanto tali, non sono iscritte alla previdenza agricola.

Resta però fermo il principio secondo cui, ai fini della suddetta finzione legislativa, occorre che la società agricola possieda e conduca l'area edificabile.

Sempre con riferimento alle aree edificabili degli imprenditori agricoli, si segnala da subito quanto verrà più oltre rilevato in tema di adempimenti dei contribuenti, con riguardo alla circostanza, senz'altro innovativa, secondo cui l'equiparazione in esame, che si traduce nella maggior parte dei casi in una esenzione, è limitata alla quota di pertinenza dei soggetti in possesso dei requisiti di legge.

Al contrario, si ricorda che nella "vecchia" Imu era sufficiente che una sola quota di possesso fosse intestata a un soggetto Iap o coltivatore diretto, affinché l'esenzione si trasferisse alla totalità dei proprietari (circolare 3 del 2012 del Mef, con i richiami alla giurisprudenza di vertice).

Questo significa che la sfera di applicazione dell'agevolazione appare notevolmente ridotta rispetto al passato.

I soggetti passivi

Vi è sostanziale continuità anche dal lato della individuazione dei soggetti passivi. Oltre ai casi "tipici" della titolarità del diritto di proprietà o altro diritto reale di godimento, è confermata la soggettività del concessionario di aree demaniali e del locatario di immobili in leasing.

A quest'ultimo riguardo, si segnala che la modifica non interviene nelle numerose controversie in corso, sulla data a partire dalla quale cessa la soggettività del locatario e riprende quella della società concedente, nell'ipotesi della risoluzione per inadempimento. In proposito, si contrappone la tesi delle società di leasing, che ritengono necessaria allo scopo la riconsegna dell'immobile da parte del l'utilizzatore, a quella dei comuni, che invece guardano alla data in cui si è verificata la risoluzione per morosità nel pagamento dei canoni.

La formulazione immutata della previsione di riferimento comporta che la questione resta devoluta a una soluzione giurisprudenziale, al momento, non ancora raggiunta.

Una relativa novità riguarda, come sopra anticipato, la soggettività passiva del coniuge assegnatario della casa familiare, per provvedimento del giudice. A stretto rigore, in tale eventualità, l'assimilazione del diritto dell'assegnatario al diritto di abitazione opera solo se vi è affidamento dei figli minori. In caso contrario, dovrebbero valere le regole ordinarie sulla titolarità dell'unità immobiliare.

Le agevolazioni

La base imponibile è determinata secondo i criteri della vecchia Imu. Con riguardo al valore delle aree edificabili, si rileva la modifica rappresentata dalla individuazione della base imponibile, non più correlata esclusivamente al valore al 1°gennaio dell'anno di riferimento ma alternativamente riferita alla data di adozione degli strumenti urbanistici. La variazione è da mettere in

collegamento con la giurisprudenza di Cassazione (sentenza 2901/2017) secondo cui il fatto che nella disciplina Ici (ma nella vecchia Imu la previsione è identica) la base imponibile fosse rappresentata dal valore dell'area al 1° gennaio dell'anno di imposizione determinava che l'attribuzione di edificabilità avvenuta in corso d'anno svolgesse i suoi effetti solo a partire dall'anno successivo. Con la nuova formulazione, non dovrebbero esservi più dubbi sul fatto che, se il comune adotta il Prg o altro strumento urbanistico, ad esempio, a fine maggio 2020, il bene deve essere tassato come suolo edificatorio già nel corso di quest'anno, per un periodo di sette mesi. Il valore da assumere sarà quello individuato alla fine di maggio.

Sono altresì confermate le riduzioni a metà della base imponibile per i fabbricati d'interesse storico – artistico, per i fabbricati inagibili e inabitabili e per le unità concesse in comodato gratuito a parenti in linea retta non oltre il primo grado, alle condizioni già stabilite in vigenza della "vecchia" Imu.

Anche per le esenzioni sono riprodotte le fattispecie pregresse, come quelle relative agli enti non commerciali e ai terreni agricoli posseduti e condotti da soggetti Iap, incluse le società agricole, e dai coltivatori diretti.

Le aliquote

Una novità di rilievo è che l'aliquota della nuova Imu può anche essere del tutto azzerata, salvo che per i fabbricati di categoria D.

Sono previste aliquote specifiche per determinate fattispecie. Queste sono:

- lo 0,1% per i fabbricati rurali strumentali;
- lo 0,1% con facoltà di aumento sino allo 0,25%, per gli immobili merce non locati delle imprese costruttrici, che diventano esenti dal tributo a partire dal 2022;
- lo 0,76% per i terreni agricoli;
- lo 0,76% per i fabbricati D, per i quali resta confermata la quota riservata allo Stato pari allo 0,76%, con facoltà dei comuni di elevare tale aliquota e di ridurla sotto lo 0,76;
- lo 0,86% per tutti gli immobili diversi da quelli sopra indicati.

Salve le aliquote dei fabbricati rurali strumentali e degli immobili merce, l'aliquota può essere incrementata sino all'1,06. I Comuni che in passato hanno adottato la maggiorazione Tasi dello 0,8 per mille possono elevare l'aliquota massima sino all'1,14.

A decorrere dal 2021, le aliquote d'imposta potranno essere diversificate solo all'interno di una griglia di fattispecie individuate con un decreto delle Finanze. In questo modo, i contribuenti saranno agevolati nella comprensione e nella applicazione delle delibere locali.

Gli adempimenti

Sono dettate regole più precise per il calcolo dell'imposta.

In aggiunta al criterio secondo cui il possesso che si protrae per oltre la metà del mese si computa come un intero mese, è ora stabilito che il giorno di ac-

quisto si imputa all'acquirente e che, in caso di parità di giorni di possesso tra acquirente e venditore, nell'ambito dello stesso mese, questo si assegna per intero al primo.

Si dispone innovativamente che, in caso di più comproprietari, ciascuno deve calcolare l'imposta dovuta sulla propria quota di possesso secondo le regole applicabili alle proprie condizioni oggettive e soggettive, anche per ciò che concerne le agevolazioni. Questo significa, tra l'altro, che non potrà mai accadere che le agevolazioni spettanti a uno dei contitolari possano estendersi agli altri.

Il pagamento deve essere effettuato in due rate, il 16 giugno e il 16 dicembre. Il primo versamento riferito al 16 giugno 2020 è pari alla metà di quanto versato complessivamente nel 2019 a titolo di Imu e Tasi.

Ritorna il vecchio termine del 30 giugno dell'anno successivo per la dichiarazione annuale, dopo che il decreto crescita lo aveva appena differito al 31 dicembre. In ogni caso, la vecchia dichiarazione Imu vale anche ai fini della nuova Imu, cosicché non sussiste un obbligo dichiarativo generalizzato, salvo che per gli enti non commerciali.

Il tributo sui beni strumentali delle imprese e dei lavoratori autonomi è deducibile dal reddito nella misura del 60% per gli esercizi 2020 e 2021. A decorrere dal 2022, la deducibilità sarà integrale.

L'accertamento esecutivo

Dal 1° gennaio di quest'anno, debutta l'accertamento esecutivo per i tributi locali le cui regole si applicano anche agli atti della riscossione delle entrate patrimoniali. Il nuovo avviso di accertamento dunque conterrà l'indicazione che, decorsi i termini per ricorrere, lo stesso diverrà ope legis titolo esecutivo, come già accade per la maggior parte dei tributi statali. Decorsi 30 giorni dalla scadenza del termine per ricorrere o, per le entrate patrimoniali, dai 60 giorni dalla notifica, il carico tributario è affidato al soggetto incaricato della riscossione. Le attività di recupero coattivo potranno iniziare dopo 60 giorni dalla scadenza del termine ultimo del pagamento. In pratica, questo significa che il riscossore dovrà attendere ancora 30 giorni dalla ricezione del carico tributario, prima di attivarne la riscossione.

LA NUOVA IMU E GLI ADEMPIMENTI DEI CONTRIBUENTI

- Il pagamento è in due rate, scadenti il 16 giugno e il 16 dicembre di ciascun anno
- Il versamento della prima rata di giugno 2020 è pari alla metà di quanto versato nel 2019 a titolo di Imu e Tasi
- La quota di ciascun proprietario si determina secondo i requisiti soggettivi e oggettivi riferibili a ognuno di essi. Le agevolazioni di uno, quindi, non possono estendersi agli altri
- Il giorno del trasferimento dell'immobile si imputa all'acquirente. In caso di giorni di possesso uguali, nell'ambito dello stesso mese, tra acquirente e venditore, il mese si assegna per intero al primo
- La dichiarazione annuale si presenta entro il 30 giugno dell'anno successivo. Non vi è alcun obbligo generalizzato di presentare una nuova dichiarazione Imu

LA TEMPISTICA DELL'ACCERTAMENTO ESECUTIVO

- La riforma opera a partire dagli atti emessi dal 1° gennaio 2020, anche se riferiti ad annualità pregresse
- Gli atti diventano titolo esecutivo decorsi 60 giorni dalla notifica.
  Decorsi 30 giorni da tale scadenza il carico è affidato al riscossore
- Le azioni esecutive iniziano dopo 60 giorni dalla scadenza del termine di pagamento
- Per somme non superiori a 10.000 euro, prima di promuovere qualunque attività di recupero occorre inviare un sollecito a pagare entro 30 giorni
- In caso di ricorso, per 180 giorni dall'affidamento del carico, il riscossore non può promuovere atti esecutivi ma può adottare le misure cautelari; tale termine è ridotto a 120 giorni, se il riscossore coincide con l'accertatore
- Se vi è fondato pericolo per la riscossione, il carico può essere affidato per intero anche prima di 90 giorni dalla notifica e non opera il periodo di moratoria

Se il contribuente propone ricorso, l'affidamento riguarderà l'ammontare del solo tributo, poiché le sanzioni sono riscuotibili solo dopo la sentenza di primo grado. In tale eventualità, non possono essere avviate azioni esecutive per un periodo di 180 giorni. Il termine è ridotto a 120 giorni, qualora il riscossore coincida con il soggetto che ha emesso l'accertamento (per esempio il Comune).

Questa riduzione della moratoria non è tuttavia comprensibile, poiché il periodo di "blocco" ha la sola finalità di consentire al contribuente di chiedere e ottenere la sospensione del pagamento da parte del giudice tributario. L'esigenza sussiste anche in caso di identità tra "accertatore" e "riscossore".

Per somme che non superano 10mila euro, le azioni cautelari ed esecutive devono essere precedute dall'invio di un sollecito a pagare gli importi dovuti, entro 30 giorni.

Le azioni di recupero sono quindi promosse senza più notificare né cartella né ingiunzione.

Se vi è fondato pericolo per la riscossione, l'intero credito può essere affidato immediatamente al riscossore, anche in presenza di ricorso.

Si tratta della riproposizione della regola recata nell'articolo 15 bis, Dpr 602/1973. Facendosi carico di un problema rimasto irrisolto per le imposte erariali, si dispone l'obbligo di inviare al contribuente un atto che indichi le ragioni di tale pericolo.

Tanto più che, in tale contesto, in caso di ricorso non opera la moratoria di 180 giorni e il riscossore può quindi immediatamente aggredire il patrimonio del debitore.

Le attività di recupero coattivo avvengono in conformità al titolo II del Dpr 602/1973, con l'eccezione dell'articolo 48 bis, relativo all'obbligo di segnalazione delle pubbliche amministrazioni per pagamenti maggiori di 5mila euro.

L'ente locale ha accesso all'anagrafe tributaria e pertanto può conoscere gli istituti di credito ai quali notificare il pignoramento presso terzi.

La dilazione «locale»

La legge di Bilancio 2020 introduce per

la prima volta la disciplina della dilazione delle entrate comunali, sinora riservata ai regolamenti locali. Si prevede che, in assenza di una delibera dell'ente, il debitore in difficoltà potrà chiedere la dilazione del pagamento, con una rateazione che va da un minimo di quattro rate mensili, per somme maggiori di cento euro e fino a 500 euro, a un massimo di 72 rate mensili, per somme superiori a 20mila euro.

L'ente impositore può anche variare gli scaglioni e la relativa tempistica di rientro, con l'obbligo però di fissare una durata di almeno 36 mesi, per debiti maggiori a 6mila euro.

Si ritiene che eventuali regolamenti difformi da tale clausola dovranno essere rivisti. Se la situazione del debitore peggiora, la dilazione può essere prorogata solo una volta, purchè la stessa non sia decaduta.

La decadenza si verifica con il mancato pagamento di due rate, anche non consecutive, previa notifica di un sollecito. Deve inoltre trattarsi di rate scadute nell'arco di sei mesi, nel corso del periodo di rateazione. Ne deriva che se l'omissione riguarda rate distanziate di oltre sei mesi la decadenza non si verifica. Nel contempo, si stabilisce che il venir meno del piano di rientro impedisce nuove rateazioni del debito residuo.

Si ritiene però che anche tale aspetto possa essere diversamente disciplinato a livello locale, prevedendo ad esempio che se il contribuente versa le rate scadute il piano si riattiva, come disposto nell'articolo 19, Dpr 602/1973.

LA DILAZIONE E GLI AGGI DI RISCOSSIONE

- In assenza di regolamenti comunali, è prevista una rateazione che va da un minimo di 4 ad un massimo di 72 rate mensili, a seconda del debito
- I regolamenti comunali non possono prevedere dilazioni inferiori a 36 mesi per debiti maggiori di 6.000,01 euro
- Si decade con il mancato pagamento di due rate, anche non consecutive, nell'arco di sei mesi, previo sollecito da parte del riscossore; una volta decaduti non si può più rateizzare il debito residuo
- La presentazione dell'istanza non blocca le azioni esecutive in corso
- L'aggio di riscossione è pari al 3% o al 6%, a seconda che il debitore paghi entro o dopo 60 giorni, con limite massimo, rispettivamente, di 300 euro ovvero di 600 euro

La presentazione della domanda di rateazione preclude l'iscrizione di fermi e ipoteche, però non blocca le procedure esecutive che sono in corso. Questo significa che, in assenza di diverse indicazioni regolamentari, i debitori avranno tutto l'interesse ad anticipare i tempi di trasmissione della domanda.

Nulla è previsto in materia di eventuali garanzie da rilasciare, lasciando così libertà alle decisioni locali.

Sono infine stabiliti dei tetti all'importo degli aggi di riscossione che possono essere applicati al debitore. Si va da un massimo di 300 euro, in caso di pagamento entro 60 giorni dalla esecutività dell'accertamento, ad un massimo di 600 euro, per pagamenti successivi a tale termine.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Gian Paolo Ranocchi

Nodo tempistica per i nuovi Isa

Con la stretta sulle compensazioni non sono tollerabili ritardi nel rilascio del software come accaduto lo scorso anno quando il canale per l'invio è stato aperto a ottobre

Con la dichiarazione che si presenterà nel 2020, gli Indici sintetici di affidabilità (Isa) entreranno nel secondo periodo di applicazione, per cui è legittimo attendersi che si farà tesoro dell'esperienza dello scorso anno per migliorare il sistema.

Può sembrare strano iniziare nuovamente a ragionare sull'applicazione degli Isa, dato che la campagna dichiarativa 2019 è scaduta da poco. Anzi per taluni versi la campagna 2019 è ancora in corso, visto che ci troviamo ancora nelle more per accedere ai benefici sanzionatori delle dichiarazioni tardive o integrative nei cosiddetti 90 giorni dalla scadenza del termine canonico di presentazione dei modelli (superato lo scorso 2 dicembre). Ma un

fatto è scontato, ossia che è imprescindibile fare tesoro per la nuova stagione degli Isa delle (difficili) esperienze che hanno caratterizzato l'applicazione degli indicatori sintetici di affidabilità nel 2018.

Le prospettive per il 2020

Iniziamo con l'evidenziare che i tempi estremamente dilatati che hanno caratterizzato l'applicazione degli Isa nella dichiarazione dei redditi del 2019 saranno difficilmente tollerati se si dovessero riproporre negli stessi termini quest'anno. Dal 2020, infatti, le compensazioni dei crediti fiscali dichiarativi in base all'articolo 17 del Dlgs 241/1997, sono subordinate alla previa presentazione della dichiarazione di redditi.

Il tema di fondo è che l'esperienza dello scorso anno ha insegnato che l'invio telematico delle dichiarazioni dei redditi è strettamente correlato allo sblocco del canale Isa, che presuppone in prima battuta il rilascio del software definitivo di elaborazione del punteggio di affidabilità e, in seconda battuta, della disponibilità del programma di controllo telematico delle dichiarazioni per la validazione e l'invio delle stesse.

Finché il software «il mio Isa» non sarà definitivo e non diverrà possibile il controllo e lo sblocco telematico delle dichiarazioni, l'invio del modello sarà impossibile e quindi anche i crediti fiscali 2019, per i soggetti interessati dagli Isa, non saranno spendibili.

Tutti ricordano con un certo disagio l'esperienza Isa 2019.

Dal varo della prima versione del software "Il mio Isa" avvenuta a giugno si sono succeduti i rilasci di diverse release fino a quella finale del 30 agosto e solo a settembre inoltrato sono stati sbloccati i canali telematici per poter finalmente iniziare a presentare le dichiarazioni 2019. Se anche per il 2020 dovessero essere confermati gli stessi tempi, le prime compensazioni dei crediti fiscali dichiarativi sarebbero possibili solo da ottobre, con una penalizzazione finanziaria intollerabile per coloro che applicano gli Isa e che presentano crediti fiscali.

Il piano di restyling

Ad ogni buon conto è già noto che con il 2020 si assiste a una significativa

ISA – GLI INTERVENTI 2020

REVISIONI PROGRAMMATE	● Numero ISA applicabili (periodo d'imposta 2018): 175 ● Revisioni ordinarie: 70 ● Revisioni speciali: 19
LE TAPPE *(in sintesi)* CHE PORTERANNO AGLI ISA 2020	● Approvazione decreto ISA in revisione (in GU n. 5 del 8 gennaio 2020) ● Integrazioni degli strumenti: per tenere conto di situazioni di natura straordinaria ● Approvazione dei nuovi modelli da allegare alle DR2020 ● Approvazione decreto di regolamentazione anche del regime premiale ● Rilascio del software «il mio ISA»

opera di manutenzione, la quale riguarderà non solo gli Isa, che erano già stati programmati per essere revisionati, ma anche un cospicuo numero di strumenti oggetto di una revisione straordinaria, in funzione delle numerose criticità evidenziate nell'applicazione pratica degli indicatori. In particolare le revisioni riguardano i 69 indici già approvati con il decreto 23 marzo 2018, e l'indice AK03U, approvato con il decreto 28 dicembre 2018, le cui attività di elaborazione sono iniziate nel 2017 nonché, in via anticipata, gli indici: AG40U, AG50U, AG69U e AK23U (sia per l'attività d'impresa, sia per quella di lavoro autonomo), relativi al comparto delle costruzioni; AG37U, AG44U, AG83U, AG85U, AM13U, AM85U e AG14S, relativi ad attività interessate all'utilizzo dagli apparecchi previsti all'articolo 110, comma 6, del Tulps; AK01U, AK05U, AK06U, AK17U, AK18U, AK21U, AK22U e AK24U, relativi al comparto delle attività professionali.

Con la revisione 2019, inoltre, ingegneri, psicologi, agronomi, geometri, geologi, avvocati torneranno al modello a prestazione, com'era nello stile degli studi di settore (e di altri Isa per i professionisti). Vale a dire che la funzione statistica su cui girerà l'Isa tornerà a far leva (principalmente, ma non solo) sulle prestazioni e gli incarichi oggetto di incasso nel corso del periodo d'imposta.

Il sistema premiale

Il regime premiale dovrebbe costituire il pilastro su cui si regge l'intero sistema Isa. Ai contribuenti particolarmente virtuosi in termini di punteggio generale di affidabilità fiscale, infatti, vengono attribuiti alcuni premi graduati in funzione del voto ottenuto. Sinteticamente, almeno in relazione al regime premiale applicabile per il periodo 2018: il raggiungimento dell'8 nella pagella fiscale consente l'esonero dal visto di conformità in caso di utilizzo dei crediti fiscali e l'anticipazione di un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento; con l'8,5 si è esclusi dagli accertamenti di tipo analitico-induttivo (articolo 39, comma 1, lett. d), secondo periodo, del Dpr 600/1973 e articolo 54, comma 2, secondo periodo, del Dpr 633/1972); con il 9 scatta l'esonero dall'applicazione della disciplina sulle società di comodo (sia quelle non operative, sia quelle in perdita sistemica) e dal rischio di determinazione sintetica del reddito complessivo.

Il regime premiale anche per il 2019 sarà regolato da un provvedimento,

Anche se i righi dei modelli sono diminuiti, la compilazione resta complessa. Adeguamento spontaneo spinto dal timore delle liste selettive

che c'è da attendersi ricalcherà quello in vigore per il 2018. I benefici, infatti, sono legislativamente disciplinati dal comma 11, dell'articolo 9bis del Dl 50/2017. L'Agenzia, per dare più di appeal al sistema, potrebbe eventualmente solo intervenire sui punteggi di accesso e sull'anticipazione dei termini di decadenza per l'attività di accertamento. La disposizione di legge, infatti, prevede l'anticipazione di «almeno un anno», con «graduazione in funzione dei livelli di affidabilità». Quindi, su questo punto le Entrate potrebbero intervenire per il beneficio in funzione del voto ottenuto dal contribuente differenziandolo.

Le indicazioni pregresse

L'esperienza dello scorso anno ha insegnato che lo stimolo all'adeguamento spontaneo in dichiarazione è stato più dovuto alla scelta di migliorare il punteggio per cercare di uscire dalle "liste selettive" piuttosto che per incassare qualcuno dei bonus previsti dal regime premiale. Con qualche eccezione, molto mirata. Taluni 9 per alcune società che hanno ritenuto conveniente uscire dal rischio delle società non operative, qualche 8,5 per bonificare il rischio di un accertamento analitico-induttivo a tavolino, magari per i contribuenti non particolarmente strutturati e con un'alta propensione al rapporto con privati consumatori.

Viceversa, chi fisiologicamente ha incassato l'alto punteggio Isa ha incasellato, senza ulteriori sforzi, i benefici del premiale.

Per quanto il regime premiale Isa (2018) non sia risultato particolarmente incisivo in termini concreti, vi sono certamente alcuni aspetti che meriterebbero comunque di essere meglio approfonditi.

È assodato che ai fini di una corretta applicazione degli stessi, gli Isa costituiscono uno strumento idoneo a rappresentare l'andamento dell'attività economica in condizioni di normalità,

ISA: IL REGIME PREMIALE

In relazione ai diversi livelli di affidabilità fiscale i benefici per il periodo d'imposta 2018 (Provvedimento 126200 del 10/05/19) sono:

A	● L'esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a 50.000 € annui relativamente all'IVA e 20.000 € annui relativamente alle imposte dirette e all'Irap; VOTO MINIMO 8
B	● L'esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi dell'IVA per un importo non superiore a 50.000 € annui; VOTO MINIMO 8
C	● L'esclusione dell'applicazione della disciplina delle società di comodo; VOTO MINIMO 9
D	● L'esclusione degli accertamenti «analitico induttivi» VOTO MINIMO 8,5
E	● L'anticipazione di un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento; VOTO MINIMO 8
F	● L'esclusione della determinazione sintetica del reddito complessivo (redditometro) se il reddito complessivo accertabile non eccede di due terzi il reddito dichiarato; VOTO MINIMO 9

ossia in quelle condizioni di svolgimento dell'attività che contraddistinguono l'ambiente economico di riferimento per la gran parte dei soggetti che svolgono la specifica attività.

In particolare, nei casi di inizio o cessazione dell'attività, il comma 6 dell'articolo 9-bis del Dl 50 del 2017 prevede una causa di esclusione dall'applicazione degli Isa.

Vi sono, in quest'ambito, casistiche tipicamente attinenti ad operazioni societarie straordinarie, nell'ambito delle quali queste situazioni di cessazione e inizio attività sono in realtà meramente apparenti. Poniamo il caso di un'operazione di "trasformazione" societaria effettuata nell'anno N con decorrenza dal 1° gennaio dell'anno N + 1. È evidente che in una situazione come questa non si verifica sostanzialmente alcuna cessazione e inizio di attività. In casi analoghi, nei quali è evidente la prosecuzione dell'attività del soggetto in regime di piena continuità, sarebbe apprezzabile se l'Agenzia certificasse la possibilità di poter accedere comunque al regime premiale.

Nei casi di prosecuzione delle attività in regime di continuità andrebbe certificata la possibilità di accedere ai premi

Nella circolare 20/E/2019 l'Agenzia ha precisato che il riconoscimento dei benefici premiali a seguito dell'attribuzione del punteggio di affidabilità necessario per l'ottenimento degli stessi è vincolato all'esito dell'applicazione degli Isa al momento della presentazione della dichiarazione entro i termini ordinari. Ciò significa, quindi, che nel caso di correzione postuma della dichiarazione da cui derivi, per effetto del ricalcolo dell'Isa, un punteggio di affidabilità maggiore rispetto a quello ottenuto con i dati originari (errati), il contribuente non può avvalersi ex post dei benefici del regime premiale.

La posizione, per quanto aderente al dato letterale del comma 1-bis dell'articolo 9 del Dl 50/2017, si presta ad alcune critiche. Se la logica del ravvedimento dichiarativo, infatti, è quella della sostituzione a tutti gli effetti della dichiarazione originaria errata con quella emendata, non si comprende per quale motivo gli effetti delle modifiche non possano riverberarsi anche sui risultati degli Isa ai fini dell'accesso al regime premiale.

C'è poi da chiedersi cosa si intenda per «momento della presentazione della dichiarazione entro i termini ordinari». La domanda è se tale termine debba necessariamente coincidere con quello canonico di presentazione dei modelli dichiarativi (per intendersi, il 30 novembre per i soggetti coincidenti con l'anno solare) o se invece vi possa rientrare anche la dichiarazione con allegato il modello Isa inviata tardivamente, ma entro i 90 giorni dalla scadenza, e ciò alla luce del trat-

tamento di favore riservato ai fini sanzionatori per tale fattispecie (sanzione fissa in luogo di quella proporzionale - circolare 42/E/2016).

Peraltro, contrariamente a quanto era previsto per gli studi di settore, negli Isa, in quanto strumenti non di accertamento, non si applica la regola che la versione revisionata, in quanto ritenuta più affidabile della precedente, possa trovare applicazione retroattiva. In altre parole, non sarà possibile pensare di ricalcolare l'Isa degli anni passati con la nuova versione del software per fruire ex post del regime premiale se originariamente non si era ottenuto il punteggio minimo previsto.

Gli Isa come strumenti di selezione dei controlli

L'altro metodo di utilizzo del risultato di affidabilità degli Isa è quello di indirizzo dei controlli sul campo. Il comma 6.1 del provvedimento prot. n 126200/2019 dell'agenzia delle Entrate stabilisce che i livelli insufficienti di affidabilità vanno individuati per punteggi minori o uguali a sei (6). Come e quando i giudizi di affidabilità insufficienti o particolarmente insufficienti alimenteranno in concreto le liste selettive per i controlli sul campo non è, però, ancora dato sapere.

Va tuttavia riferito che il voto di affidabilità attribuito dagli Isa da solo non basta per finire nelle liste selettive, per cui un infelice posizionamento al di sotto dei valori minimi previsti, non significa automaticamente l'inserimento tra i contribuenti ritenuti particolarmente a rischio di evasione. Gli organi competenti, infatti, dovranno utilizzare i dati emergenti dagli Isa unitamente a quelli che si ricavano dalle altre informazioni presenti nell'apposita sezione dell'anagrafe tributaria di cui all'articolo 7, comma 6, del Dpr 29 settembre 1973, n. 605.

Solo se i dati presenti andranno, in modo congiunto, nella medesima direzione ed emergeranno così indizi significativi di presunta evasione, allora il contribuente rischierà davvero di entrare nella "black list" del fisco con serie probabilità di essere sorteggiato al fine dell'attività di controllo.

C'è anche da tenere presente che gli Isa si sono resi applicabili direttamen-

ISA: PREMIALE, CORREZIONI E CONTROLLI

IL TERMINE PER ACCEDERE AI BENEFICI	● L'accesso al regime premiale deve avvenire sulla base dei dati dichiarati entro i termini ordinariamente previsti (Circolare 20/E/2019) ● Rileva anche la dichiarazione presentata nei «90 giorni»? ● Certamente non rileva il successivo «ravvedimento a favore»
GLI EFFETTI DI SUCCESSIVI CONTROLLI	● In presenza di dati incompleti o inesatti sui modelli ISA presentati, i benefici correlati all'applicazione del regime premiale non possono ritenersi legittimi. Nel caso di successivo controllo da parte dell'AdE con effetti di riduzione del punteggio, il regime premiale viene revocato

te senza un periodo di rodaggio preventivo come, invece, era stato per gli studi di settore divenuti definitivi solo dopo un periodo di sperimentalità. Anche per questo eventuali punteggi di insufficienza scaturenti dall'elaborazione degli indici è da ritenere che saranno comunque considerati con prudenza dagli organi deputati ai controlli fiscali. Tanto più se il contribuente si è attivato di sua sponte per giustificare il voto modesto o particolarmente modesto grazie al ricorso delle cosiddette "note aggiuntive" inserite nel modello.

Peraltro l'emanando decreto "milleproroghe" potrebbe prevedere che ai fini della pianificazione dei controlli per il periodo 2018 si debba tenere conto anche dei livelli di affidabilità calcolati sul 2019.

Inoltre gli esiti degli Isa 2018 è probabile che saranno utilizzati previa comunicazione di compliance ai contribuenti interessati per consentire l'illustrazione preventiva delle anomalie riscontrate.

In tema di ravvedimento postumo dei dati errati Isa originariamente presentati, è da ritenere, peraltro, che in caso di correzione spontanea del modello da parte del contribuente con l'attribuzione di un punteggio superiore al 6 per effetto del ricalcolo corretto, esso possa legittimamente uscire dalle liste selettive, non trattandosi di un'applicazione postuma del regime premiale.

Ci si è anche comprensibilmente chiesti, sempre nell'ambito della formazione delle liste selettive per i controlli in conseguenza delle informazioni scaturenti dagli Isa, se possono avere effetti negativi gli eventuali adeguamenti in dichiarazione da parte dei soggetti originariamente insufficienti. Il dubbio, infatti, è che l'adeguamento volontario possa addirittura incentivare i motivi di sospetto sul contribuente che, elevando in dichiarazione i propri ricavi, in qualche modo ammetterebbe la propria colpa. Il contribuente che migliora il punteggio del proprio profilo fiscale grazie all'adeguamento in dichiarazione, acquisisce a tutti gli effetti il nuovo voto Isa che supera e sostituisce il precedente. In questi casi, quindi, ai fini della formazione delle liste selettive rileva solo il punteggio finale.

Anche se il voto di affidabilità attribuito dagli Isa sta sotto i valori minimi previsti non è automatico l'inserimento tra i contribuenti a rischio evasione

Criticità operative: le esperienze del 2019

Venendo agli Isa "sul campo", l'applicazione "senza rete" degli Isa sul 2018 (modello redditi 2019), ha evidenziato diversi aspetti problematici che è au-

spicabile possano essere rimeditati nell'ambito dell'attività di revisione dell'intero sistema e non solo in relazione agli Isa che saranno oggetto di revisione quest'anno. Per quanto, infatti, il sistema Isa possa essere diverso rispetto ai superati studi di settore, appare francamente poco razionale che contribuenti i quali con Gerico ricevevano riscontri di piena regolarità (congrui e coerenti) ora con gli Isa possano incassare, a parità sostanziale di dati, sonore insufficienze . Altri soggetti, storicamente penalizzati dagli studi di settore in termini di congruità e coerenza, sempre a parità di dati si vedono premiati con punteggi sopra l'8. Evidentemente c'è qualche cosa che deve essere registrato meglio.

Il recente Dm del 24 dicembre, che ha licenziato le note metodologiche degli Isa revisionati, ha comunque già apportato alcune modifiche al sistema degne di nota che, peraltro, non riguardano i soli Isa in revisione.

L'indicatore di anomalia "Incidenza dei costi residuali di gestione" misura l'incidenza percentuale dei costi residuali di gestione indicati al rigo F23 sui costi totali. Si tratta di uno tra i diversi indicatori fissi e, come tale, non correggibile grazie all'integrazione di ricavi. L'indicatore in passato ha spesso generato valutazioni insufficienti per i soggetti i cui costi complessivi sono stati fisiologicamente relativamente bassi o che hanno presentato tra i costi residuali, componenti economici straordinari (tipicamente minusvalenze patrimoniali e sopravvenienze passive). Inoltre, nel calcolo dell'indicatore dei costi residuali non venivano scorporati i costi deducibili di natura fiscale (ad esempio, l'Imu) e la deduzione forfettaria prevista per gli agenti.

ISA: ANALISI DEL RISULTATO/1

INDICATORI ELEMENTARI DI AFFIDABILITÀ

- Ricavi per addetto
- Valore aggiunto per addetto
- Reddito per addetto
- Durata e decumulo delle scorte (INVARIATI)

INDICATORI ELEMENTARI DI ANOMALIA

- Gestione caratteristica
- Gestione dei beni strumentali
- Redditività
- Gestione extra caratteristica
- Attività non inerenti

LE NOVITÀ PER IL 2020 (DECRETO 24/12/19 IN GU 5/08/20)

- INCIDENZA DEI COSTI RESIDUALI DI GESTIONE
  Nel calcolo sono scorporate le imposte deducibili fiscali. Per taluni ISA l'indice rileva come "incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi"
- ANOMALIE CU non più rilevanti:
  - Numero di modelli nei quali il contribuente risulta essere incaricato all'invio telematica
  - Importo dei compensi percepiti risultanti dalla CU
  - Numero degli incarichi derivanti dalla CU
- REDDITO NEGATIVO PER PIÙ DI UN TRIENNIO: non più rilevante
- IMPRESE IMMOBILIARI DI GESTIONE
  Il dato relativo ai canoni di locazione desumibili dai contratti registrati non sarà più oggetto di specifica importazione nelle precalcolate; dal 2019 l'indicatore che misurava l'entità dei ricavi dichiarati con l'importo complessivo annuo risultante in AT dalla registrazione del contratto sarà soppresso

La nuova versione dell'indicatore in questione elimina l'incidenza delle imposte e tasse deducibili e per gli agenti di commercio l'indice si trasforma in «incidenza dei costi residuali di gestione sui ricavi», ancorando così il parametro di calcolo sui ricavi anziché sui costi e quindi auspicabilmente migliorandone le performances e ponendo fine alle frequenti anomalie rilevate nel 2018.

Cambiano rispetto al 2018 anche alcune variabili precalcolate i cui dati vengono importati direttamente dall'Anagrafe tributaria. Non sono più rilevanti, ad esempio, le variabili legate alle Cu. Ci si riferisce al «Numero di modelli Cu nei quali il contribuente risulta essere incaricato alla presentazione telematica», «all'importo dei compensi percepiti risultanti dalla certificazione unica» e al «numero degli incarichi derivanti dalla certificazione unica».

L'applicazione degli Isa sul modello redditi 2019 ha evidenziato diverse problematiche che dovranno essere risolte quest'anno

Escono dalle precalcolate anche tutte le variabili legate al reddito relativo ai periodi d'imposta precedenti con annesso indicatore di anomalia «reddito negativo per più di un triennio».

Per le imprese immobiliari che locano i beni propri, anche il dato relativo ai canoni di locazione desumibili dai contratti registrati in agenzia delle Entrate non sarà più oggetto di specifica importazione nelle precalcolate; come effetto sparirà per il 2019 l'indicatore di anomalia ad esso legato, che misurava la coerenza dell'entità dei ricavi dichiarati con l'importo complessivo annuo risultante in anagrafe tributaria dalla registrazione del contratto.

Molte perplessità scaturite dall'esame del risultato dell'applicazione degli Isa sul 2018, sono state riferibili all'impatto del cosiddetto "coefficiente individuale". Il sistema, infatti, ha considerato fra gli elementi fondamentali per le stime di affidabilità anche il coefficiente, che è un parametro destinato a tradurre in termini statistici l'andamento del comportamento economico individuale del singolo contribuente negli otto anni precedenti (2010-2017). Nella stima, infatti, il software ha tenuto conto, in positivo o in negativo a seconda dei casi, anche delle serie storiche di alcuni indicatori e dell'andamento dei contribuenti negli anni precedenti, comparandole con quelle di periodo.

È un aspetto, questo, che dovrebbe essere meglio ponderato nella revisione, ma che non ha trovato riscontri nel Dm del 24 dicembre scorso.

Infine, va sottolineato l'importanza, nella stima del punteggio di affidabilità complessiva dei contribuenti, della quantità di lavoro apportato.

Fra le diffuse anomalie non risolvibili nemmeno con l'adeguamento dei

ricavi, che sono emerse nell'applicazione degli Isa sul periodo 2018, si è collocata quella relativa all'analisi dell'apporto di lavoro delle figure non dipendenti.

L'indice di anomalia in questione è scattato in presenza dell'indicazione nel modello Isa di una percentuale di apporto di lavoro prevista per ciascuna figura di addetto non dipendente (collaboratori familiari, familiari diversi, associati in partecipazione, soci amministratori, soci non amministratori) impiegato nell'attività d'impresa inferiore a una determinata soglia minima stabilita dal sistema Isa. Tale soglia varia in ragione della natura giuridica dell'impresa di appartenenza e in funzione del numero dei soci/collaboratori partecipanti.

Sul piano pratico si è però constatato che spesso la soglia presunta richiesta dall'Isa è più elevata di quella riscontrabile nella realtà, specie nelle ipotesi in cui l'addetto presti attività anche in altre compagini societarie o abbia un'altra posizione individuale attiva, generando così l'evidenziarsi dell'indicatore di anomalia che ha depresso la valutazione di affidabilità.

Inoltre va evidenziato che negli Isa non è possibile indicare una percentuale o una quantificazione temporale specifica dell'apporto da parte dell'imprenditore individuale e/o del lavoratore autonomo. Questo comporta che il sistema tende sempre a valutare l'affidabilità della posizione, assumendo come elemento certo il fatto che il "titolare" svolga quella attività a tempo pieno, cosa che nella realtà, invece, non sempre avviene. Soprattutto per talune attività professionali.

Il Dm del 24 dicembre scorso non è però intervenuto, come era auspicabile, su questi ambiti.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

ISA – ANALISI DEL RISULTATO/2

IL COEFFICENTE INDIVIDUALE

- Il sistema ISA considera fra gli elementi per la stima di affidabilità il "coefficiente individuale". È un parametro che traduce in termini statistici l'andamento del comportamento economico del singolo contribuente negli otto anni precedenti. In relazione alla serie storica, può essere positivo o negativo ed impatta di conseguenza sulla stima di affidabilità

CAMPO	IDF00101	IDF00201
DESCRIZIONE	Coefficiente individuale per la stima dei ricavi/compensi	Coefficiente individuale per la stima del valore aggiunto
POSIZIONE ISA SCELTA	1,230407945185165	1,043916193377783
VALORE PER IL CALCOLO	1,230407945185165	1,043916193377783

ISA - STRUMENTI DI SELEZIONE

- A rischio i contribuenti con punteggi inferiore o pari a 6
- Non ci sono automatismi nella correlazione insufficienza - verifica
- In ogni caso la valutazione del rischio va fatta in funzione del tipo di scostamento intercettato dal sistema
- Opportuno valutare l'opportunità di spiegare nelle «note aggiuntive» il motivo dell'eventuale voto insufficiente

Angelo Busani

Neutro l'apporto dei beni al trust

La giurisprudenza è ormai unanime nel sentenziare che il trustee non arricchisce il suo patrimonio quando ottiene per esempio la titolarità di un immobile

Nella storia del trust in Italia il 2019 rimarrà segnato nei manuali giuridici come l'anno della svolta in tema di tassazione dell'atto di apporto di beni al trust.

Nel 2019, infatti, almeno 20 decisioni della Cassazione, emanate con riferimento a trust di qualsiasi tipologia, sono giunte alla medesima conclusione (senza che vi sia notizia di alcuna pronuncia contrastante con questo orientamento); e cioè che, seppur il trustee ottenga la titolarità del diritto che gli viene trasferito dal disponente, il patrimonio del trustee con ciò non si arricchisce, perché il diritto attribuitogli dal disponente è finalizzato dapprima all'attuazione del programma dettato dal disponente

stesso e, al termine del trust, a essere devoluto secondo quanto indicato nell'atto istitutivo del trust.

Altro ora non resta che l'agenzia delle Entrate prenda giocoforza atto che sono definitivamente naufragate le tesi sulle quali si sorreggevano le prime decisioni della Corte di cassazione che presero in esame la tassazione dell'atto di dotazione del trust e che (in adesione all'orientamento delle Entrate) lo ritennero come una manifestazione di capacità contributiva: non solo è stata ora definitivamente respinta l'idea di ritenere l'istituzione in sé del vincolo di destinazione come una manifestazione di capacità contributiva.

La manifestazione di capacità contributiva non si verifica nemmeno se l'istituzione del vincolo di destinazione coincide con un evento traslativo (e cioè la trasmissione patrimoniale che viene posta in essere dal disponente a favore del trustee).

In altri termini, non dovrebbe essere difficile prevedere l'imminenza di una presa di posizione dell'agenzia delle Entrate al cospetto di questa imponente presa di posizione della giurisprudenza.

Ma andiamo per gradi e ripercorriamo tutto il cammino che è stato compiuto sul tema della tassazione dell'atto di dotazione del trust per capire a che punto oggi siamo e dove stiamo andando.

È inevitabile che questo ragionamento prenda il via dalla considerazione secondo la quale l'atto di destinazione dei "beni in trust", compor-

2019: ANNO DELLA SVOLTA SULLA TASSAZIONE DEL TRUST

- Il 2019 è stato l'anno della "svolta" della giurisprudenza in ordine alla tassazione dell'atto di apporto di patrimonio a un Trust.
- Per "atto di apporto" si intende l'atto con il quale il disponente sottopone determinati beni (denaro, immobili, opere d'arte, strumenti finanziari) al vincolo del trust.
- Il Trust è il vincolo impresso da un soggetto (detto "Disponente") su un certo patrimonio affinché questo patrimonio sia destinato, per mezzo del Trustee, al perseguimento di un dato scopo.

TRUST TRASLATIVO E TRUST AUTO-DICHIARATO

LA CATEGORIA DEL TRUST PUÒ SUDDIVIDERSI IN DUE PRINCIPALI "FAMIGLIE":

- Il Trust "traslativo": il Disponente trasferisce determinati beni al Trustee, che ne diviene proprietario; il Trustee gestisce i beni del Trust nell'interesse dei Beneficiari;
- Il Trust "auto-dichiarato": il Disponente nomina se stesso quale Trustee e, dichiarando certi beni vincolati in trust, isola questi beni dal restante suo patrimonio, i quali sono destinati all'attuazione dello scopo del Trust, stabilito dal Disponente stesso.

tando l'instaurazione di un "vincolo di destinazione", si presta a essere osservato, dal punto di vista tributario, sotto il profilo dell'articolo 2, comma 47 del decreto legge 262/2006, il quale ha disposto che «l'imposta sulle successioni e donazioni» di cui al Dlgs 346/1990, si imprime (oltre che sui «trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito») anche, appunto, sulla «costituzione di vincoli di destinazione».

Il problema interpretativo

Al riguardo si è posto, dunque, un rilevante problema interpretativo: quando, nella norma in questione, si parla di «costituzione di vincoli di destinazione», se ne parla in sé e per sé e non si parla, invero, di «trasferimenti», correlati o connessi alla, oppure provocati dalla, «costituzione di vincoli di destinazione».

Ci si deve, pertanto, porre il tema se, quando la legge afferma che «[l']imposta sulle [...] donazioni si applica [...] ai trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi», soggetta a imposta sia la mera istituzione del vincolo di destinazione oppure se la legge, quando parla di «costituzione di vincoli di destinazione», debba intendersi che l'imposta di donazione in tanto si applica in quanto la «costituzione di vincoli di destinazione» coincida con il trasferimento di un dato bene.

Invero, l'imposta di donazione evidentemente presuppone un'attribuzione patrimoniale che provoca un immediato decremento del patrimonio del donante e un corrispondente immediato (e non futuro né eventuale) incremento del patrimonio del donatario: se, dunque, tale incremento non sussiste, è difficile ipotizzare l'applicazione di un'imposta il cui fulcro è proprio il prelievo relativo ai vantaggi che un soggetto consegue senza che da parte sua vi sia da effettuare (il che renderebbe l'atto non più a titolo gratuito, ma a titolo oneroso) alcuna prestazione correlata al vantaggio conseguito. E così, se si ipotizza la fattispecie del trasferimento di patrimonio che, in esecuzione dell'atto istitutivo del trust, intervenga tra il trustee e il beneficiario del trust, allora non appaiono esservi problemi di applicazione della tassazione in parola. Si considerino le due situazioni seguenti:

❶ l'istituzione del trust "autodichiarato", nel quale non vi è cioè alcun effetto traslativo, ma una mera destinazione al trust di una parte del "patrimonio generale" del disponente (e, pertanto, l'istituzione di un "patrimonio desti-

Nel trust autodichiarato non vi è alcun effetto traslativo ma una mera destinazione allo stesso di una parte del patrimonio del disponente

nato" a latere del suo "patrimonio generale") con assunzione della qualità di trustee da parte sua;

❷ la trasmissione di beni e diritti a un trustee, allo scopo che essi vadano a formare quell'insieme di "beni in trust" i quali costituiscano un patrimonio separato, affiancato al "patrimonio generale" del trustee, affinché mediante questo patrimonio separato il trustee attui il programma indicato dal *settlor* nell'atto istitutivo del trust.

In quest casi è difficile ipotizzare una tassazione con l'imposta di donazione in questo momento istitutivo del patrimonio separato poiché la separazione patrimoniale (e la correlata attribuzione di beni al trustee) rappresentano solamente lo strumento per la realizzazione di quel programma (e, quindi, un momento tributariamente neutrale).

In altri termini, questo momento non pare espressivo di alcuna capacità contributiva: invero, il trustee in effetti acquista la titolarità dei "beni in trust", ma non è in suo favore che il vincolo di destinazione viene costituto, bensì a favore della realizzazione del programma dettatogli dal settlor, cosicché l'incremento che si verifica nel patrimonio del trustee non è destinato a una stabile permanenza in capo al trustee in quanto questi consegue in effetti una proprietà finalizzata all'espletamento del compito che si è obbligato a svolgere.

La posizione del Fisco

Rispetto a queste argomentazioni, l'amministrazione finanziaria (circolari 48/07 e 3/08) è andata diametralmente in contrario avviso, ritenendo che l'atto istitutivo del vincolo di destinazione derivante da un trust avrebbe dovuto essere immediatamente assoggettato all'imposta di donazione (con la conseguente detassazione del momento "finale" del trust, e cioè quando il trustee devolve i "beni in trust", qualunque ne sia il valore e la natura, al beneficiario). L'imposta di donazione andrebbe calcolata, qualora sia designato un beneficiario certo e determinato, sulla base dell'eventuale rapporto di parentela o di affinità sussistente tra disponente e beneficiario finale (con la conseguenza che, nei casi di trust senza beneficiari – come è per i trust "di scopo" –, la tassazione andrebbe applicata con l'ali-

IL FISCO E IL VINCOLO DI DESTINAZIONE

- **Articolo 2, comma 47, Dl 262/2006:** «L'imposta sulle successioni e donazioni» (di cui al d. lgs. 346/1990) si applica (oltre che sui «trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito») anche sulla «costituzione di vincoli di destinazione»
- **Agenzia delle Entrate (Circolare 48/E/2007-Circolare n. 3/E/2008):** Il Dl 262 ha introdotto una "imposta nuova" che si applica, oltre che alle donazioni e alle successioni a causa di morte, anche agli atti con i quali si istituisce un vincolo di destinazione

quota più elevata, senza tener conto delle franchigie). Ciò a prescindere dalla osservazione che il trasferimento al trustee rappresenti un evento meramente strumentale rispetto all'attuazione del trust, dalla considerazione che con il trust venga programmato, o meno, un effetto liberale in capo al beneficiario finale, infine dall'osservazione che l'istituzione del vincolo coincida o (come accade nel trust "autodichiarato") non coincida con un trasferimento di beni dal settlor al trustee. In altri termini, ciò che avrebbe dovuto essere oggetto di tassazione - secondo l'agenzia delle Entrate – sarebbe stato non l'incremento patrimoniale di cui il beneficiario approfitterà ma, assai prima, l'istituzione del vincolo, in sé e per sé.

Ora la Corte di Cassazione, con orientamento consolidato, non collega più la dotazione al trustee con la sua capacità contributiva

Il contrasto di opinioni fin qui riferito ha avuto una plastica manifestazione anche in giurisprudenza.

In sede di merito, una minor parte delle sentenze ha aderito alle tesi dell'Amministrazione, mentre, nella maggior parte delle decisioni edite, si leggono espressioni di favore all'idea secondo cui l'atto di dotazione del trust non integra un episodio rappresentativo di capacità contributiva. In sede di legittimità si è verificato un percorso assai articolato e complesso, suddivisibile in tre "stagioni".

La «prima stagione»

In una "prima stagione", si erano succedute decisioni contraddittorie:

- da un lato, l'orientamento maggioritario espresso nelle ordinanze 3735/2015, 3737/2015, 3886/2015 e 5322/2015 e nella sentenza 4482/2016, ove - a fronte della codificazione dell'imposta sui vincoli di destinazione da parte del decreto legge 262/06 - l'atto di dotazione del trust è stato intuito come un presupposto d'imponibilità;
- d'altro lato, l'orientamento minoritario espresso nella sentenza 21614/2016, ove si è affermato che la dotazione di un trust non sarebbe da intendere quale manifestazione di capacità contributiva, in quanto essa si sprigionerebbe, non nel momento del trasferimento dei beni dal disponente al trustee, ma solamente con l'attribuzione del patrimonio del trust al beneficiario del trust stesso).

La «seconda stagione»

È poi succeduta una "seconda stagione" (espressa nella sentenza 13626/2018; nell'ordinanza 31445/2018; e nell'ordinanza 734/2019), nella quale il giudice di legittimità bensì è giunto – seppur esprimendo, in ogni ciascuna, decisione, argomentazioni non univoche – alle seguenti conclusioni:

❶ se il trust è di tipo "traslativo" e se «il trasferimento dei beni al trustee ha natura transitoria e non esprime alcuna capacità contributiva» (la quale, dunque, si manifesterà «solo con il trasferimento definitivo di beni dal trustee al beneficiario») non si può applicare l'imposta di donazione (al fine di concretizzare questo concetto nella realtà professionale, si poteva pensare, ad esempio, al caso di un trust istituito per raccogliere fondi da destinare alla realizzazione di un'opera di pubblica utilità oppure al caso di un trust "di garanzia", nel quale il trustee viene dotato al fine di liquidare i beni assegnatigli e di ripartire il ricavato in una determinata cerchia di creditori);

❷ se il trust è di tipo "traslativo" si applica l'imposta di donazione qualora «il trasferimento a favore dell'attuatore faccia emergere la potenziale capacità economica del destinatario (immediato) del trasferimento»; vale a dire che «sono rilevanti i vincoli di destinazione in grado di determinare effetti traslativi collegati al trasferimento di beni e diritti che realizzano un incremento stabile, misurabile in moneta, di un dato patrimonio, con correlato decremento di un altro» (ma, indubbiamente, non è facile intuire in quali casi il trasferimento dal disponente al trustee – che, di regola, ha una ontologica natura transitoria – assuma, invece, questi connotati di stabile incremento patrimoniale: al fine di concretizzare questo concetto nella realtà professionale, si poteva pensare, ad esempio, al caso di un trust istituito per pianificare un irrevocabile trapasso generazionale a favore di beneficiari determinati);

❸ non si applica l'imposta di donazione se si tratta di un trust "autodichiarato" in quanto, in tal caso, non vi è un evento traslativo (dato che il bene oggetto del vincolo «rimane nel patrimonio del disponente» e «la segregazione, quale effetto naturale del vincolo di destinazione, non comporta [...] alcun reale trasferimento o arricchimento, che si realizzeranno solo a favore dei beneficiari» i quali allora saranno «tenuti al pagamento dell'imposta in misura proporzionale»).

Ebbene, con questo panorama alle spalle, si assiste, dunque, nel gennaio 2019 (con l'ordinanza 1131/19) e, soprattutto, da giugno in avanti, a una (definitiva e decisiva) "terza stagione"

LE CRITICHE ALLA TESI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il Dl 262/2006 non ha introdotto un'imposta "nuova". Il legislatore ha solamente "specificato" che l'imposta di donazione si applica anche quando l'incremento a titolo gratuito del patrimonio di un soggetto si verifica a seguito dell'istituzione di un vincolo di destinazione (oltre che per donazione e per successione ereditaria)

- **Il presupposto dell'imposta resta comunque il decremento del patrimonio di un soggetto e il corrispondente incremento del patrimonio di un altro soggetto**

LA GIURISPRUDENZA DI MERITO

DAL 1° GENNAIO 2010 AL 31 DICEMBRE 2018:

- In circa 30 sentenze di merito è accolta la tesi dell'agenzia delle Entrate: il vincolo di destinazione è, in sé, un presupposto di applicazione dell'imposta di donazione
- In circa 120 sentenze di merito si decide che all'atto destinazione dei beni in Trust non si può applicare l'imposta di donazione in quanto non si ha un incremento stabile e definitivo del patrimonio del Trustee (tanto meno il presupposto si verifica nel caso del Trust auto-dichiarato)

della Cassazione e, cioè, al deposito di una moltitudine di decisioni, le cui motivazioni inducono ad affermare che in Cassazione è stato inaugurato un nuovo (e, ora, assai stabile) indirizzo: l'identico tenore di queste nuove decisioni e il fatto di essere state pronunciate in relazione a fattispecie di trust assai diverse fra loro che, però, se considerate nel loro complesso, esauriscono l'intero novero delle casistiche possibili, sospingono a formare la convinzione che si abbia finalmente in Cassazione un orientamento univoco.

Vale a dire che, a prescindere dalla concreta conformazione che il trust abbia (e, cioè, a prescindere dal fatto che si tratti di un trust "autodichiarato", di un trust "definitivamente traslativo" o di un trust "transitoriamente traslativo"), la dotazione che il trustee riceve non è intuibile come manifestazione di capacità contributiva (nella sentenza 16700/2019 si afferma infatti che «in ogni tipologia di trust l'imposta proporzionale non andrà anticipata nè all'atto istitutivo nè a quello di dotazione»).

In altre parole, a far tempo dal gennaio 2019 la Cassazione ha definitivamente sancito che:

❶ quando l'articolo 2, comma 47 del decretolegge 262/2006, menziona i vincoli di destinazione, non istituisce una nuova fattispecie imponibile con l'imposta di donazione, ma "solo" chiarisce che l'imposta di donazione si applica anche al trasferimento che si abbia, oltre che per effetto di una donazione, anche in conseguenza dell'istituzione di un vincolo di destinazione («la sola apposizione del vincolo non comporta, di per sé, incremento patrimoniale significativo di un reale trasferimento di ricchezza» poiché «l'utilità insita nell'apposizione del vincolo si risolve infatti, dal lato del conferente, in una autorestrizione del potere di disposizione mediante segregazione e, dal lato del trustee, in un'attribuzione patrimoniale meramente formale, transitoria, vincolata e strumentale»);

❷ l'applicazione dell'imposta di donazione si avrà «soltanto –se e quando il trust abbia compimento – in capo al beneficiario finale»;

❸ anche le imposte ipotecaria e catastale da assolvere in relazione al trasferimento immobiliare effettuato dal disponente al trustee si rendono dovute solo in misura fissa in quanto «è

decisiva l'osservazione secondo cui l'effetto tipico del trust - quello segregativo - non equivale a trasferimento né ad arricchimento attuale; effetti che si realizzeranno invece a favore dei beneficiari, dunque chiamati al pagamento dell'imposta in misura proporzionale».

In conclusione, al cospetto delle decisioni appartenenti alla "terza stagione" della Cassazione sul trust, si deve ritenere che:

❶ l'atto istitutivo del trust, in quanto originatore del vincolo del trust, ma non comportante alcun trasferimento di patrimonio, debba esser tassato con l'imposta di registro in misura fissa (di 200 euro) in termine fisso (se stipulato nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata, ai sensi dell'articolo 11, Tariffa parte prima allegata al Dpr 131/86) o in caso d'uso (se stipulato nella forma della scrittura privata non autenticata, ai sensi dell'articolo 4, Tariffa parte seconda allegata al Dpr 131/1986), trattandosi di atto rientrante nel perimetro degli atti «non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale»;

❷ l'atto di dotazione del trust, in quanto «atto da qualificarsi come di natura non traslativa» (e, quindi, anch'esso rientrante nel predetto novero degli atti «non aventi per oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale») debba esser tassato – qualunque oggetto esso abbia: immobili, crediti, mobili, quote di partecipazione, denaro, strumenti finanziari, eccetera – con l'imposta di registro in misura fissa (di euro 200) in termine fisso (se stipulato nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata, ai sensi dell'articolo 11, Tariffa parte prima allegata al Dpr 131/1986) o in caso d'uso (se stipulato nella forma della scrittura privata non autenticata, ai sensi dell'articolo 4, Tariffa parte seconda allegata al Dpr 131/1986);

❸ se l'atto di dotazione del trust ha per oggetto beni immobili, l'imposta ipotecaria (ai sensi dell'articolo 4 della Tariffa allegata al Dlgs 347/1990) e l'imposta catastale (ai sensi dell'articolo 10, comma 2 del Dlgs 347/1990) si applicano nella misura fissa di 200 euro cadauna in quanto «atti [...] che non importano trasferimento di proprietà di beni immobili».

Quando poi il trustee eroghi il patrimonio del trust:

❶ se si tratta di attribuzioni liberali,

LA "PRIMA STAGIONE" DELLA CASSAZIONE

IN CASSAZIONE SI REGISTRANO TRE "STAGIONI". NELLA "PRIMA STAGIONE" VIENE ACCOLTA LA TESI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE:

- Ordinanza 3735/2015 (trust auto-dichiarato / solutorio)
- Ordinanza 3737/2015 (trust traslativo / finanziamento opera pubblica)
- Ordinanza 3886/2015 (trust auto-dichiarato / passaggio generazionale)
- Ordinanza 5322/2015 (trust traslativo / finanziamento opera pubblica) Unica eccezione, la sentenza 4482/2016 (trust auto-dichiarato / passaggio generazionale) ove si afferma per la prima volta la tesi poi accolta nel 2019

LA "SECONDA STAGIONE" DELLA CASSAZIONE

NELLA SUA "SECONDA STAGIONE" LA CASSAZIONE ARTICOLA IL SUO RAGIONAMENTO:

- L'imposta di donazione non si applica al trust auto-dichiarato
- L'imposta di donazione non si applica al trust traslativo se il trasferimento al trustee ha natura "transitoria" (ad esempio, è il caso del trust "solutorio")
- L'imposta di donazione si applica al trust traslativo che l'incremento patrimoniale del trustee (e il distacco dei beni in trust dal patrimonio del Disponente) hanno caratteri di definitività (ad esempio, è il caso del trust traslativo per passaggio generazionale)

LA "TERZA STAGIONE" DELLA CASSAZIONE

NEL 2019, CON UNA VENTINA DI DECISIONI, PRESSOCHÈ TUTTE DI UNIVOCO CONTENUTO, LA CASSAZIONE DECIDE CHE:

- Il Dl 262/2006 non ha istituito una imposta "nuova"
- Il Dl 262/2006 ha solo specificato che l'imposta di donazione si applica anche quando si verifica uno stabile incremento patrimoniale a titolo gratuito per effetto di un vincolo di destinazione
- L'imposta di donazione si applicherà se e quando il Trustee riverserà ai beneficiari i beni che erano vincolati in Trust.

come quelle che tipicamente il trustee effettua a favore dei beneficiari finali del trust, a esse va applicata l'imposta di donazione (considerando – sotto il profilo delle franchigie e delle aliquote applicabili – il disponente come donante e il beneficiario come donatario); e vanno pure applicate le imposte ipotecaria e catastale dovute per gli atti traslativi a titolo gratuito;

❷ se si tratta di attribuzioni non liberali (come accade nel caso dei pagamenti che il trustee effettui a favore dei creditori di un trust "di garanzia"), esse non sono soggette a tassazione in quanto la tassazione si appunta sugli atti dispositivi che il trustee faccia, con riguardo al patrimonio del trust, al fine di procurarsi le risorse occorrenti per effettuare i dovuti pagamenti.

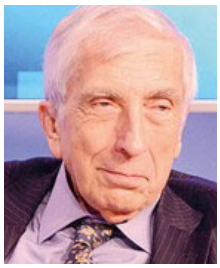
Deve intendersi, pertanto, superato l'orientamento dell'amministrazione finanziaria secondo il quale dall'idea che «il trust si sostanzia in un rapporto giuridico complesso con un'unica causa fiduciaria che caratterizza tutte le vicende del trust (istituzione, dotazione patrimoniale, gestione, realizzazione dell'interesse del beneficiario, raggiungimento dello scopo)», si doveva derivare che «la devoluzione ai beneficiari (e non a terzi in genere) dei beni vincolati in trust non realizza, ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, un presupposto impositivo ulteriore; i beni, infatti, hanno già scontato l'imposta sulla costituzione del vincolo di destinazione al momento della segregazione in trust, funzionale all'interesse dei beneficiari».

© RIPRODUZIONE RISERVATA

GIURISPRUDENZA CONSOLIDATA

Sentenze e ordinanze della Corte di cassazione deliberate nel 2019 relative a trust

1	La sentenza 15453/2019 è stata pronunciata in relazione a una fattispecie di trust autodichiarato finalizzato alla «costituzione di un vincolo su beni della massa fallimentare, finalizzato alla relativa gestione e liquidazione e, in ultimo al soddisfacimento dei creditori della fallita»;
2	La sentenza 15455/2019 è stata pronunciata in relazione a un trust traslativo «istituito a beneficio dei discendenti del soggetto disponente»;
3	La sentenza 15456/2019 è stata pronunciata in relazione a un trust autodichiarato;
4	La sentenza 16699/2019 è stata pronunciata in relazione a un trust traslativo istituito per finanziare la riqualificazione di un'infrastruttura pubblica;
5	La sentenza 16700/2019 è stata pronunciata in relazione a un trust autodichiarato;
6	La sentenza 16701/2019 è stata pronunciata in relazione a un trust traslativo con finalità di passaggio generazionale;
7	La sentenza 16702/2019 è stata pronunciata in relazione a un trust traslativo con finalità di passaggio generazionale;
8	La sentenza 16703/2019 è stata pronunciata in relazione a un trust con finalità di passaggio generazionale;
9	La sentenza 16704/2019 è stata pronunciata in relazione a un trust con finalità di passaggio generazionale;
10	La sentenza 16705/2019 è stata pronunciata in relazione a un trust traslativo con finalità di passaggio generazionale;
11	La sentenza 19167/2019 è stata pronunciata in relazione a un trust "solutorio";
12	L'ordinanza 19310/2019 è stata pronunciata in relazione a un trust autodichiarato con finalità di passaggio generazionale;
13	La sentenza 19319/2019 è stata pronunciata in relazione a un trust autodichiarato;
14	La sentenza 22754/2019 è stata pronunciata in relazione a un trust autodichiarato con finalità di passaggio generazionale;
15	La sentenza 22755/2019 è stata pronunciata in relazione a un trust traslativo con finalità di passaggio generazionale;
16	La sentenza 22756/2019 è stata pronunciata in relazione a un trust traslativo con finalità di passaggio generazionale;
17	La sentenza 22757/2019 è stata pronunciata in relazione a un trust autodichiarato con finalità solutoria;
18	La sentenza 22758/2019 è stata pronunciata in relazione a un trust traslativo con finalità filantropiche;
19	La sentenza 29642/2019 è stata pronunciata in relazione a un trust traslativo;
20	L'ordinanza 30821/2019 è stata pronunciata in relazione a un trust traslativo con finalità di passaggio generazionale.



Raffaele Rizzardi

Debutta il sistema fatture-scontrini

Ora il fisco può incrociare le fatture attive con quelle passive verso soggetti di imposta intercettando le fatture di comodo e le falsificazioni materiali

Con il 2020 va a regime il sistema «fatturazione elettronica-scontrini telematici».

Prima di esaminare le particolarità di questi adempimenti, con le relative modifiche e innovazioni, è opportuno avere una visione sistematica del nuovo adempimento.

L'anticipo della comunicazione

In quello che possiamo ormai chiamare il vecchio sistema, il contribuente segnalava le sue operazioni dopo che i suoi adempimenti si erano conclusi. Nell'ordine: dall'effettuazione dell'operazione decorreva il termine per la fatturazione, poi si registrava il documento, si procedeva alla liquidazio-

ne periodica e al versamento dell'eventuale imposta a debito, e solo nell'anno successivo si presentavano i dati sintetici delle operazioni e la dichiarazione, il cui controllo richiedeva un'attività di accertamento che poteva essere eseguita solo su un campione di contribuenti a rischio.

Non da molti anni un'informazione parziale veniva data con la comunicazione delle liquidazioni periodiche.

Nel nuovo sistema il fisco viene informato sin dall'inizio della catena di adempimenti, per tutti i contribuenti e, soprattutto, può incrociare immediatamente le fatture attive con quelle passive verso soggetti di imposta, intercettando le fatture di comodo e le falsificazioni materiali.

Le fatture elettroniche ai privati

Rimane un buco di notevole rilevo per le fatture ai consumatori finali: l'emissione deve essere elettronica, ma al cliente va la cosiddetta "copia di cortesia". Chi controlla che siano state tutte immesse nel sistema e che non sia stata caricata, ad esempio, per cento euro una fattura di mille euro?

Il contribuente potrà aderire al servizio di consultazione delle fatture ricevute entro il prossimo 2 marzo (termine più volte prorogato, che consente la consultazione retroattiva), ma quanti sono i privati che dispongono delle credenziali per l'area riservata dell'agenzia delle Entrate e quanti hanno il tempo e la voglia di accedere periodicamente per vedere se i loro fornitori si sono comportati correttamente?

Senza pensare di voler affidare all'amministrazione finanziaria la stampa delle fatture ai privati, si potrebbe immaginare un canale di comunicazione, ad esempio via Sms, per av-

LA LOGICA DEL SISTEMA

PRIMA	ADESSO
● Il contribuente fatturava, registrava, pagava o chiedeva il rimborso, presentava la dichiarazione e solo alla fine comunicava con il fisco, che niziava a svolgere la sua attività (solo da alcuni anni si comunicano le liquidazioni)	● Il fisco è presente sin dall'effettuazione dell'operazione, e metterà a disposizione le bozze dei registri e delle liquidazioni (operazioni da 1° luglio 2020) e delle dichiarazioni annuali (operazioni dal 1° gennaio 2021)

LA FATTURA ELETTRONICA: ANNO DUE

- Strumento efficace per intercettare le fatture di comodo e i falsi materiali
- Proroga al 2020 del DIVIETO di emissione delle fatture elettroniche con dati sanitari che consentono di individuare il paziente
- Incentivo all'emissione da parte dei forfettari: abbuono di un anno del termine di accertamento per le imposte dirette
- Predisposizione delle bozze dei registri e delle liquidazioni (dall'1 luglio 2020). Conseguente necessità di nuovi codici delle operazioni

visare dell'immissione di una fattura, con il relativo importo.

Le nuove regole

Sono di limitato rilievo le innovazioni normative per la fatturazione elettronica:

- confermato il regime delle fatture sanitarie e assimilate con il nome del paziente (articolo 15, comma 1 Dl 124/2019), che consiste nel vero e proprio divieto di emissione, da non confondere con un esonero, che lascerebbe quindi una libera scelta di procedere secondo una delle due modalità;
- i forfettari che decidessero di emettere fatture elettroniche per tutte le loro operazioni attive beneficeranno della riduzione di un anno del termine di accertamento per le imposte dirette (articolo 1, comma 74 della legge 190/2014, modificato dall'articolo 1, comma 692 legge di Bilancio 2020);
- è stato formalmente previsto l'accesso ai dati da parte della Guardia di finanza (articolo 14 decreto legge 124/2019).

Compilazione dei registri e dei documenti successivi

La centralità della fatturazione elettronica consentirà all'agenzia delle Entrate di mettere a disposizione dei contribuenti i file dei registri delle fatture e degli acquisti, si ritiene già integrati con le informazioni dell'esterometro (che diventa trimestrale dal 2020).

Questo servizio sarà disponibile per le operazioni effettuate dal 1° luglio 2020 e non dovrebbe presentare particolari difficoltà.

Ben diverso è il possibile utilizzo per l'altro documento messo a disposizione in bozza, con la stessa fasatura temporale, cioè per le liquidazioni periodiche. I registri sono infatti l'immagine di sintesi delle fatture emesse e ricevute, mentre il passaggio alla liquidazione periodica (oltre che alla dichiarazione annuale, le cui bozze sono previste per le operazioni dal 2021) richiede una attenta elaborazione, specie per quanto riguarda gli acquisti, ai fini del calcolo dell'imposta detraibile.

Dal 1° luglio 2020 saranno messe a disposizione dei contribuenti le bozze dei registri delle fatture e degli acquisti

A parte il pro-rata soggettivo, in presenza di operazioni esenti o assimilate che – salvo operazioni straordinarie – viene utilizzato in via provvisoria in base a quello dell'anno precedente, la rielaborazione degli acquisti deve tener conto delle indetraibilità oggettive (articolo 19-bis, legge Iva). Il caso che ricorre in via generalizzata riguarda la detrazione relativa agli autoveicoli e ai relativi consumi.

Altre ipotesi sono quelle previste

dall'articolo 19-bis per le operazioni esenti occasionali dei soggetti imponibili, e viceversa, nonché dall'articolo 19, comma 4, sempre della legge Iva, che riguarda il cosiddetto "pro-quota", cioè l'attribuzione in base a parametri oggettivi degli acquisti utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'attività rilevante ai fini Iva e per la sfera personale o istituzionale del contribuente.

Si può immaginare che l'agenzia delle Entrate metterà a disposizione un applicativo per poter introdurre queste rielaborazioni, altrimenti si rischia di duplicare e non di agevolare il lavoro.

Per le indetraibilità oggettive troviamo un analogo problema per l'Iva pagata all'estero, che deve essere chiesta a rimborso con la procedura telematica, gestita in Italia dal centro operativo di Pescara: nell'elencare le fatture è prevista una codifica standard di dieci voci (per esempio carburante, alloggio, servizi di ristorazione) finalizzata a individuare la percentuale di rimborso, che corrisponde a quella di detrazione nel Paese di emissione della fattura.

Un altro problema da risolvere riguarda l'integrazione delle fatture in reverse charge: al momento il contribuente è libero di farlo su un supporto cartaceo oppure caricando nello SdI un documento valorizzato. Per utilizzare i dati immessi dal contribuente per la predisposizione dei registri e delle liquidazioni, il Forum della fatturazione elettronica del 22 gennaio ha annunciato che nel corso del primo semestre 2020 verranno introdotti nuovi "Tipi Documenti" e nuovi codici "Natura". Il vantaggio sarà evidente in seguito, ma all'inizio la gestione delle fatture elettroniche risulterà più complessa.

INCASSI TELEMATICI PER TUTTI

- Saranno progressivamente ridimensionate le operazioni per le quali nessuno rilascia ricevuta o scontrino (e quindi non è al momento obbligato alla trasmissione telematica)
- Non esistono esoneri soggettivi, neanche per i minimi o i forfettari
- Se l'esercizio non ha internet, si può estrarre una chiavetta «sigillata» e trasmettere da un altro computer

Registratori telematici per tutti

Sin dall'introduzione del registratore di cassa, ormai da più di trent'anni fa, si era posto il problema di offrire un adempimento sostitutivo, come la ricevuta fiscale, nei luoghi disagiati, ora riferibili a quelli dove non arriva un segnale internet adeguato a operare la trasmissione automatica dei corrispettivi giornalieri.

Lo stesso dicasi per l'alternativa tra ricevuta e scontrino, molto utilizzata dai soggetti minori, e in particolare dei forfettari, che non hanno mai benefi-

ciato di esoneri a loro destinati, ferme restando le esclusioni previste per qualsiasi contribuente (in particolare dall'articolo 2 del Dpr 696/1996).

La disciplina del registratore telematico (RT), vigente sino al 29 giugno 2019, prevedeva (articolo 2, comma 6-ter Dlgs 127/2015) che le operazioni al dettaglio effettuate nelle zone individuate con decreto ministeriale avrebbero potuto essere documentate con la ricevuta fiscale o lo scontrino di un registratore di cassa tradizionale.

Il decreto Crescita (decreto legge 34/2019) sostituisce tale comma, eliminando la previsione di strumenti alternativi al registratore telematico, in quanto prevede la trasmissione telematica all'agenzia delle Entrate entro 12 giorni dall'effettuazione delle operazioni, fermi restando gli obblighi di memorizzazione giornaliera dei dati relativi ai corrispettivi nonché i termini di effettuazione delle liquidazioni periodiche.

La trasmissione telematica alle Entrate va eseguita entro 12 giorni dalle operazioni Memorizzazione giornaliera dei dati sui corrispettivi

Si capisce il senso di questa modifica normativa, leggendo le specifiche tecniche dei registratori telematici. Questi apparecchi sono normalmente collegati all'agenzia delle Entrate, alla quale trasmettono i dati di chiusura giornaliera.

Nel caso in cui non ci fosse la linea, sia per indisponibilità permanente che temporanea, il registratore deve essere idoneo a trasferire su un supporto esterno, cioè una chiavetta, i dati che avrebbe comunicato all'amministrazione finanziaria.

Queste informazioni saranno opportunamente "sigillate" prima dell'estrazione dal registratore, in modo che i dati possano essere trasmessi da un qualsiasi computer situato in una zona con accessibilità internet.

Le specifiche tecniche, versione 9, pubblicate il 23 dicembre 2019, prevedono al paragrafo 2.8.1 la funzionalità di upload di file estratto dal registratore telematico, utilizzando:

❶ la nuova funzione del sistema Corrispettivi tramite la voce di menu «Procedure di Emergenza»;

❷ successivamente " Assenza di rete", disponibile nella sezione «Area Gestore ed Esercente».

L'app per la certificazione delle singole operazioni

Per chi avesse un numero estremamente ridotto di transazioni, che non giustificano l'acquisto dell'apparecchio, e per quelle eseguite fuori sede dai propri collaboratori (si pensi agli addetti alla manutenzione) occorre considerare che le ricevute fiscali non sono più ammesse per effetto della modifica normativa ricordata al punto precedente.

Ci saranno quindi due sole modalità

per adempiere, in alternativa all'uscita con un registratore portatile:

- avvalersi della fatturazione elettronica, che assorbe l'obbligo di rilascio dello scontrino;
- utilizzare una "app" dell'agenzia delle Entrate per emettere uno scontrino fiscale online (da rilasciare al cliente in forma cartacea o digitale), a condizione che la linea internet sia disponibile all'ultimazione della prestazione.

Possiamo fare al riguardo riferimento alla «Guida allo scontrino elettronico», pubblicata nel mese di ottobre scorso dall'agenzia delle Entrate. In alternativa al registratore telematico si può ricorrere alla procedura "documento commerciale online", presente nel portale «Fatture e Corrispettivi» del sito dell'Agenzia e utilizzabile anche su dispositivi mobili.

La procedura si adatta maggiormente agli operatori che, al momento di effettuazione dell'operazione, hanno più tempo per compilare anche a mano il documento commerciale.

L'esercente o l'artigiano può anche decidere di utilizzare sia l'RT che la procedura web: ad esempio, se ha installato l'RT presso un punto vendita ma ha anche personale che svolge attività fuori dal punto vendita (per esempio manutenzioni, vendita a domicilio e così via), queste ultime operazioni potranno essere memorizzate, generando il documento commerciale da rilasciare al cliente, mediante la procedura web.

Sarà il sistema dell'agenzia delle Entrate poi a sommare i corrispettivi pervenuti dall'RT e quelli registrati con la procedura web, mostrando il totale dei corrispettivi all'interno del portale «Fatture e Corrispettivi».

CHI FA POCHE OPERAZIONI

- Artigiani - piccolo commercio - attualmente privi di registratore di cassa – rilasciano la ricevuta fiscale
- Se acquistano il registratore telematico (RT) beneficiano di un credito di imposta sino a 250 euro
- Se sono connessi ad internet all'ultimazione dell'operazione possono utilizzare una procedura online dell'AdE per singole operazioni – scontrino cartaceo o digitale
- Questa procedura può coesistere con RT (es. personale fuori sede)

La moratoria nel primo semestre

I contribuenti con volume d'affari oltre 400mila euro si trovano già nel secondo semestre di utilizzo dei registratori telematici e quindi non beneficiano più di norme agevolative nel caso di adempimento tardivo.

La disposizione del decreto crescita, sopra riportata, prosegue stabilendo che nel primo trimestre di applicazione della normativa, cioè dal 1° gennaio al 30 giugno 2020 per la generalità degli esercenti, non è sanzionabile la trasmissione telematica dei dati relativi ai corrispettivi giornalieri oltre i 12 giorni

dall'effettuazione dell'operazione, ma entro la fine del mese successivo, fermi restando i termini di liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Sanzioni che, previste al comma 6 dell'articolo 2 del Dlgs 127/2015, con rinvio all'articolo 6, comma 3 e 12, comma 2 del Dlgs 471/1997, sono irrogate in caso di mancata memorizzazione o di omissione della trasmissione, ovvero nel caso di memorizzazione o trasmissione con dati incompleti o non veritieri. La sanzione è prevista nella misura del 100% dell'imposta corrispondente all'importo non documentato.

La reiterazione delle violazioni per quattro volte, in giorni diversi, nel corso di un quinquennio, comporta la chiusura dell'esercizio da tre giorni ad un mese (da un mese a sei mesi se i corrispettivi oggetto di contestazione superano 50mila euro).

La reiterazione delle violazioni per 4 volte, in giorni diversi, nel corso di un quinquennio, comporta la chiusura dell'esercizio da 3 giorni a un mese

Chi non avesse ancora installato il nuovo registratore telematico nei primi sei mesi dell'obbligo deve comunque procedere alla trasmissione online all'agenzia delle Entrate, utilizzando uno dei servizi messi a disposizione nel portale «Fatture e corrispettivi» (li indichiamo nell'ordine della prevedibile frequenza di utilizzo):

❶ un servizio web di compilazione dei dati dei corrispettivi complessivi giornalieri, distinti per aliquota Iva o con l'indicazione del regime di "ventilazione", nella sezione «Corrispettivi» per esercenti non in possesso di RT (soluzione transitoria) – crea nuovo file;

❷ un servizio web per effettuare l'upload di un file con i dati dei corrispettivi complessivi di una singola giornata, divisi per aliquota Iva o con l'indicazione del regime di "ventilazione", o di un file compresso con i file dei dati dei corrispettivi delle singole giornate – importa da file xml;

❸ sistema di cooperazione applicativa che tramite il web service permette di inviare i dati dei corrispettivi giornalieri attraverso protocollo https o sftp.

La trasmissione può essere eseguita direttamente dal soggetto di imposta o da un professionista abilitato, che rilascerà copia della ricevuta di trasmissione.

La lotteria degli scontrini

L'aspettativa di recupero del gettito è sicuramente elevata, ma dobbiamo vederla limitata al caso di chi rilasciava gli scontrini e trascriveva solo una parte degli incassi risultanti dallo scontrino giornaliero di chiusura.

Con il registratore telematico il totale del giorno va in automatico all'agenzia delle Entrate.

Il registratore telematico non può ovviamente intercettare il mancato ri-

lascio dello scontrino (lo chiamiamo così per semplicità anche se ufficialmente si chiama «documento commerciale»).

Per dargli questa funzione partirà il 1° luglio prossimo la lotteria degli scontrini, prevista dalla legge finanziaria 2017, integrata da due disposizioni (articoli 19 e 20) del decreto legge 124/2019:

- l'accesso alle estrazioni avverrà comunicando all'esercente non più il codice fiscale, per evidenti motivi di privacy, ma con il "codice lotteria", che sarà individuato da un provvedimento direttoriale (Entrate e Monopoli);
- i premi saranno esenti da imposte e da qualunque prelievo erariale;
- un monte premi con estrazioni aggiuntive sarà riservato a chi esegue pagamenti elettronici.

È richiesta la collaborazione del consumatore anche per un altro espediente che è stato già posto in essere: il rilascio di uno scontrino "pro-forma", del tutto simile a quello rilevante fiscalmente, con l'invito a passare alla cassa per farsi consegnare il documento regolare.

Se il cliente va a pagare con carta di credito o bancomat è ovvio che l'esercente attiverà il registratore per il rilascio del vero e proprio scontrino, ma nel caso di importi non elevati, pagati in contanti, vi è il fondato rischio che il cliente confonda la pro-forma con lo scontrino e se ne vada con quel pezzo di carta privo di valore.

Per contrastare questo possibile abuso, la richiesta di "giocare" alla lotteria degli scontrini (così viene chiamata dalla legge) sarà un ulteriore incentivo per passare dal documento "pro-forma" a quello rilevante fiscalmente.

Si tratta di vedere quale sarà il successo della lotteria, considerando che la probabilità di vincere è infinitesima. Ma la fortuna è cieca e quindi tutto è possibile.

Sicuramente le vincite saranno adeguatamente pubblicizzate per incentivare l'adesione dei consumatori.

COLLABORAZIONE DEI CONSUMATORI

- Dal 1° luglio 2020 parte la lotteria degli scontrini – occorre dotarsi di un «codice lotteria» che sostituisce il codice fiscale
- Premi esentasse, con ulteriore estrazione ad hoc per chi paga con strumenti tracciabili
- Attenzione ai documenti finti: «Ritirare lo scontrino alla cassa»

I pagamenti tracciabili dal 2021

Si annuncia una ulteriore (apparente) semplificazione dall'anno prossimo: i soggetti che adottano sistemi evoluti di incasso, attraverso carte di debito e di credito e altre forme di pagamento elettronico, che consentono la memo-

rizzazione, l'inalterabilità e la sicurezza dei dati, possono assolvere mediante tali sistemi all'obbligo di memorizzazione elettronica e di trasmissione telematica all'agenzia delle Entrate dei dati relativi ai corrispettivi giornalieri.

Questa innovazione formerà oggetto di provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate, che individuerà le caratteristiche tecniche di questi sistemi.

Si dovrebbe però trattare di una evoluzione dei registratori telematici, che continueranno a trasmettere all'agenzia delle Entrate i totali giornalieri, non essendo immaginabile che l'amministrazione finanziaria debba attendere la comunicazione dei movimenti da parte dei gestori degli strumenti tracciabili. Tanto più che nelle località turistiche questi pagamenti avvengono frequentemente con carte di pagamento emesse all'estero, senza alcun obbligo verso il nostro erario.

Documento commerciale è il nuovo nome dello scontrino fiscale che può riguardare una vendita, un reso o un annullamento

Il documento commerciale

È il nuovo nome dello scontrino fiscale, anche se nella prassi e nelle comunicazioni dell'agenzia delle Entrate viene ancora usato il vecchio termine, più comprensibile per il pubblico dei consumatori.

Pur indicando - di regola - l'Iva relativa all'operazione, non può essere utilizzato per la detrazione dell'imposta, nemmeno nel caso in cui venga integrato con la partita Iva del cliente (decreto ministeriale 7 dicembre 2016).

È considerato valido come documento per l'emissione della fattura differita, dove deve essere richiamato.

Rileva come giustificativo sia relativamente alle spese sostenute per gli acquisti di beni e di servizi agli effetti dell'applicazione delle imposte sui redditi, sia per gli oneri deducibili o detraibili ai fini Irpef.

Il documento può assumere tre tipologie: vendita o prestazione, reso, annullamento.

Per queste ultime modalità, occorre individuare la matricola del dispositivo dal quale il documento commerciale è stato emesso, nonché l'identificativo del documento commerciale (composto dal numero progressivo di chiusura seguito dal numero progressivo del documento commerciale).

È possibile, con una procedura manuale, produrre un documento di reso o annullamento anche per scontrini emessi da altro apparecchio, compresi quelli prodotti da un vecchio registratore di cassa, indicandone gli estremi.

Con il provvedimento del 20 dicembre 2019 l'agenzia delle Entrate ha aggiornato il tracciato del documento commerciale, inserendo tre nuovi elementi:

- lo sconto a pagare, cioè di regola l'ar-

rotondamento praticato al cliente all'atto del pagamento, che non modifica i dati rilevanti ai fini Iva;

- il codice lotteria;
- il codice Iva «VI» per chi non ha un sistema in grado di riconoscere le aliquote dei singoli prodotti, così che bisogna ancora ricorre allo strumento della ventilazione, disciplinato dal remoto decreto ministeriale del 24 febbraio 1973.

Ovvio che in questo caso il documento non indicherà nessun importo nel campo "di cui Iva".

Gli obblighi e gli esoneri dal registratore telematico

In questa fase di generalizzazione dell'obbligo la domanda che sorge spontanea specie nei soggetti di imposta di minore dimensione riguarda l'individuazione di chi fruisce di esoneri.

Al momento sono confermati quelli previsti per scontrini e ricevute fiscali dai provvedimenti precedenti, ed in particolare dall'articolo 2 del Dpr 696/1996.

Uno solo di questi esoneri viene cancellato dal 1° gennaio 2020 (con facoltà di ricevuta o scontrino per sei mesi), ed è quello relativo alle prestazioni delle autoscuole, in connessione con il passaggio all'imponibilità per i corsi relativi al conseguimento della patente categoria B e C1 (ma l'esonero dalla certificazione viene meno per qualsiasi prestazione).

Abbiamo detto "al momento" perché il decreto ministeriale 10 maggio 2019, integrato senza termini di scadenza dal decreto ministeriale del 24 dicembre, annuncia un percorso di verifica degli esoneri, da condurre con le associazioni di categoria, con l'obiettivo di addivenire ad una progressiva riduzione.

Al di là dei casi più complessi, come quello dei server RT per i punti di vendita con più di tre casse, che richiede una attestazione delle procedure e la certificazione del bilancio, in questo momento si può ritenere che il maggior impatto, anche di natura psicologica, riguarderà gli artigiani e i piccoli esercizi (il forfait non è una causa di esclusione), abituati all'uso di strumenti cartacei, come la ricevuta fiscale.

Speriamo possano trovare una consolazione nel credito di imposta per l'acquisto del nuovo apparecchio.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

IL DOCUMENTO COMMERCIALE

- È il nuovo nome dello scontrino fiscale
- Indica l'Iva in evidenza (tranne ventilazione e forfettari) ma non può essere utilizzato per la detrazione, nemmeno facendo inserire codice fiscale o partita Iva. Vale invece per documentare costi di impresa o lavoro autonomo, oneri deducibili e detraibili
- Nuova casella per lo sconto cassa, che non riduce l'imponibile Iva

Benedetto Santacroce

Iva all'esame delle norme Ue

In attesa del regime definitivo degli scambi intraunionali sono subito operative 4 misure di adeguamento Ue Approvate anche regole nazionali

Ai fini Iva sono divenute operative la direttiva 2018/1910/Ue e i regolamenti 1909 e 1912 del 4 dicembre 2018. Questi provvedimenti, attendendo il regime definitivo degli scambi intraunionali, prevedono quattro misure di adeguamento immediato, su cui la Commissione europea è successivamente intervenuta per fornire chiarimenti con le note pubblicate il 20 dicembre 2019.

Sul piano nazionale, oltre alla revisione delle clausole di salvaguardia, gli interventi si sono concentrati sulla lotta alla frode in materia di carburanti, alla revisione delle lettere d'intento, all'adeguamento delle norme interne alle pronunce della Corte di giustizia, all'introduzione di una nuova fattispecie di reverse charge in materia di sommi-

nistrazione di manodopera, nonché alla revisione di alcune aliquote. Sul piano delle semplificazioni sono state previste misure per la riduzione degli oneri per la predisposizione delle dichiarazioni e dei registri Iva.

L'identificativo Iva

La prima modifica europea da considerare riguarda la nuova natura del codice identificativo Iva utilizzato dagli operatori per individuare il cessionario di una cessione non imponibile intracomunitaria e degli elenchi Intrastat. La modifica, contenuta nella direttiva 2018/1910/Ue, prevede che questi due elementi (codice identificativo e intrastat) si trasformano da formali in sostanziali. Ciò significa che il cedente nazionale nel momento in cui effettua una cessione intracomunitaria deve indicare sulla fattura il codice identificativo Iva e, poi, deve presentare i relativi modelli Intrastat per poter godere della non imponibilità Iva della cessione stessa.

Questa rigida regola, contenuta nell'articolo 138 della direttiva Iva (2006/112/Ce) – vale a dire il nostro articolo 41 del decreto legge 331/93 – , supera in modo del tutto innovativo l'interpretazione resa dalla Corte di giustizia Ue in diversi interventi, fra cui la sentenza relativa alla causa C-21/16 del 9 febbraio 2017, secondo cui «il numero di identificazione Iva dell'acquirente è un mero requisito formale del diritto a esonerare una cessione intracomunitaria».

Dal punto di vista pratico quello che cambia è che il cedente al momento dell'acquisizione dell'ordine da parte del cessionario deve, per ogni transazione, farsi comunicare il numero di identificazione Iva unionale dal cessionario e al momento dell'emissione della fattura deve verificare l'esistenza e la validità di questo codice sul sistema Vies. Si ricorda che tale controllo è possibile sia sul sito delle Dogane che sul sito della Commissione europea e può essere realizzato anche in modo massivo e quindi automatico.

Sul punto le citate note esplicative della Commissione hanno attenuato la rigidità della regola in tutti quei casi in cui il numero d'identificazione non è disponibile al momento dell'emissione della fattura ovvero nel caso in cui il cessionario non abbia tempestivamente comunicato il numero con-

CODICE IDENTIFICATIVO IVA E INTRASTAT

ELEMENTI SOSTANZIALI PER LA NON IMPONIBILITÀ DI UNA CESSIONE INTRA UE
-
PROCEDURE

- Ottenere dal cessionario una comunicazione (anche una mail) che riporti il suo codice identificativo
- Controllare sul Vies l'esistenza del codice
- Presentare tempestivamente gli elenchi Intrastat

sentendo la rettifica dell'operazione con l'emissione di una nota di variazione. Quindi l'operatore emette una fattura con Iva e poi quando ottiene il numero corregge l'operazione con una nota di variazione. Inoltre, anche per i modelli intrastat, che vengono presentati in epoca successiva all'emissione della fattura, eventuali errori formali non danno luogo alla rettifica dell'operazione originaria.

Il regime delle triangolari

Importante novità riguarda le vendite a catena ovvero le operazioni che si realizzano con più cessioni successive tra operatori identificati in diversi Stati membri, ma con un unico trasporto intracomunitario.

La direttiva 2018/1910/Ue, riprendendo alcuni interventi della Corte di giustizia (si vedano le sentenze delle cause C-628/16 del 21 febbraio 2018, C-580/16 del 19 aprile 2018 e C-414/17 del 19 dicembre 2018) definisce, introducendo un nuovo articolo 36 bis alla direttiva Iva, il criterio da seguire, per identificare l'operazione che può correttamente godere della non imponibilità vale a dire il soggetto a cui imputare il trasporto. In particolare, al fine di impedire fenomeni di doppia imposizione o di non imposizione e di accrescere la certezza del diritto per gli operatori, la norma permette di imputare il trasporto a una sola cessione all'interno di una serie di operazioni nella quale intervengono almeno tre soggetti: un fornitore, che all'inizio della "catena" cede i beni ad un operatore intermedio (primo cedente); un operatore intermedio, ovvero «...il cedente all'interno della catena diverso dal primo cedente della catena, che spedisce o trasporta i beni esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto» (articolo 36-bis, paragrafo 3); un acquirente, ovvero il soggetto passivo a cui l'operatore intermedio cede i beni.

Dunque, in un'operazione tra tali soggetti, il trasporto o la spedizione dei beni è imputato alla cessione eseguita nei confronti dell'operatore intermedio e, quindi, tale cessione è considerata intraUe, se si verifica che i beni:

1. sono ceduti successivamente;
2. devono essere spediti o trasportati da uno Stato membro all'altro;
3. sono trasportati o spediti direttamente dal primo venditore all'ultimo acquirente della catena, con trasporto a cura dell'operatore intermedio o di un terzo che agisce per suo conto.

Se questa è la disciplina generale, la norma prevede anche un'esplicita deroga, per cui il trasporto/spedizione intraUe è imputato alla cessione ese-

All'interno di operazioni nelle quali intervengono fornitore, operatore intermedio e acquirente è possibile imputare il trasporto a una sola cessione

guita dall'operatore intermedio al successivo soggetto della catena se il primo ha comunicato al suo cedente il numero identificativo Iva assegnatogli dallo Stato membro a partire dal quale i beni sono spediti o trasportati.

Per l'effetto la cessione nei confronti dell'operatore intermedio sarà soggetta a Iva nello Stato membro di partenza, mentre la cessione intraUe non imponibile sarà quella effettuata dall'operatore intermedio a cui il trasporto è imputato. Per meglio comprendere la portata della nuova disciplina si consideri il caso in cui ci siano tre movimentazioni fisiche dei beni:

❶ dall'operatore francese a quello tedesco;
❷ dal tedesco a un operatore spagnolo;
❸ dallo spagnolo a un operatore portoghese.

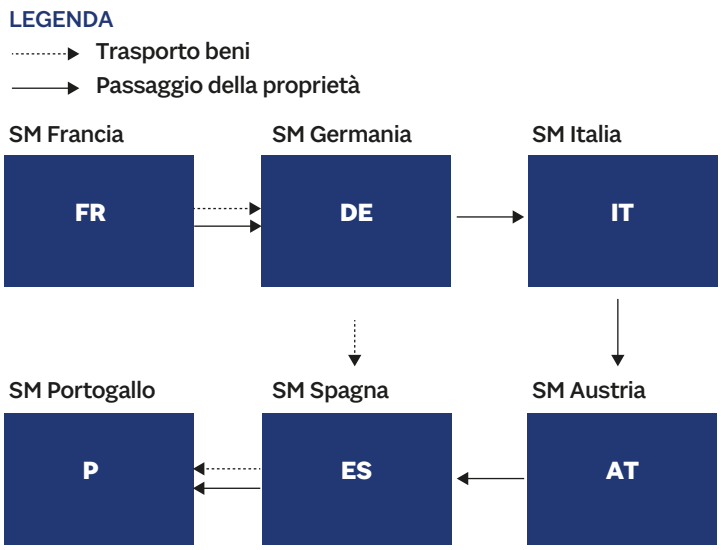
Si presuma che prima della movimentazione dei beni dalla Germania alla Spagna si realizzino altre cessioni, senza trasferimenti ulteriori di merce:

❶ tra il tedesco e un operatore italiano;
❷ tra l'italiano e un operatore austriaco;
❸ tra quest'ultimo e lo spagnolo. Queste ultime cessioni possono propriamente dirsi vendite a catena con trasporto unico dalla Germania alla Spagna. Diversamente, la cessione "a monte" (francese/tedesco) e quella "a valle" (spagnolo/portoghese) sono semplici cessioni intraUe fuori dalla catena. Infine, se all'interno della catena, l'operatore intermedio che cura il trasporto è l'italiano, il trasporto è imputato alla cessione operatore tedesco/italiano.

Di conseguenza, l'operazione effettuata dall'operatore tedesco, ai fini Iva, è da considerarsi come cessione intraUe non imponibile in Germania e un acquisto effettuato dall'italiano imponibile in Spagna.

Le vendite italiano/austriaco e austriaco/spagnolo sono transazioni rilevanti in Spagna.

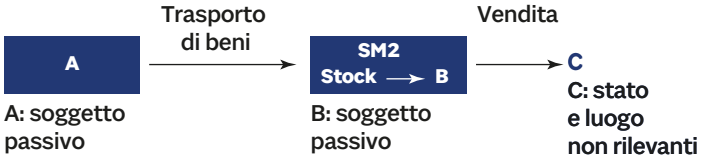
VENDITE A CATENA



Call off stock

Con riferimento al tema del *call off stock*, meglio noto nel nostro ordinamento come *consignment stock*, la direttiva 2018/1910/Ue interviene al fine di rendere omogeneo in ambito unionale l'utilizzo di questo accordo contrattuale. Peraltro, anche il regolamento 1912/2018, ha chiarito taluni aspetti di funzionamento del *call off stock*. La caratteristica di questo regime, o ac-

CALL OFF STOCK



- A gennaio trasferimento dei beni nel deposito SM2
- A settembre dello stesso anno B acquista la proprietà di parte dei beni
- B può usare tali beni in produzione o in commercializzazione
- A gennaio annotazione nel registro e presentazione INTRASTAT
- A settembre realizzazione della cessione IntraUE con relativi adempimenti

cordo contrattuale, sta nel fatto che un fornitore trasferisce beni a un acquirente ben individuato, stabilito in un altro Stato membro «senza però ancora trasferirne la proprietà».

L'operazione di cessione, infatti, ha luogo solo all'atto del prelievo dei beni da parte del cessionario. Quindi, con il regime del *call off stock* si realizza «un'unica cessione nello Stato membro di partenza e un acquisto intracomunitario nello Stato membro in cui è situato lo stock se l'operazione è effettuata tra due soggetti passivi». In mancanza di tale regime, l'operazione in oggetto veniva distinta in due diverse operazioni: una prima cessione di beni assimilata, realizzata dal primo cedente verso il proprio identificativo Iva che, obbligatoriamente doveva attivare nello Stato membro di destinazione dei beni e una successiva cessione interna che si realizzava al momento del prelievo dei beni dallo stock consegnato.

Con il *call off stock*, quindi, si evita l'onere al primo cedente di identificarsi in ciascuno Stato membro in cui intendeva operare con uno stock di beni, permettendo, invece, di poter realizzare un'unica operazione di cessione all'atto del prelievo dei beni da parte del cessionario.

L'intervento del legislatore unionale si sostanzia con l'introduzione, nella direttiva 2006/112/Ce del nuovo articolo 17-bis, secondo cui la cessione e l'acquisto intracomunitario che si realizzano solo «al momento del trasferimento del diritto di disporre dei beni come proprietario» in favore del soggetto cessionario «e purché il trasferimento abbia luogo entro il termine di cui al paragrafo 4» ovvero entro 12 mesi dall'arrivo dei beni.

Allo scadere del termine torna applicabile l'articolo 17 della direttiva 2006/112/Ce, secondo cui i beni si considerano oggetto di un cosiddetto "trasferimento a sé stessi" con conseguente ripristino della disciplina delle operazioni intracomunitarie assimilate e obbligo per il cedente di assumere un numero identificativo Iva nello Stato verso il quale i beni sono stati inviati. L'operazione comporta un costante e tempestivo controllo della movimentazione dello stock; questo controllo è soggetto a stringenti obblighi formali. In effetti al momento del trasferimento è necessario riportare su un registro l'esistenza dello stock all'estero e presentare un modello Intrastat per identificare il be-

ne e l'acquirente finale. Inoltre al momento del prelievo da parte dell'acquirente è necessario aggiornare il registro, emettere la relativa fattura e presentare l'Intrastat indicando l'ammontare imponibile dell'operazione conclusa.

Regime delle prove intraUe

Con il regolamento 1912/2018/Ue il legislatore unionale ha introdotto una presunzione legale a favore del contribuente che in presenza di determinate condizioni documentali è esonerato dal provare l'avvenuto trasporto dei beni in un altro Stato membro, onere che rimane a carico delle amministrazioni finanziarie.

Il regolamento ha definito un set minimo di documenti che devono essere conservati dagli operatori per ottenere il predetto effetto. In pratica, il legislatore unionale, superando le differenze di approccio riscontrate nei diversi Stati membri, ha stabilito che la presunzione scatta se il cedente dispone dei documenti del trasporto rilasciati da due soggetti indipendenti tra di loro e indipendenti dal cedente e dal cessionario.

In effetti, come si ricorda, la prova del trasporto della merce in un altro Stato membro costituisce uno degli elementi fondamentali per consentire la non imponibilità di una cessione Intra-ue.

Con riferimento al panorama nazionale, non essendovi una norma atta a disciplinare tale aspetto, si è fatto riferimento alla prassi interpretativa e alla giurisprudenza formatasi nel tempo, a seguito dei vari contenziosi che si sono instaurati sul tema.

In particolare, le Entrate, con le risoluzioni 345/E/07 e 477/E/08, hanno individuato come prova "primaria" il documento di trasporto Cmr, per tutte le spedizioni via terra; ovvero i documenti di trasporto tipici (AWB, B/L) per il trasporto aereo e nave. Inoltre, l'agenzia delle Entrate con la risposta 100/19 ha già dato pieno riconoscimento alle indicazioni fornite con il citato regolamento 1912/2018/Ue. Infatti, la risposta, oltre a ripercorrere la giurisprudenza unionale e la prassi amministrativa interna in materia, per la prima volta richiama le nuove prescrizioni imposte a tutti gli operatori dell'Ue regolamento unionale. In questo contesto, si pone peraltro un problema applicativo sulla corretta gestione della documentazione detta-

PROVA DELLE CESSIONI INTRA UE

IL VENDITORE DEVE ESSERE IN POSSESSO:

a) **Di almeno due dei seguenti elementi di prova non contradditori rilasciati da due diverse parti indipendenti, dal venditore e dall' acquirente e cioè documenti relativi a trasporto e spedizione di beni**

- CMR firmata
- Polizza di carico
- Fattura emessa da spedizioniere

b) **In alternativa, di uno qualsiasi di tali elementi di prova in combinazione con uno qualsiasi dei seguenti elementi di prova:**

- Polizza assicurativa relativa al trasporto
- Documenti bancari attestanti il pagamento del trasporto
- Documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità (es. notaio)
- Ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione

LETTERE D'INTENTO

ACQUIRENTE - ESPORTATORE	● Compilazione e trasmissione telematica della dichiarazione d'intento all'agenzia delle Entrate ● Acquisizione ricevuta con numero di protocollo ● Comunicazione al fornitore
FORNITORE	● Scarica dal sito dell'agenzia delle Entrate il numero di protocollo della lettera di intento ● Emette la fattura senza imposta con indicazione del numero di protocollo

gliatamente individuata nel Regolamento Ue che l'impresa deve essere in grado di reperire per evitare il rischio di veder disconosciuta l'operazione di cessione intraunionale qualora la stessa non fosse in possesso della prova dell'avvenuta uscita della merce dal territorio dello Stato.

Diversi gli attori coinvolti per fornire la prova della cessione non imponibile. In pratica, sono interessati almeno quattro soggetti nel rilascio della documentazione probatoria per la realizzazione dell'operazione intracomunitaria. Il trasportatore che effettua il trasporto, l'assicurazione che assicura il trasporto, la banca che provvede al regolamento finanziario del trasporto, il depositario che riceve la merce nell'altro Stato membro. A questi si possono aggiungere le autorità pubbliche che riscontrano il trasporto ovvero l'attestazione di un pubblico ufficiale ovvero un provider che monitora l'operazione in modalità elettronica.

Tutti questi attori partecipano a diverso titolo all'operazione e non è detto che il cedente abbia a disposizione i documenti richiesti vuoi per esempio perché il trasporto lo cura lui personalmente. In effetti, sull'esperienza di analisi fatta nel corso del 2019, la disponibilità delle informazioni presso le imprese non è assolutamente soddisfacente. Quello che si deve e si può fare, dopo una due diligence della propria situazione, è quella di individuare i documenti a disposizione, gestirli e conservarli in modo elettronico.

Le lettere d'intento

La gestione delle lettere d'intento cambia nuovamente introducendo nuove regole per il fornitore e l'importatore e inasprendo le relative sanzioni. Come si ricorda la lettera d'intento è la dichiarazione che "l'esportatore abituale" fa ai propri fornitori per acquistare beni e servizi senza imposta.

In particolare, l'articolo 12-septies del decreto legge 34/2019 stabilisce che l'esportatore abituale deve predisporre, come da modello approvato con provvedimento del 2 dicembre 2016, una dichiarazione d'intento che deve trasmettere telematicamente alle Entrate che rilasciano una apposita ricevuta riportante anche un protocollo di ricezione. L'esportatore abituale non deve più né annotare in apposito registro la lettera d'intenti, né formalmente inviarla al fornitore o consegnarla, in

caso di importazione, alla dogana.

Il fornitore a sua volta, però, deve indicare nella fattura emessa senza applicazione dell'imposta gli estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione presentata dall'esportatore, rilasciato dall'agenzia delle Entrate.

Inoltre si segnala che il decreto crescita ha anche modificato le sanzioni applicabili al fornitore (articolo 7 comma 4 bis del Dlgs 471/1997) prevedendo una sanzione dal 100 al 200% per il fornitore che prima di emettere la fattura senza imposta non abbia riscontrato per via telematica l'avvenuta presentazione alle Entrate della dichiarazione d'intento. Pertanto sembra chiaro che l'esportatore deve, anche se sul punto non vengono più previste specifiche modalità, comunicare al fornitore la sua intenzione di acquistare senza imposta e il fornitore deve accedere al sito dell'agenzia delle Entrate e scaricare il numero di protocollo della lettera d'intenti prima di emettere la fattura. Anche per il fornitore (come già evidenziato per l'esportatore abituale) non è più prevista l'annotazione della lettera d'intenti in uno specifico registro. Nel caso di importazione l'esportatore abituale che vuole importare senza applicazione dell'Iva deve indicare il predetto protocollo di presentazione nella dichiarazione doganale. La dogana, per la verifica di tali indicazioni potrà disporre della banca dati delle dichiarazioni di intento dell'agenzia delle Entrate. In questo modo, l'operatore non è più obbligato a consegnare in dogana di copia cartacea delle dichiarazioni di intento e delle ricevute di presentazione.

L'articolo 6 del decreto legge 124/2019 (convertito in legge 157/2019) stabilisce che non è più consentito l'utilizzo della dichiarazione d'intento e, quindi, di conseguenza, l'acquisto non imponibile Iva, con riferimento a benzina o gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori nonché di altri prodotti carburanti o combustibili da individuare con apposito decreto.

L'esportatore abituale non deve più né registrare la lettera d'intento né inviarla al fornitore o consegnarla alla dogana in caso di importazione

In altre parole, per evitare le frodi, viene vietato l'utilizzo della dichiarazione d'intento per tutte le cessioni e le importazioni definitive che riguardano i carburanti e gli altri prodotti energetici, salve specifiche eccezioni e più precisamente l'acquisto di gasolio da deposito commerciale dai trasportatori quale carburante strumentale al trasporto stesso.

Patenti e scuole

L'articolo 32 del decreto legge 124/2019, modificando l'articolo 10,

ALTRE NOVITÀ

PATENTI DI GUIDA	● Imponibile la formazione per le patenti b e c1 ● Non imponibili altre formazioni specialistiche
DEPOSITI FISCALI	● Estrazione dal deposito con pagamento iva con F24 - ad esclusione soggetti affidabili ● Trasferimenti in regime sospensivo accise sempre in sospensione anche Iva

comma 1, n. 20) del decreto 633/72, esclude dalle prestazioni didattiche non tassate sul piano Iva «l'insegnamento della guida automobilistica ai fini dell'ottenimento delle patenti di guida per i veicoli delle categorie B e C1». La formulazione della norma presenta più di un elemento di dubbio. Il primo dubbio riguarda la portata dell'esclusione. In effetti, la lettera della norma non ricomprende nell'esenzione Iva solo l'insegnamento per il conseguimento delle patenti B e C1. Da ciò, dovrebbe dedursi, a contrario, che la stessa esenzione continua a valere per l'insegnamento per le patenti A, A1, A2, C, e D1

Il secondo dubbio riguarda la ratio della norma che sembra tradire il dettato della norma stessa. In effetti, prescindendo dal caso specifico delle scuole guida, la norma è stata introdotta dal legislatore nazionale al fine di adeguare l'ordinamento interno all'articolo 132, paragrafo 1, lettera i) e j), direttiva 2006/112/CE così come interpretato dalla Corte di giustizia nella sentenza dello scorso marzo, causa C-449/17. La pronuncia, nell'escludere dall'esenzione Iva l'insegnamento della guida automobilistica, esprime in realtà un principio di più ampia portata ritenendo fuori dall'ambito di applicazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera i) l'insegnamento specialistico che non comporta, di per sè stesso, la trasmissione di conoscenze e di competenze aventi ad oggetto un insieme ampio e diversificato di materie, nonché il loro approfondimento e sviluppo.

Tali caratteristiche sono, al contrario, proprie dell'«insegnamento scolastico o universitario» (articolo 132, paragrafo 1, lettera i) e devono sussistere affinché l'esenzione Iva sia legittima. Tanto è vero che la proposta di modifica della norma interna era stata, in un primo momento, nel senso di restringere il campo di applicazione dell'esenzione Iva, prevista per «le prestazioni didattiche di ogni genere», comprese dunque anche l'insegnamento specialistico (tra cui quello alla guida automobilistica), all'insegnamento propriamente scolastico o universitario, come richiesto sul piano unionale. Ma la riscrittura dell'articolo 10, comma 1, n. 20 del Dpr 633/1972 non contiene traccia della precedente versione: la norma sembrerebbe conservare l'esenzione

per le prestazioni didattiche di ogni genere, limitandosi ad escludere espressamente dal perimetro oggettivo dell'esenzione il solo insegnamento della scuola guida.

La naturale conseguenza della scelta legislativa è che sarebbero salvi dall'imponibilità Iva le lezioni delle scuole di volo, nautiche, di sci, di musica ecetera, sussistendo le condizioni previste dalla norma, di cui restano però discutibili i profili di compatibilità con il piano europeo.

Depositi fiscali

Il decreto legge 124/19 entra nel mondo dei carburanti innestando una serie, molto pervasiva, di regolamentazioni accise e, di fianco, di razionalizzazioni del sistema di pagamento dell'Iva anticipata con F24 introdotto con la legge 205/2017. Il cui articolo 1, commi 937-942) ha introdotto un sistema peculiare di pagamento dell'Iva per i carburanti estratti da depositi fiscali o depositi di destinatari registrati. Per queste ipotesi, salve eccezioni destinate ai soggetti cosiddetti affidabili (per dimensioni e qualifiche soggettive), l'Iva viene pagata con F24, senza possibilità di compensazione. Con una norma antievasione, il legislatore è dunque intervenuto, già due anni fa, sui depositi di carburanti detenuti in sospensione d'imposta, riconducendo ai depositanti ed ai depositari oneri procedurali e, soprattutto, oneri di versamento diretto del tutto innovativi, quanto dibattuti e in parte criticati. Il legislatore ha infatti congegnato un nuovo sistema applicativo dell'Iva e dell'accisa, attivo dal 1 febraio 2018, per cui, nel caso di estrazione da un deposito fiscale o da un deposito di titolarità di un destinatario registrato, qualunque sia la fonte di acquisto (nazionale, intra Ue o extraUe), l'Iva dovuta con pagamento con modello F24. In sostanza, per i carburanti o combustibili introdotti in un deposito fiscale (o presso un destinatario registrato), l'immissione in consumo dal deposito fiscale o l'estrazione dal deposito di un destinatario registrato è subordinata al versamento dell'Iva con F24, senza possibilità di compensazione.

Il punto risolto dal decreto legge 124/2019 è relativo alle cessioni in deposito accise, ovvero se tali cessioni debbano sempre intendersi in sospensione dall'Iva o se, per i soggetti affidabili, vale il regime ordinario. Con le modifiche alla norma ora apportate non pare esserci più dubbio: eliminato il riferimento al comma 939 dai commi 940 e 941 è certificato che i trasferimenti in sospensione di accisa sono sempre in sospensione di Iva. Modifiche vengono operate al sistema dell'affidabilità soggettiva: per gli acquisti intraUe, il pagamento con F24 si evita solo se viene prestata una garanzia pari all'imposta da parte di soggetti affidabili; per gli acquisti "conto proprio", questi sono utili a derogare al sistema standard dell'Iva anticipata, solo se a immettere in consumo sono depositi di dimensione superiore a 3mila metri cubi.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Nicola Cavalluzzo

Codice della crisi con doppia leva

La prevenzione dell'insolvenza è affidata all'allerta precoce L'imprenditore deve adottare idonee misure per rilevare tempestivamente le difficoltà

La tempestiva rilevazione dei sintomi della crisi e la conseguente attivazione della procedura di "early warning", costituiscono la principale novità del Codice della crisi d'impresa di cui al Dlgs 14/2019, provvedimento con cui il legislatore italiano si è conformato ai principi contenuti nella Raccomandazione 2014/135/UE finalizzati a dare una seconda opportunità agli imprenditori onesti consentendo la ristrutturazione di imprese sane in difficoltà finanziaria. L'allerta poggia su due fondamentali pilastri:

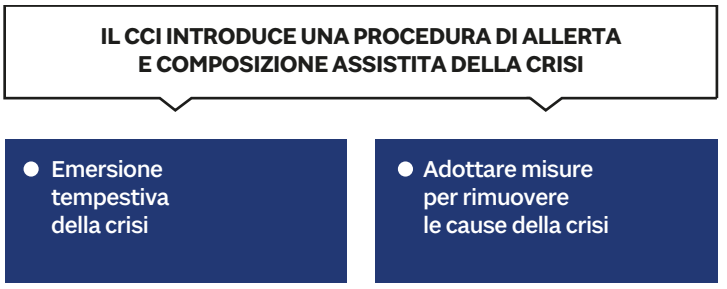
- gli obblighi organizzativi posti in capo all'imprenditore societario o collettivo attraverso la modifica apportata all'articolo 2086 del Codice civile;
- gli obblighi di segnalazione posti in

capo a determinati soggetti che svolgono ruoli di "controllo" all'interno delle società.
Gli strumenti di allerta non si applicano nei confronti delle grandi imprese, delle società con azioni quotate in mercati regolamentati ed altri particolari soggetti espressamente indicati nella norma (articolo 12, Dlgs. 14/2019). Tenuto conto dell'importanza della innovazione, il legislatore ha obbligato da subito (dal 14 marzo scorso) l'imprenditore non individuale a implementare un assetto adeguato in base all'articolo 2086 al fine di una "rilevazione tempestiva della crisi".
Diverso il "trattamento" riservato all'imprenditore individuale al quale, per la medesima finalità, viene solo richiesto di adottare "misure idonee", concedendogli peraltro un maggior tempo (fino al 15 agosto del corrente anno) per dare attuazione alla disposizione.
In presenza di determinati indizi di crisi (gli indicatori e gli indici di cui all'articolo 13 del Codice della crisi d'impresa) si apre la cosiddetta fase di allerta "interna", avviata dai soggetti che effettuano i controlli sull'operato degli amministratori ovvero da particolari creditori pubblici come meglio si vedrà nel prosieguo. Sono stati inoltre introdotti obblighi di segnalazione in presenza di indizi di crisi.

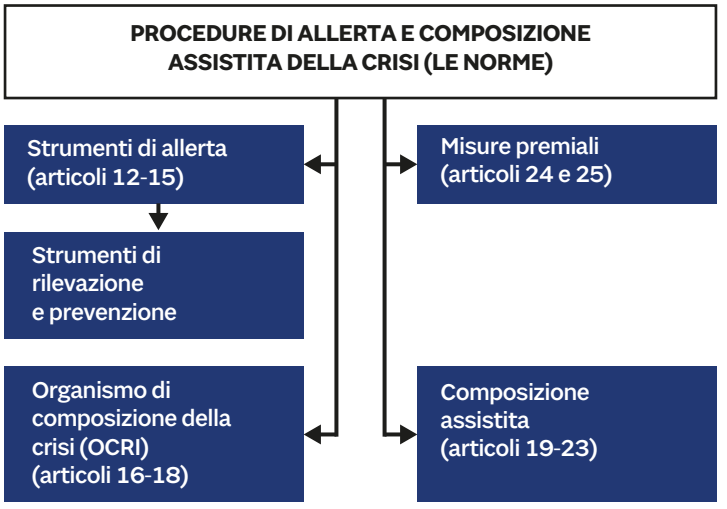
La procedura di allerta

Per favorire l'emersione tempestiva della crisi e della perdita del going concern, il Codice della crisi, integrando l'articolo 2086 del Codice civile (richiamato negli articoli 2257, 2380-bis, 2409-novies e 2475) obbliga l'imprenditore (diverso da quello individuale) ad implementare un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato e ad attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti per il superamento della crisi.
Il Codice introduce, inoltre, particolari oneri di segnalazione in capo ad alcuni

IL CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA



LE NORME



soggetti qualificati (organo di controllo, revisore) nel caso in cui intercettino taluni indizi di crisi, quali gli squilibri di natura patrimoniale, reddituale e finanziaria rilevabili attraverso appositi indici la cui elaborazione è stata affidata al Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, che li ha diffusi nell'ottobre dello scorso anno. Si è in attesa dell'approvazione da parte del Mise.

L'obbligo di segnalazione

La riforma demanda, tra l'altro, all'organo di controllo la tempestiva rilevazione della crisi e, qualora ne ricorrano le circostanze, anche l'eventuale accertamento della perdita della continuità aziendale.

Il legislatore ha quindi indicato quali soggetti chiamati a intercettare i segnali di crisi, in particolare, l'organo di controllo societario (collegio sindacale o sindaco unico) e il revisore legale, ciascuno nell'ambito delle proprie funzioni. Tali soggetti hanno infatti l'obbligo di verificare che l'organo amministrativo valuti costantemente, assumendo le conseguenti idonee iniziative, se l'assetto organizzativo dell'impresa sia adeguato, se sussista l'equilibrio economico finanziario e quale sia il prevedibile andamento della gestione, nonché di segnalare immediatamente allo stesso organo amministrativo l'esistenza di fondati indizi della crisi (articolo 14 del Dlgs 14/2019).

Modalità di segnalazione

La segnalazione deve essere motivata, fatta per iscritto, a mezzo posta elettronica certificata o comunque con mezzi che assicurino la prova dell'avvenuta ricezione, e deve contenere la fissazione di un congruo termine, non superiore a 30 giorni, entro il quale l'organo amministrativo deve riferire in ordine alle soluzioni individuate e alle iniziative intraprese.

In caso di omessa o inadeguata risposta, ovvero di mancata adozione nei successivi 60 giorni delle misure ritenute necessarie per superare lo stato di crisi, sindaco (collegio) o revisore informano (segnalazione esterna) senza indugio l'organismo di composizione della crisi d'impresa (cosiddetto Ocri), fornendo ogni elemento utile per le relative determinazioni, anche in deroga al disposto dell'articolo 2407, comma 1, del Codice civile.

Il ruolo dell'Ocri

La tempestiva segnalazione all'organo amministrativo costituisce causa di

I soggetti chiamati a intercettare i segnali di crisi nell'ambito delle loro funzioni sono il collegio sindacale o il sindaco unico e il revisore legale

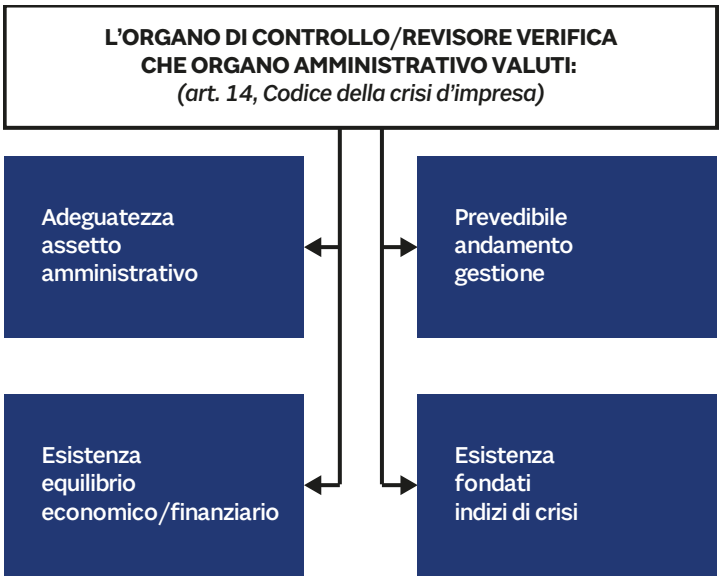
esonero dalla responsabilità solidale per le conseguenze pregiudizievoli delle omissioni o azioni successivamente poste in essere dall'organo di controllo, a condizione che, nei casi di mancata risposta degli amministratori, sia stata effettuata tempestiva segnalazione all'Ocri. Non costituisce giusta causa di revoca dall'incarico la segnalazione effettuata dai membri dell'organo di controllo.

Entro 15 giorni lavorativi dalla ricezione della segnalazione o dell'istanza del debitore, l'Ocri convoca davanti al collegio nominato il debitore medesimo nonché, quando si tratta di società dotata di organi di controllo, i componenti di questi ultimi, per l'audizione in via riservata e confidenziale.

L'Ocri dispone, in ogni caso, l'archiviazione quando l'organo di controllo societario, se esistente o, in sua mancanza, un professionista indipendente, attesta l'esistenza di crediti di imposta o di altri crediti verso pubbliche amministrazioni per i quali siano decorsi 90 giorni dalla messa in mora, per un ammontare complessivo che, portato in compensazione con i debiti, determina il mancato superamento delle soglie di cui all'articolo 15, comma 2, lettere a), b) e c). La crisi è riscontrabile precocemente se si è in grado di "intercettare" quali siano gli effettivi segnali della stessa. Un importante contributo lo ha fornito la Fondazione nazionale dei commercialisti che, in un documento del febbraio 2018, ha indicato le linee guida per mettere in atto le corrette procedure di "allerta", finalizzate all'emersione precoce della crisi d'impresa. Al riguardo viene immediatamente precisato che mentre l'insolvenza è pur sempre rappresentativa di uno stato di crisi, non è in assoluto detto che una qualunque crisi d'azienda causi l'insolvenza o possa tradursi in insolvenza.

Autorevole dottrina ha individuato in ben quattro le fasi in cui si sviluppa la crisi, e solo in presenza dell'ultima fase, e in assenza di tempestive manovre di risanamento, potrebbe manifestarsi il dissesto. Pertanto ancorché funzionalmente collegate, la crisi e l'insolvenza rappresentano concetti autonomi, sebbene la prima in determinate circostanze anticipi la seconda che per l'appunto, ne potrebbe costituire una possibile evoluzione. La crisi presuppone una visione prospettica e non più storica, volta ad individuare l'incapaci-

I COMPITI DELL'ORGANO CONTROLLO/REVISORE



tà futura di adempiere sia alle obbligazioni già assunte sia a quelle prevedibili nel normale corso dell'attività.

Al fine di individuare le aree di insistenza dei due fenomeni (crisi e insolvenza) viene suggerito di ricorrere ai dati contabili (o storici) in un'ottica spazio-temporale più ampia, non limitata a singoli elementi, tenendo anche conto del contesto socioeconomico in cui opera l'impresa.

Crisi e insolvenza vanno, inoltre, analizzati con approcci specifici in quanto se è possibile che vi siano indicatori univoci dello stato di insolvenza (reiterata incapacità di adempimento degli oneri previdenziali, dei debiti erariali, pendenze nei confronti dei fornitori eccetera), lo stesso non è per forza per lo stato di crisi.

In presenza di debiti rilevanti è prevista una procedura di segnalazione esterna inviata da Entrate, agente della riscossione o Inps

È inoltre prevista una procedura di segnalazione (articolo 15 del Dlgs 14/2019) che compete a taluni creditori pubblici qualificati, e cioè all'agenzia delle Entrate, all'agente della riscossione e all'Inps, in presenza di debiti di importo rilevante come identificati dalla stessa disposizione (articolo 15, comma 2).Tutti questi soggetti, in presenza di fondati indizi dell'esistenza della crisi, avendo il debitore superato l'importo rilevante in base alla legge, hanno l'obbligo di segnalarlo immediatamente all'organo amministrativo, che ha 90 giorni per regolarizzare l'esposizione o per presentare istanza per la composizione assistita della crisi ovvero per accedere a una procedura di regolarizzazione della crisi. In mancanza di rimedio, detti creditori pubblici qualificati faranno una segnalazione esterna all'Ocri, anche per la comunicazione agli organi di controllo della società. A differenza dell'organo di controllo, il creditore pubblico qualificato deve, in ogni caso, segnalare all'organismo di composizione il perdurare di inadempimenti di importo rilevante.

Responsabilità e indizi di crisi

Il legislatore si premura anche di disciplinare sia la responsabilità dell'organo di controllo sia di prevedere misure premiali in favore dell'imprenditore che tempestivamente propone istanza all'organismo di composizione della crisi.

Per quanto riguarda la prima, i "controllori", così come innanzi identificati, che segnalino agli amministratori in primis e in un secondo momento all'organismo l'esistenza di fondati indizi della crisi, vedono azzerarsi la responsabilità solidale con gli amministratori per tutte le conseguenze pregiudizievoli dei fatti e delle omissioni successivi all'intervenuta segnalazione.

Relativamente ai parametri da utilizzare per individuare gli indizi della

crisi, il legislatore individua determinati indici significativi quali il rapporto tra flusso di cassa e attivo, tra patrimonio netto e passivo, tra oneri finanziari e ricavi così come meglio sono stati identificati dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti.

È previsto, infine, che le banche e gli intermediari finanziari nel momento in cui comunichino al cliente variazioni, revisioni o revoche di affidamenti devono darne immediata notizia anche agli organi di controllo, ovviamente se esistenti. Ancora una volta viene "tirato in ballo" l'organo di controllo che assume un ruolo importante anche nel cercare di anticipare la crisi ovvero di mitigarne le conseguenze.

In realtà i compiti che la legge impone all'organo di controllo sono molto più estesi e tutti hanno come obiettivo la tutela delle "ragioni" economiche dei terzi come vedremo nel prosieguo. Ed è anche questa la ragione per la quale sono state ridotte le soglie per quelle società (rectius: Srl) in cui la nomina dell'organo di controllo scatta al superamento di parametri dimensionali oltre che in presenza di altri requisiti.

Le modalità di controllo

La legge da sempre impone all'organo di controllo la verifica in capo agli amministratori del rispetto dei principi di corretta amministrazione, con particolare riguardo all'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile che deve essere rapportato alla natura e alle dimensioni dell'impresa. Il Codice della crisi richiede, in aggiunta, che tali assetti debbano anche essere in grado di rilevare tempestivamente i segnali che possano far emergere significativi dubbi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare nella prospettiva della continuità.

Il controllo interno previsto dal legislatore si basa su un sistema che privilegia l'adozione di strumenti organizzativi che rendano possibile la rilevazione tempestiva del rischio a seconda delle dimensioni e della tipologia dell'attività d'impresa e che siano quindi in grado di riconoscere segnali di crisi.

SEGNALAZIONE

SOGGETTI OBBLIGATI ALLA SEGNALAZIONE

- Organi di controllo societario (articolo 14 CCI)
- Creditori pubblici Qualificati (articolo 15 CCI)

L'iter procedurale

Il collegio sindacale e il revisore, nell'esercizio delle proprie funzioni, sono tenuti innanzitutto a richiedere all'organo amministrativo ogni informazione, storica, contestuale o prospettica, allo scopo di verificare costantemente il presupposto della continuità aziendale e prevenire eventuali situazioni di insolvenza.

La richiesta di informazioni deve es-

sere effettuata ogni qualvolta vi siano elementi o anomalie provenienti da fonti interne o esterne, tali da indurre l'organo di controllo a ritenere necessaria una verifica del presupposto della continuità o, comunque, l'aggiornamento dei dati già acquisiti.

Le risultanze di tale raccolta di informazioni deve trovare riscontro in un documento probatorio che tenga evidenza delle anomalie individuate, ad esempio nei pagamenti dei debiti commerciali e finanziari, nelle registrazioni contabili o nelle scelte gestionali.

Gli organi di controllo interno, anche a scopo cautelativo, devono ottenere la cosiddetta management representation letter, ossia la lettera di assunzione di responsabilità dell'amministratore in cui venga data conferma di aver fornito tutte le informazioni e la documentazione utile all'organo di controllo per lo svolgimento delle funzioni. Nella continua valutazione della probabilità di insolvenza dell'impresa, il collegio sindacale e il revisore nell'ambito delle rispettive funzioni, effettuano l'attività di review contabile sulla base dei principi di revisione.

Questa attività di analisi, riclassificazione e valutazione dei dati contabili è finalizzata alla determinazione di indici quali, ad esempio, il capitale fisso tangibile rettificato, il capitale circolante operativo, il Mol, la posizione finanziaria netta eccetera.

Ulteriore attività di analisi è ovviamente quella dei flussi di cassa e dei relativi rischi finanziari, che viene attuata attraverso la raccolta e la valutazione di documenti quali, ad esempio, i contratti con banche e altre società finanziarie nonché le ultime segnalazioni della Centrale rischi.

La procedura di controllo si focalizza, inoltre, sulla valutazione delle informazioni economico-finanziarie scaturenti dal bilancio d'esercizio e dalle situazioni contabili provvisorie.

Lo scopo ultimo è quello di verificare la capacità dell'azienda di generare un adeguato flusso di cassa che garantisca una crescita economica coerente con gli obiettivi prefissati e la piena sostenibilità finanziaria.

La richiesta di informazioni da parte dell'organo di controllo va fatta quando vi siano elementi o anomalie provenienti da fonti interne o esterne

Oltre ad analizzare i dati di bilancio e i documenti facenti parte di esso (la nota integrativa, la relazione sulla gestione, la relazione del collegio sindacale e dei revisori, se previste), gli organi di controllo, almeno ogni trimestre, monitorano gli indici finanziari sulla base delle situazioni infrannuali effettuando un confronto con le risultanze relative al medesimo periodo precedente.

Il controllo dei segnali di crisi non può ovviamente prescindere da un'analisi qualitativa, che non scaturi-

sce dai numeri aziendali ma tiene conto delle componenti gestionali, strategiche ed operative, della condizione del settore merceologico di appartenenza, del ruolo dei competitor.

Ciò al fine di integrare le informazioni quantitative sopra citate con aspetti "non misurabili" ma altrettanto importanti, attinenti il contesto macroeconomico generale quali, ad esempio, il posizionamento dell'azienda rispetto ai concorrenti e l'evoluzione del mercato di riferimento.

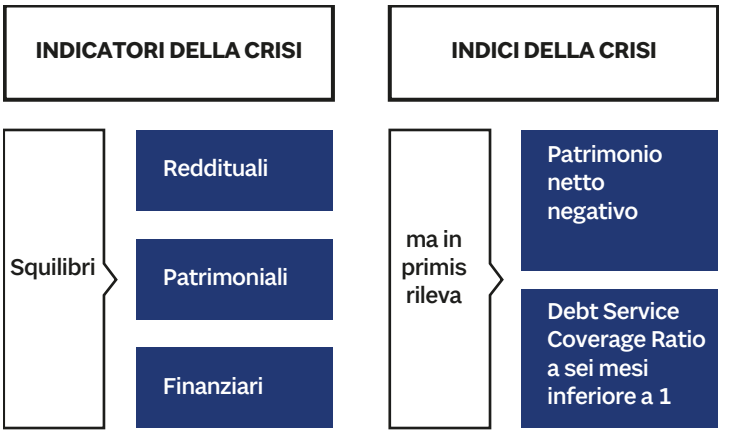
A conclusione della procedura, l'organo di controllo che ha riscontrato anomalie, redige una relazione finale esponendo in modo chiaro e circostanziato le cause che hanno portato l'impresa al deterioramento dell'equilibrio economico finanziario e conseguentemente avviato la crisi d'impresa.

I compiti dell'organo di controllo

Come messo in precedenza in evidenza la riforma affida un ruolo importante all'organo di controllo e al revisore nell'intercettare quei segnali che favoriscano l'emersione tempestiva della crisi e la conseguente partenza altrettanto tempestiva delle misure di allerta.

Con ciò perseguendo uno degli obiettivi della ricordata raccomandazione 2014/135/UE. D'altra parte si tratta dell'organo che ex lege è incaricato di vigilare anche sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, al fine di evitare che chi gestisce l'azienda possa compiere operazioni che, inter alia, compromettano l'integrità del patrimonio sociale.

INDICATORI E INDICI



Ma vediamo meglio il ruolo dell'organo di controllo e del revisore che appunto giustifica l'enfasi posta dal legislatore della riforma su tali soggetti e l'allargamento della platea delle società obbligate a nominarlo. Ci riferiamo in particolare alla Srl (la Spa tradizionale deve sempre nominare il collegio sindacale ed avere la funzione di revisione legale) che, se obbligata, deve nominare in ogni caso il revisore cui eventualmente potrà affiancare un organo sindacale monocratico o collegiale cui affidare anche la revisione ovvero nominare sia l'uno che l'altro.

In presenza del solo revisore, questi effettuerà le attività di cui all'articolo 14 del Dlgs 39/2010 (controlli della contabilità e corretta rilevazione dei fatti gestionali; rilascio relazione); l'organo di controllo invece vigilerà in base all'articolo 2403, effettuando:

- controlli preventivi;

- controlli contestuali (partecipazione ai Cda o incontri con l'amministratore unico, alle assemblee eccetera);
- controlli successivi (ispezioni e controlli).

L'attività deve estendersi al controllo delle procedure, degli assetti organizzativi e degli strumenti della società non limitandosi a quella di mero controllo delle decisioni assunte.
Nella propria attività di vigilanza il sindaco/collegio seleziona i controlli in base all'identificazione e la valutazione dei rischi ("risk approach") con modalità adeguate alle dimensioni ed alle altre caratteristiche, anche organizzative, specifiche dell'impresa assoggettata a controllo. Nell'effettuare l'identificazione dei rischi determina i rischi generici e quelli specifici, attribuendo agli stessi una diversa intensità e periodicità di controllo.
Laddove l'analisi dovesse evidenziare la necessità di applicare misure di salvaguardia in relazione a concreti rischi che potrebbero comportare violazioni di legge o di statuto ovvero la mancata o inesatta applicazione dei principi di corretta amministrazione, il sindaco richiederà all'organo amministrativo l'attuazione delle opportune azioni di miglioramento, la cui realizzazione va monitorata nel corso dell'incarico, al fine di verificarne l'efficacia. Nel caso in cui tali azioni non siano ritenute sufficienti, il collegio adotta le iniziative previste dalla legge per la rimozione delle violazioni.

Il controllo del sindaco sugli amministratori non verte sulle loro scelte, ma sulla loro legittimità, verificando l'iter decisionale

Vigilanza sulla legge e sullo statuto

L'attività di vigilanza in esame è esercitata mediante l'acquisizione delle informazioni ritenute rilevanti attraverso:

- la partecipazione alle riunioni degli organi sociali;
- lo scambio di informazioni con gli amministratori, nonché con gli organi di controllo delle società controllate;
- l'acquisizione periodica di informazioni dagli amministratori delegati;
- l'acquisizione di informazioni dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti;
- l'espletamento di operazioni di ispezione e controllo;
- la lettura dei verbali precedenti.

Vigilanza sulla corretta amministrazione

Il sindaco vigila affinché gli amministratori osservino l'obbligo di diligenza nell'espletamento del loro mandato.

Si tratta di un controllo, non già di merito sull'opportunità e la conve-

nienza delle scelte di gestione, ma sulla legittimità delle scelte stesse e la verifica del procedimento decisionale degli amministratori. Compito importante in quanto la vigilanza è finalizzata ad evitare che gli amministratori non compiano operazioni:

- estranee all'oggetto sociale;
- in conflitto di interessi con la società;
- manifestamente imprudenti o azzardate;
- che possano compromettere l'integrità del patrimonio sociale;
- volte a prevaricare o modificare i diritti attribuiti dalla legge o dallo statuto ai singoli soci;
- in contrasto con le deliberazioni assunte dall'assemblea, dal consiglio di amministrazione o dal comitato esecutivo.

Vigilanza sull'assetto organizzativo

Il sindaco vigila sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo non solo all'inizio del suo mandato ma anche nel corso dello stesso. Un assetto organizzativo è adeguato se presenta una struttura compatibile alle dimensioni della società, nonché alla natura e alle modalità di perseguimento dell'oggetto sociale. I sindaci valutano l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, ponendo particolare attenzione ai seguenti elementi:

- separazione e contrapposizione di responsabilità nei compiti e nelle funzioni;
- chiara definizione di deleghe o poteri di ciascuna funzione;
- verifica costante da parte del responsabile sul lavoro svolto dai collaboratori.

Nel corso dell'incarico, il sindaco:

1. pianifica e svolge interventi di vigilanza sulla a deguatezza dell'assetto organizzativo;
2. segnala agli amministratori, informandone il soggetto incaricato della revisione legale, se presente, eventuali nuovi rischi riscontrati;
3. verifica l'efficacia delle misure di contenimento dei rischi.

Un'attività intensa di vigilanza sulla correttezza dell'operato di chi amministra, cui oggi si aggiunge il monitoraggio di quei segnali che permetteranno d'intercettare e mitigare gli effetti della crisi prima che sfoci in una insolvenza irreversibile.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

LE INDICAZIONI DEL CONSIGLIO NAZIONALE

GLI INDICI INDIVIDUATI DAL CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI

Indici CNDCEC

- Sostenibilità oneri finanziari
- Adeguatezza patrimoniale
- Ritorno liquido dell'attivo
- Indice di liquidità
- Indebitamento previdenziale e tributario

Franco Roscini Vitali

Nuove indicazioni sulla derivazione

Scelte contabili e operative sotto la lente delle Entrate: lo scorso anno numerose le risposte a interpello che precisano come operare in maniera corretta

Bilanci di esercizio sempre più importanti anche dal punto di vista fiscale per il principio di derivazione rafforzata che si applica, dall'esercizio 2016, a seguito delle norme introdotte dal decreto 139/2015.

Per il principio di derivazione rafforzata, contenuto nell'articolo 83 del Tuir, rilevano, in deroga alle disposizioni del Tuir, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai principi contabili nazionali: queste regole non riguardano le micro-imprese (articolo 2435-ter del Codice civile).

Per questo motivo sono continuate, anche nel corso del 2019, le risposte dell'agenzia delle Entrate a in-

terpelli delle imprese che chiedevano conferma, dal punto di vista fiscale, delle scelte contabili operate.

La derivazione rafforzata si applica alla «qualificazione» che consiste nell'esatta individuazione delle operazioni e degli effetti economico-patrimoniali che ne derivano. Il passo successivo riguarda la «classificazione» delle operazioni che comporta l'individuazione degli effetti contabili: infine, l'«imputazione temporale» riguarda l'individuazione del periodo d'imposta in cui i componenti fiscalmente rilevanti devono concorrere a formare la base imponibile.

Questo evidenzia l'importanza di redigere il bilancio correttamente, data la rilevanza ai fini fiscali dello stesso: tuttavia, dalla lettura di alcuni quesiti si nota un'errata interpretazione delle regole contabili da parte delle imprese.

Ultime risposte a interpelli

Il principio di diritto 2/19 dell'agenzia, in risposta a un quesito in materia di iperammortamento, riguarda una società, operante nella distribuzione del gas, che provvede alla sostituzione di contatori tradizionali con nuovi contatori intelligenti.

Ciascun contatore ha un costo unitario non superiore a 516,46 euro al quale concorrono le spese d'installazione che rappresentano il 50/60 per cento del costo unitario.

PRINCIPIO DI DERIVAZIONE/1

RISPOSTE 2019 DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE A INTERPELLI

PRINCIPIO DI DIRITTO 2/19
Deducibilità beni di costo non superiore a 516,46 euro

- L'acquisto di un gran numero di contatori costituisce un ampio e unitario programma di trasformazione e ammodernamento degli impianti: il costo è ammortizzato con i coefficienti del decreto 31 dicembre 1998

La società chiede di poter fruire interamente dell'ipermmortamento nell'anno di entrata in funzione dei singoli beni, applicando il comma 5 dell'articolo 102 del Tuir che ne consente la deducibilità in un solo esercizio.

Per l'agenzia, l'acquisto di un gran numero di contatori costituisce un ampio e unitario programma di trasformazione e ammodernamento degli impianti e, di conseguenza, il costo dei contatori sarà ammortizzato fiscalmente in base ai commi 1 e 2 dell'articolo 102 e la maggiorazione relativa all'iperammortamento sarà fruita in base ai coefficienti stabiliti dal decreto 31 dicembre 1988.

In effetti, l'acquisto dei contatori, al pari di tutti i beni di costo non superiore a 516,46 euro, sembre-

PRINCIPIO DI DERIVAZIONE/2

RISPOSTE 2019 DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE A INTERPELLI

RISPOSTA 435 **Somme percepite alla costituzione del diritto di superficie**	● I ricavi concorrono alla determinazione del reddito per tutta la durata del contratto

rebbe poter usufruire dell'integrale deducibilità nell'esercizio dell'acquisto: ma così non è.

Infatti, ragionando in tal modo, per esempio, una società alberghiera potrebbe dedurre immediatamente tutti i beni a utilizzo durevole che costituiscono la dotazione necessaria per poter operare: bicchieri, posate, biancheria. Medesimo discorso per un ristorante o per un'impresa che ha una dotazione di imballaggi a rendere.

La risposta 435, richiamando il principio di derivazione e la risoluzione 37/E/18, riguarda una società che redige il bilancio in forma abbreviata, articolo 2435-bis del Codice civile.

La particolarità, rispetto alla risoluzione del 2018, è la previsione di un corrispettivo suddiviso in due componenti: il primo, stabilito nel contratto preliminare, relativo alla costituzione del diritto di superficie; il secondo nel contratto definitivo in relazione ai canoni periodici, ovvero al godimento del diritto.

A parere della società, il corrispettivo iniziale (il primo) deve essere qualificato come ricavo ma con maturazione economica diversa, nell'esercizio di sottoscrizione del contratto definitivo, rispetto a quella derivante dai canoni periodici, perché completamente svincolato dalla periodica fruizione, da parte della superficiaria, del diritto di superficie a tempo determinato: questo per il principio che prevede l'interpretazione del contratto in base alla sostanza economica piuttosto che alla forma.

L'agenzia non concorda con la soluzione prospettata dalla società e, richiamando la precedente risoluzione, rammenta che il principio contabile Oic 12 in merito alla diversa ipotesi di costi sostenuti dal superficiario per canoni periodici corrisposti a terzi per la costituzione del diritto di superficie su immobili, al paragrafo 65, ne prevede l'iscrizione nella voce B.8) relativa al godimento beni di terzi, come per i canoni di locazione.

In applicazione del paragrafo 4 dell'Oic 11, che prevede l'applicazione in via analogica delle disposizioni che trattano casi simili, anche al caso in questione si applica il paragrafo 65 dell'Oic 12 equiparando gli

effetti del diritto di superficie e quelli prodotti dalla locazione.

Tra l'altro, anche se l'agenzia non valorizza il concetto, l'Oic 11 precisa che l'analisi dei contratti è rilevante anche per stabilire «l'unità elementare da contabilizzare» ai fini della segmentazione o aggregazione degli effetti sostanziali derivanti da un contratto o da più contratti. Infatti, da un unico contratto possono emergere più diritti o obbligazioni che richiedono una contabilizzazione separata, mentre da più contratti possono discendere effetti sostanziali che richiedono una contabilizzazione unitaria.

È probabile che, in base alla lettura della documentazione prodotta dalla società a sostegno del quesito, il contratto debba essere interpretato, nel rispetto della sostanza, unitariamente.

In conclusione, le somme percepite all'atto della costituzione del diritto di superficie devono concorrere alla determinazione del reddito per tutta la durata del contratto, analogamente a quanto sarebbe avvenuto in caso di somme corrisposte a fronte di un contratto di locazione.

La risposta 480, che riguarda l'acquisizione del costo di diritti di usufrutto e superficie deducibile nel caso di acquisto a tempo determinato, conferma l'impostazione consolidata, ma sbarra la strada alla richiesta di una società che intendeva dedurre anche i diritti di proprietà di terreni sui quali installare determinate apparecchiature, non di proprietà, gestite da terzi i quali provvedono alla rimozione alla conclusione dei contratti di locazione. I ricavi sono costituiti dai canoni di locazione.

La società acquista diritti di usufrutto o di superficie su terreni sui quali installare specifiche apparecchiature: medesimo discorso con riferimento a terreni di proprietà.

Il quesito riguarda il corretto trattamento contabile e, per derivazione, fiscale dei costi di acquisto dei diritti di proprietà e di usufrutto sui terreni in riferimento ai quali la società ritiene non sussista un principio contabile direttamente applicabile.

I terreni sono sostanzialmente privi di valore significativo, ma su-

PRINCIPIO DI DERIVAZIONE/3

RISPOSTE 2019 DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE A INTERPELLI

RISPOSTA 480
Deduzione di diritti di proprietà di terreni

- Costo dei terreni acquisiti a titolo di proprietà fiscalmente non deducibile

gli stessi gli strumenti urbanistici prevedono la possibilità di collocare determinati impianti: questo fa sì che i costi d'acquisto siano elevati, seppur a fronte di appezzamenti di terra di poche decine di metri quadrati.

La società ritiene di investire in beni sostanzialmente immateriali, ossia nei diritti di utilizzo dei terreni per finalità non agricole: ragioni di inerenza e competenza inducono a ritenere che il costo di acquisto dei diritti reali citati debba considerarsi ammortizzabile in funzione della durata dei diritti (per l'usufrutto) e della durata dei contratti di locazione (per i diritti di proprietà).

Bisogna distinguere una società che acquista un terreno a titolo definitivo da una situazione in cui si acquisisce l'usufrutto

Tenuto conto di quanto previsto dal principio contabile Oic 11 per quanto riguarda l'applicazione analogica dei principi contabili ove gli stessi non contengono una disciplina per fatti aziendali specifici, sarebbe applicabile il principio Oic 24, relativo alle immobilizzazioni immateriali.

La società ritiene di indicare in bilancio i costi di acquisto dei diritti di usufrutto, nonché la quota parte del valore di acquisto della piena proprietà dei terreni riconducibile al flusso di canoni di locazione che gli stessi sono in grado di produrre, tra le immobilizzazioni immateriali.

Con riferimento ai maggiori valori dei terreni originati dalla capacità di produrre flussi di ricavi per la presenza delle infrastrutture, la società è intenzionata a classificarli in bilancio separatamente dai valori dei terreni (da iscrivere tra le immobilizzazioni materiali).

L'agenzia, invece, precisa che occorre distinguere la situazione nella quale la società acquista a titolo definitivo la proprietà del terreno, da quella in cui la stessa ne acquista a tempo determinato il diritto di usufrutto ovvero di superficie.

Per i diritti di proprietà di terreni sui quali insisteranno apparecchiature, il costo di acquisto del cespite "terreno" non determina alcuna imputazione nel conto economico di ammortamenti: in tal senso è chiaro il principio Oic 16, paragrafi 58 e 60, che la società riteneva non applicabili.

La risposta è condivisibile, innanzi tutto dal punto di vista contabile.

Pertanto, il costo dei terreni acquisiti a titolo di proprietà non può essere dedotto ai fini fiscali. L'agenzia rimanda alla risoluzione n. 157/E/07 e alla circolare 1/E/07.

Discorso diverso per il costo d'acquisto dei diritti di superficie e di usufrutto, deducibile nel caso di acquisto a tempo determinato.

La rivalutazione dei beni di impresa

Confermate anche per i bilanci 2019 le norme su rivalutazione dei beni d'impresa e possibilità di non svalutare i titoli iscritti nell'attivo circolante dello stato patrimoniale.

Le legge di bilancio 2020 ripropone, per le imprese che non utilizzano i principi contabili internazionali, la possibilità di rivalutare i beni d'impresa con regole immutate rispetto a quelle precedenti ma con abbassamento delle imposte sostitutive al 10 (ex 12) e 12 per cento (ex 16): potrebbe essere vantaggiosa l'aliquota del 12 per cento riferita ai beni ammortizzabili nel confronto con le aliquote ordinarie, anche perché il pagamento è rateizzato fino a 3 milioni di euro in tre rate annuali e, oltre tale importo, in sei rate in occasione di acconti e saldi dei periodi successivi.

La rivalutazione, da effettuare nel bilancio 2019, riguarda i beni risultanti dal bilancio al 31 dicembre 2018, con esclusione degli immobili alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa contabilizzati tra le rimanenze.

La possibilità di rivalutazione riguarda tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea e deve essere annotata nell'inventario e illustrata nella nota integrativa.

È possibile affrancare, in tutto o in parte, il saldo attivo di rivalutazione pagando l'imposta sostitutiva del 10 per cento (immutata).

Il maggior valore attribuito ai beni è riconosciuto ai fini Ires e Irap a decorrere dal terzo esercizio successivo al 2019 (dal 2022), mentre per cessioni/assegnazioni/destinazioni estranee all'esercizio dell'impresa/autoconsumo in data anteriore al quarto periodo si fa riferimento ai valori ante rivalutazione.

Il differimento comporta la rilevazione delle imposte differite attive (anticipate) in presenza dei presupposti di cui all'Oic 25 che riguarderanno gli esercizi 2020 e 2021, ma non l'esercizio 2019 nel quale anche gli ammortamenti iscritti in bilancio non tengono conto della rivalutazione perché operazione che si effettua dopo il calcolo degli ammortamenti: pertanto, l'ammortamento dei maggiori valori inizia

RIVALUTAZIONE BENI D'IMPRESA

LEGGE DI BILANCIO 2020

- Immobilizzazioni materiali/immateriali e partecipazioni di controllo/collegamento immobilizzate
- Imposte sostitutive: 10% (ex 12) e 12% (ex 16); versamento rateizzato
- Beni risultanti dal bilancio al 31 dicembre 2018
- Esclusi immobili contabilizzati nelle rimanenze
- Maggiori valori riconosciuti dal 2022 (cessioni dal 2023)

dall'esercizio 2020.

Si può fare riferimento al documento interpretativo 5 dell'Oic, che è stato emanato nel 2019 in occasione della precedente rivalutazione (legge di Bilancio 2019), nel quale è precisato che le partecipazioni rivalutabili, di controllo e di collegamento, sono soltanto quelle immobilizzate come previsto dalla legge 342/2000.

Sono esclusi i beni utilizzati in base a contratti di leasing, rivalutabili solo se già riscattati, perché soltanto in tal caso sono iscrivibili nell'attivo dello stato patrimoniale della società utilizzatrice.

Per individuare il valore massimo della rivalutazione si può utilizzare sia il criterio del valore d'uso, sia il criterio del valore di mercato.

La rivalutazione deve riguardare tutti i beni appartenenti ad una stessa categoria omogenea applicando, per esigenze di omogeneità valutativa, un unico criterio all'interno della medesima categoria.

Per i beni materiali e immateriali possono essere adottate le tre solite modalità che prevedono la rivalutazione: del costo storico (valore lordo) e del relativo fondo di ammortamento, del solo costo storico, la riduzione del fondo ammortamento.

In via generale, la rivalutazione di un'immobilizzazione materiale o immateriale non comporta la modifica della vita utile: resta ferma la necessità, ai sensi dei principi contabili Oic 16 e Oic 24, di aggiornare la stima della vita utile nel caso in cui si sia verificato un mutamento delle originarie condizioni di stima.

La svalutazione dei titoli

La «Gazzetta Ufficiale» del 4 ottobre 2019 contiene il decreto che consente, anche per l'esercizio 2019, alle imprese che nella redazione del bilancio non adottano i principi contabili internazionali di non svalutare i titoli, di debito e partecipativi quotati e non quotati, iscritti nell'attivo circolante, fatta eccezione per le perdite di carattere durevole.

La norma originaria, contenuta nell'articolo 20-quater del decreto 119/2018 (legge 136/2018), riguardava i bilanci 2018, ma prevedeva la possibilità, in relazione all'evoluzione della situazione di turbolenza dei mercati finanziari, di estensione agli esercizi successivi con decreto del Mef.

Con riferimento all'esercizio 2018, l'Oic ha emanato il docu-

La rivalutazione di un'immobilizzazione materiale o immateriale non comporta un mutamento delle stime sulla vita utile

mento Interpretativo 4/19 al quale si può fare riferimento anche per i bilanci 2019.

La norma concede la facoltà di derogare al criterio di valutazione previsto dall'articolo 2426 numero 9 del Codice civile, per le perdite di carattere non durevole, con riferimento ai titoli già iscritti nell'attivo circolante del bilancio 2018 e per quelli acquistati durante l'esercizio 2019.

Per i primi si può mantenere il valore d'iscrizione del bilancio 2018, mentre per i secondi il costo di acquisizione.

La norma intende eliminare (=sterilizzare) le perdite, di carattere non durevole, dei titoli iscritti nell'attivo circolante valutati al minore tra costo e valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato: i derivati ne sono esclusi, anche se iscritti nell'attivo circolante.

La facoltà di non svalutare i titoli può essere applicata solo ad alcune categorie di titoli presenti nel portafoglio non immobilizzato, facendo riferimento al diverso codice ISIN, anche di uno stesso emittente, con illustrazione nella nota integrativa.

Nelle perdite di carattere durevole, che impongono la svalutazione, rientrano anche quelle che si manifesteranno dopo la chiusura dell'esercizio, per le quali si fa riferimento ai principi contabili Oc 20 (Titoli), Oic 21 (Partecipazioni) e Oic 29 in relazione ai fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio.

La legge sterilizza l'inattendibilità delle valutazioni espresse dal mercato, ma non sterilizza il rischio derivante dalla situazione economica della controparte (illiquidità, insolvenza), che è tutt'altra cosa e che può rendere la perdita durevole se non definitiva.

Nella nota integrativa è illustrata la situazione e quantificato l'importo della mancata svalutazione.

VALORE DEI TITOLI

POSSIBILITÀ DI NON SVALUTARE I TITOLI ISCRITTI NELL'ATTIVO CIRCOLANTE PER LE IMPRESE OIC ADOPTER (DM 15 LUGLIO 2019)

- Possibilità di non svalutare i titoli iscritti nell'attivo circolante fatta eccezione per le perdite di carattere durevole mantenendo il valore che risulta dal bilancio precedente (2018)
- Esclusi gli strumenti finanziari derivati anche se iscritti nell'attivo circolante

Il ritorno al Codice civile

Il nuovo principio contabile Oic 33 disciplina il ritorno alle regole civilistiche da parte delle imprese che, dopo avere redatto il bilancio in base ai principi contabili internazionali (Ias/Ifrs) o ad altre norme, tornano a redigerlo in base alle disposizioni nazionali del Codice civile: il docu-

mento si applica dai bilanci 2020, ma può essere applicato anticipatamente dal 2019.

Ai fini del passaggio alle disposizioni del Codice civile e dei principi contabili nazionali si deve individuare la «data di transizione», che il principio contabile definisce la data di apertura del periodo comparativo del primo bilancio redatto secondo i principi contabili nazionali: se questo si riferisce al 31 dicembre dell'anno T, la data di transizione è il 1° gennaio dell'esercizio T-1.

Infatti, è prevista la riclassificazione di attività, passività e voci di patrimonio netto alla «data di transizione» (T-1): sono rilevate soltanto attività e passività che soddisfano i criteri di rilevazione iniziale che sono previsti dai principi contabili nazionali, mentre devono essere eliminate quelle che non soddisfano gli stessi.

Già posto in consultazione dall'Oic il documento in materia di ricavi previsto nel corso del 2020: sono emersi alcuni problemi

Per esempio, se il passaggio ai principi contabili nazionali avviene nel bilancio 2019, la data di transizione è il 1° gennaio 2018.

La regola generale comporta l'applicazione retroattiva (cioè retrospettiva) dei principi contabili nazionali, che emerge quando sussiste una differenza tra il principio contabile adottato in precedenza e il nuovo principio contabile. In tal caso, il nuovo principio contabile (nazionale) è applicato anche a eventi ed operazioni avvenuti in esercizi precedenti a quello in cui interviene il cambiamento, come se fosse stato sempre applicato.

Il saldo patrimoniale delle differenze alla data di transizione è imputato a riserva di patrimonio netto, al netto degli eventuali effetti fiscali determinati in base al principio Oic 25 Imposte sul reddito.

Sono previste numerose esenzioni (facoltative) all'applicazione retroattiva per le quali non è necessario fornire spiegazioni.

L'applicazione retroattiva può essere evitata, in base all'articolo 2423, comma 4 del Codice civile, anche se gli effetti sono irrilevanti (Principio Oic 11).

Pertanto – a parte le esenzioni previste - quando l'applicazione retroattiva non risulta fattibile, eccessivamente onerosa, oppure gli effetti sono irrilevanti, la società applica i principi contabili nazionali a partire dalla data di transizione oppure, solo quando anche questa applicazione non è possibile, a partire dalla data di apertura del primo bilancio redatto secondo i principi contabili nazionali.

La nota integrativa deve indicare le ragioni che hanno condotto al

passaggio ai principi contabili nazionali, la data di transizione e la riconciliazione del patrimonio netto dalla quale evincere le differenze - al lordo dell'effetto fiscale con separata evidenza dello stesso - che hanno comportato la rettifica dei saldi alla data di transizione e alla data di chiusura del bilancio comparativo. Inoltre, contiene l'elenco delle esenzioni previste all'applicazione retroattiva dei principi nazionali e l'elenco delle voci di bilancio e le motivazioni per cui la determinazione retroattiva è risultata non fattibile nonostante ogni ragionevole sforzo, eccessivamente onerosa oppure gli effetti sono irrilevanti: infatti, in tale ipotesi, a differenza delle esenzioni previste, devono essere illustrate le motivazioni.

Le indicazioni per il futuro

L'Oic ha posto in consultazione il documento relativo ai ricavi che sarà emanato nel corso del 2020: la consultazione ha confermato l'esistenza di alcuni problemi, relativi ai ricavi congiunti derivanti da vendite di beni e prestazioni di servizi, che è opportuno conoscere da parte delle imprese per impostare eventualmente anche l'aspetto contrattualistico.

Il principio contabile sarà coerente con l'Oic 11 che, come già accennato, prevede, con riferimento al principio generale della rappresentazione sostanziale, l'identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione.

In attesa della bozza di principio contabile, le imprese possono prepararsi alla separata rilevazione della parte di ricavi relativi alla cessione rispetto a quella relativa ai servizi: è il caso, per esempio, della vendita di un bene che include la manutenzione per i successivi due/tre esercizi.

Infine, l'Oic ha diffuso il questionario sul modello contabile del leasing, con termine per le risposte al 6 marzo 2020, per raccogliere l'opinione degli operatori e ottenere gli elementi necessari a promuovere una modifica legislativa per la contabilizzazione dei leasing: questo porterà, molto probabilmente, alla rilevazione dei beni detenuti in leasing nell'attivo dello stato patrimoniale a cui si contrappongono i debiti nel passivo.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

PRINCIPI CONTABILI: LE NOVITÀ

PRINCIPIO CONTABILE OIC 33	● Passaggio ai principi contabili nazionali
DOCUMENTI DI CONSULTAZIONE	● Ricavi (consultazione terminata il 30 giugno 2019) ● Leasing (consultazione fino al 6 marzo 2020)

Marco Piazza

Interessi passivi, i nuovi limiti

La deducibilità ora è allineata alla direttiva antielusiva Atad, recepita dall'Italia in modo restrittivo Non si garantisce una soglia minima per la stretta come negli altri Paesi

Dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 sono operative le novità sui limiti di deducibilità degli interessi passivi introdotte nell'articolo articolo 96 del Testo unico dal Dlgs 142/2018, che è la norma di recepimento della direttiva (Ue) 2016/1164 (la cosiddetta Atad).

Soggetti interessati

Interessati all'applicazione di questa norma sono le società di capitali, gli enti commerciali residenti in Italia e le stabili organizzazioni di società ed enti non residenti. Sono esclusi - per effetto dell'articolo 96, comma 12 – gli intermediari finanziari, le imprese di

assicurazione nonché le società capogruppo di gruppi assicurativi.

Gli intermediari finanziari sono definiti nell'articolo 162-bis del Testo unico; comprendono banche e relative controllanti, Sim e loro capogruppo, soggetti che svolgono attività di finanziamento nei confronti del pubblico e loro capogruppo, Sgr, Imel, istituti di pagamento, confidi minori e operatori di microcredito, nonché le società di partecipazione finanziaria, esercenti in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari, che sono assimilate agli intermediari finanziari.

L'articolo 96, quindi, si applica oltre alle società che svolgono attività industriale o commerciale, anche alle società di partecipazione non finanziaria (che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in entità diverse dagli intermediari finanziari) e a quelle assimilate (società che svolgono attività di finanziamento in base all'articolo 2 del Dm 53/2015, ma non nei confronti del pubblico).

Alle società di persone e agli imprenditori individuali si applica solo l'articolo 61, comma 1 del Testo unico, in base al quale gli interessi passivi inerenti all'esercizio d'impresa sono deducibili in proporzione al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e proventi imponibili (aumentato della quota esente o esclusa di dividendi e plusvalenze da partecipazioni) e il totale di ricavi e proventi (si veda anche la circolare 19/E/2009, paragrafo 3, nonostante il modello redditi SP contenga una sezione per l'applicazione dell'articolo 96).

È previsto un regime esonerativo per gli interessi dovuti dalle società di progetto (articolo 96, commi 8-11, del Testo unico come modificato dall'articolo 35 del Dl 124/2019).

Una norma antiabuso

Poiché la norma attuale recepisce la cosiddetta direttiva antiabuso, essa può assumere il connotato - contrariamente a quanto accadeva in passato (si veda la circolare 19/E/2009, paragrafo 1) di norma antielusiva. Quindi dovrebbe considerarsi possibile chiederne la disapplicazione ai sensi dell'articolo 11 della legge 212/2000 in presenza di indebitamenti "genuini" (sul punto, si veda l'articolo di Giacomo Albano in «Norme e Tributi Mese», n. 12/2019).

L'ambito di applicazione è costituito da società di capitali, enti commerciali residenti in Italia e stabili organizzazioni

La scelta italiana

Nel recepire la direttiva Atad, la maggioranza degli Stati membri Ue ha colto alla lettera il terzo *considerando*, se-

LIMITI ALLA DEDUZIONE DEGLI INTERESSI

INTERESSATI	● Società di capitali ed enti commerciali esclusi intermediari finanziari e assicurazioni (anche capogruppo)
NATURA	● Norme antiabuso (deriva dalla Atad). Superata la circolare 19/E del 2009. Possibile interpello disapplicativo?
GRADI DI LIBERTÀ	● L'Italia non ha adottato le deroghe offerte dalla direttiva, tranne che per i progetti infrastrutturali pubblici
ROL PREGRESSO	● Il Rol pregresso non è utilizzare per dedurre gli interessi su prestiti stipulati dal 17 giugno 2016
INFRASTRUTTURE	● Il Dl 124 del 2019 ha chiarito i casi di esonero per le società di progetto

condo cui l'obiettivo della direttiva è di creare un livello minimo di protezione contro le pratiche di elusione fiscale. Così hanno utilizzato al massimo i gradi di libertà concessi dalla direttiva per limitare al minimo l'impatto, sui contribuenti, delle norme antielusive.

In particolare, con riferimento alla deducibilità degli interessi passivi (si veda la scheda sopra), si nota che tutti gli Stati europei, tranne l'Italia, hanno adottato la norma che consente in ogni caso di dedurre gli interessi passivi fino ad una determinata soglia (3 milioni di euro è il massimo consentito dalla direttiva).

In nove Paesi – fra i quali la Germania – si è scelto di non applicare i limiti di deducibilità ai finanziamenti erogati da parti indipendenti; 12 Paesi (fra i quali Francia, Germania e Regno Unito) hanno scelto di adottare almeno uno dei due correttivi consentiti dall'articolo 4, paragrafo 5 della direttiva: deducibilità integrale se l'indice di capitalizzazione individuale non è inferiore a quello di gruppo oppure maggiore deducibilità in funzione del rapporto fra gli oneri finanziari eccedenti del gruppo nei confronti di terzi e l'Ebitda del gruppo.

L'Italia è l'unico Paese in cui non è garantita una soglia minima di deducibilità degli interessi passivi.

Quindi, mentre nel resto d'Europa il problema della deducibilità degli oneri finanziari riguarda solo la ristretta platea dei "grandi debitori" di capitale (approssimativamente sopra i 100 milioni d'indebitamento, considerato che il costo del credito alle società nell'area euro non supera il 2%), in Italia riguarda tutti gli imprenditori.

Poiché l'Italia disponeva già di una norma sull'indeducibilità degli interessi passivi di analoga efficacia rispetto a quella prevista dalla direttiva, avrebbe potuto differire l'entrata in vigore della nuova norma in base all'articolo 11, paragrafo 6 della direttiva stessa (al massimo fino al 1° gennaio 2024), come hanno fatto ad esempio il Regno Unito, la Repubblica Slovacca e la Spagna.

Invece, questa possibilità - che avrebbe richiesto una comunicazione alla Commissione europea entro il 1° luglio 2017 - non è stata sfruttata. Il Governo ha quindi adattato alla situazione italiana la possibilità concessa dall'articolo 4, paragrafo 4, lettera a) della direttiva, che consente agli Stati

membri di escludere dall'ambito di applicazione della nuova disciplina gli oneri finanziari eccedenti sostenuti in relazione a prestiti stipulati prima del 17 giugno 2016 (data in cui è stato raggiunto l'accordo politico sulla Direttiva). Fermo restando che l'esclusione non si estenda a successive modifiche di tali prestiti.

Pertanto:

- in base all'articolo 13, comma 1 del Dlgs 142/2018, le nuove regole sono efficaci dal primo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, ma
- in base all'articolo 13, comma 4, gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati, sostenuti in relazione a prestiti stipulati prima del 17 giugno 2016 (la cui durata o il cui importo non siano stati modificati successivamente a tale data a seguito di variazioni contrattuali), sono deducibili per un importo corrispondente alla somma tra:

a. il 30% delle eccedenze di Rol contabile – determinato con le regole previgenti –non ancora utilizzato al termine del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018;

b. l'importo deducibile in applicazione del nuovo articolo 96.

Il contribuente può scegliere (articolo 13, comma 5) se utilizzare prioritariamente l'ammontare di cui alla lettera a) o l'importo di cui alla lettera b). A tal fine terrà certamente conto del fatto che il "vecchio" Rol contabile è riportabile senza limiti di tempo (risposta ad interrogazione parlamentare 3-00502 del 20 gennaio 2019), mentre il nuovo Rol è utilizzabile solo nei cinque periodi d'imposta successivi.

La relazione illustrativa afferma che in tal modo si è inteso prevedere, per gli interessi derivanti da vecchi finanziamenti, una sorta di "ultrattività" del riporto del Rol contabile, «che non sarà, quindi, perso per effetto del passaggio alla nuova disciplina». Per i "vecchi finanziamenti" la cui durata o il cui importo sono stati aumentati successivamente al 17 giugno 2016, la regola transitoria in esame si applicherà unicamente agli interessi passivi corrispondenti alla durata e all'importo esistenti alla suddetta data.

Di conseguenza, in caso di incapienza di interessi derivanti da "vecchi finanziamenti", le eccedenze di Rol contabile pregresso andranno del tutto perdute (si veda anche il documento Assonime relativo all'audizione del 4 ottobre 2018, a pagina 8).

Così interpretata, la norma confligge con il Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (Tfue).

Poiché il regime transitorio italiano trae dichiaratamente fondamento dall'articolo 4, paragrafo 4, lettera a) della direttiva, si deve ricordare che lo scopo di questa norma, come risulta dall'ottavo *considerando*, è «di agevolare la transizione verso la nuova norma relativa ai limiti sugli interessi». Invece, in Italia, la clausola di salvaguardia è stata strumentalizzata per "abrogare" – peraltro implicitamente – anziché solamente "modificare" (comunque con effetto retroattivo) un diritto acquisito. Infatti, per gli interessi relativi a finanziamenti stipulati

IL NUOVO MECCANISMO

ROL FISCALE	● La determinazione del Rol avviene con criteri fiscali
AZIENDE	● Entrano nel Rol anche i componenti straordinari relativi a cessioni di aziende e rami di azienda
LIMITI RIPORTO	● Il Rol è riportabile solo nei 5 esercizi successivi
PRIORITÀ	● Si utilizza prima il Rol di periodo e poi il Rol pregresso cominciando da quello meno recente
INTERESSI ATTIVI	● Diventano riportabili senza limite di tempo e possono circolare nel consolidato fiscale

dal 17 giugno 2016, il Rol pregresso anziché essere semplicemente calcolato con le nuove regole (Rol fiscale) e subire i nuovi limiti temporali viene del tutto azzerato. Una soluzione, questa, concepibile per i Paesi che non avevano ancora una disciplina sulla deducibilità degli interessi passivi, ma non per l'Italia che invece l'aveva (peraltro non molto difforme da quella prevista dalla direttiva).

Questo effetto – certamente non voluto dal legislatore europeo – è palesemente in conflitto con il principio del legittimo affidamento che deve ispirare tutte le disposizioni attuative di direttive comunitarie.

Come costantemente stabilito dalla Corte di giustizia Ue, le autorità nazionali sono tenute, quando adottano provvedimenti di attuazione di una normativa dell'Unione, ad esercitare il loro potere discrezionale nel rispetto dei principi generali del diritto dell'Unione, tra i quali si annoverano i principi di proporzionalità, di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento (si veda da ultima la sentenza sulla causa C-348/18 e la giurisprudenza ivi citata).

Il principio della tutela del legittimo affidamento – corollario del principio di certezza del diritto - richiede, da un lato, che le norme giuridiche siano chiare e precise e, dall'altro, che «la loro applicazione sia prevedibile per i soggetti dell'ordinamento».

Tale principio s'impone con un rigore particolare quando si tratta di una normativa idonea a comportare oneri finanziari, al fine di consentire agli interessati di conoscere con esattezza l'estensione degli obblighi che essa impone loro. «Ne consegue che è necessario che i soggetti passivi siano a conoscenza dei loro obblighi fiscali prima di concludere un'operazione» (sentenza sulla causa C-495/17, punti 55 e 56 e giurisprudenza ivi citata).

Le società italiane, nello stipulare finanziamenti dopo il 17 giugno 2016 (data in chi lo schema di direttiva Atad è stato presentato al Consiglio Ue), non potevano che prevedere che – disponendo l'Italia di una normativa già sostanzialmente conforme alla direttiva – la legge di attuazione avrebbe differito l'entrata in vigore del recepimento o, al più, che a partire dall'entrata in vigore della norma, il Rol pregresso avrebbe continuato ad essere riportabile, ma ricalcolato

con le nuove regole; non potevano certo prevedere che sarebbe stato del tutto cancellato.

Per non confliggere con il diritto unionale, in conclusione, l'articolo 13, comma 4 del decreto legislativo dovrebbe essere letto nel senso che le eccedenze di Rol pregresso possano essere utilizzate anche per compensare gli interessi passivi derivanti da finanziamenti stipulati dal 17 giugno 2016, ma previo ricalcolo secondo il nuovo articolo 96 (Rol fiscale) e nel rispetto del limite di riportabilità entro il quinto periodo d'imposta successivo (si veda anche la scheda a pagina 122).

PROVENTI E ONERI FINANZIARI

INTERESSI CAPITALIZZATI

Sono soggetti al limite di deducibilità, ma sono riconosciuti nel costo con impatto sul Rol

NOZIONE

- Proventi e oneri risultanti dai bilanci IAS e OIC che derivano da rapporti con causa finanziaria o con significativa componente di finanziamento...

MA

- ...solo se confermati dai decreti fiscali di attuazione (Dm 48 del 2009 e 8 giugno 2011

Proventi e oneri finanziari

Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, il campo di applicazione dei limiti di deducibilità degli interessi passivi diviene più ampio. La norma riguarda, come afferma la relazione al Dlgs 142/2018, non solo interessi passivi su qualunque forma di debito, ma anche gli altri «pagamenti finanziari» che siano economicamente equivalenti agli interessi passivi, dovendosi accertare tale equivalenza sulla base della sostanza economica e non della forma giuridica.

A tal fine (si veda anche la scheda qui sopra), si assumono gli interessi passivi come risultano dai bilanci Ias od Oic; ma, siccome l'articolo 96 è una norma fiscale, si escludono quelli che non sono considerati tali dai decreti di coordinamento fra le regole di bilancio e quelle fiscali (si veda l'articolo 96, comma 3).

Per fare un esempio, rientrano fra gli «interessi passivi e proventi assimilati» i cosiddetti interessi effettivi derivanti dall'applicazione (nel caso in cui il contratto di finanziamento preveda «costi di transazione») del metodo del costo ammortizzato da parte delle imprese Ias e da parte delle imprese Oic diverse dalle microimprese e da quelle che redigono il bilancio in forma abbreviata che abbiano esercitato la facoltà di non utilizzare il metodo del costo ammortizzato (si vedano le risposte n. 53 e 54 al Telefisco del 31 gennaio 2019 e la scheda a pagina 124).

Vi rientrano anche gli interessi iscritti per effetto dell'attualizzazione di finanziamenti infruttiferi o a tassi

CAMPO DI APPLICAZIONE

PROVENTI E ONERI RILEVANTI

- Secondo la relazione illustrativa possono rientrare anche alcuni componenti contabilizzati come dividendi, ma con natura fiscale di interessi (strumenti ibridi). Contro, però, la risposta 538 del 2019

NON RIENTRANO TRA I PROVENTI E GLI ONERI RILEVANTI:

- Interessi da pronti contro termine su azioni o titoli similari
- Interessi per effetto dell'attualizzazione delle passività di scadenza o ammontare incerti
- Interest cost del Tfr
- Valore temporale delle opzioni e dei contratti forward

fuori mercato oppure per crediti commerciali a lungo termine.

Non vi rientrano, tuttavia, gli interessi iscritti per effetto dell'attualizzazione di finanziamenti infragruppo infruttiferi o a tassi fuori mercato erogati con finalità di rafforzamento patrimoniale (articolo 5, comma 4-bis del Dm 8 giugno 2011). Ove si intendesse dar loro rilevanza fiscale (può essere utile in assenza di consolidato fiscale), si dovrebbe prevedere contrattualmente l'obbligo di corrispondere interessi di mercato.

La relazione indica altri casi in cui gli interessi iscritti in bilancio non rilevano ai fini dell'articolo 96:

- interessi da pronti contro termine su azioni o titoli similari (articolo 3 del Dm 1° aprile 2009, n. 48)
- interessi contabilizzati per effetto dell'attualizzazione delle passività di scadenza o ammontare incerti (articolo 9, Dm 8 giugno 2011);
- l'interest cost del Tfr;
- il valore temporale delle opzioni e dei contratti forward.

Nel novero degli interessi e degli oneri e proventi finanziari assimilati rientrano anche alcuni proventi che non sono contabilizzati come interessi, ma come dividendi. Si tratta di quelli di alcuni strumenti finanziari partecipativi e strumenti ibridi di patrimonializzazione che, in base ai principi contabili internazionali, sono considerati «strumenti di capitale», ma per i quali, dal punto di vista fiscale (si veda l'articolo 5, comma 1 del Dm 8 giugno 2011), la parte di provento che non costituisce partecipazione agli utili dell'emittente è considerata un «interesse» e quindi è integralmente deducibile per l'emittente e integralmente tassabile per il possessore del titolo. Il nuovo articolo 96, comma 3 del Testo unico prevede in sostanza che questa parte di provento od onere rientri nel computo degli interessi attivi e passivi. In questo senso si esprime anche la relazione illustrativa, ma la risposta dell'agenzia delle Entrate a interpello n. 358 del 2019 giunge a una conclusione opposta.

Altre novità

Il Dlgs 142 ha poi aggiunto significative novità nel calcolo dell'ammontare indeducibile, non sempre nel senso della semplificazione. In particolare:

1. l'applicazione del limite di deduci-

bilità anche agli interessi ed oneri finanziari passivi "capitalizzati", fermo restando il loro riconoscimento integrale nel valore fiscale del bene.

❷ la riportabilità in avanti delle eccedenze di interessi attivi senza limiti di tempo e la possibilità che esse circolino nell'ambito del consolidato nazionale.

❸ la sostituzione del Rol contabile con il Rol fiscale.

❹ l'inclusione nel Rol dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda.

❺ l'introduzione di un limite temporale alla riportabilità del Rol (nei limiti dei cinque periodi d'imposta successivi), con la previsione che sia consumato per prima il Rol formatosi nel periodo d'imposta meno recente.

❻ un regime esonerativo per gli interessi dovuti dalle società di progetto (articolo 96, commi 8-11, del Testo unico come modificato dall'articolo 35 del Dl 124/2019).

Con particolare riferimento alla riportabilità del Rol, si osserva che anche nel nuovo articolo 96 del testo unico, gli interessi passivi ed oneri finanziari assimilati (oneri finanziari) sono «direttamente deducibili» nei limiti degli interessi attivi ed oneri finanziari assimilati (proventi finanziari); l'eccedenza è deducibile nei limiti del 30% del reddito operativo lordo (Rol) di periodo aumentato dell'eventuale 30% di Rol eccedente riportato dai precedenti periodi d'imposta. Le novità rispetto alla versione operativa fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2018 sono soprattutto che:

- le eccedenze di Rol sono riportabili solo nei cinque esercizi successivi a quello di formazione e possono essere utilizzate solo dopo aver utilizzato il Rol dell'esercizio in corso;
- le eccedenze dei proventi finanziari di periodo rispetto agli oneri finanziari di periodo sono riportabili senza limiti di tempo negli esercizi successivi, aggiungendosi, presumibilmente ai proventi finanziari di periodo di tali esercizi.

Nonostante la diversa formulazione del nuovo comma 2 dall'articolo 96 (rispetto al corrispondente comma 4 della vecchia versione), la riportabilità delle eccedenze di oneri finanziari rispetto ai proventi finanziari e al 30% del Rol di periodo dovrebbe ancora consistere nella possibilità di aggiungerli agli oneri finanziari dei successivi periodi d'imposta (senza limiti temporali) per farli concorrere al plafond di oneri deducibili nei limiti dei proventi finanziari di periodo e del 30% del Rol di periodo. Non dovrebbe quindi cambiare – sotto questo aspetto – l'attuale impostazione del

Interessi passivi deducibili nei limiti degli interessi attivi, l'eccedenza è deducibile nel limite del 30% del Rol dell'esercizio e dei precedenti

NOVITÀ PER I DIVIDENDI/1

DIVIDENDI DI SOCIETÀ ITALIANE PERCEPITI DA SOCIETÀ SEMPLICI ITALIANE

Si considerano corrisposti direttamente ai soci della società semplice se residenti in Italia:

- Ritenuta d'imposta 26% nei confronti dei soci persone fisiche non imprenditori
- Concorso al reddito complessivo nella misura del 58,14% per società di persone commerciali e imprenditori individuali
- Concorso al reddito complessivo nella misura del 5% per società di capitali e enti commerciali

«Prospetto interessi passivi non deducibili» contenuto nel quadro RF della dichiarazione.

Se questa è l'interpretazione corretta, ai fini della deduzione degli oneri finanziari di periodo e delle eccedenze di oneri finanziari riportati si dovranno utilizzare (anche nell'ambito del consolidato fiscale) nell'ordine:

- la somma dei proventi finanziari di periodo e di quelli riportati;
- il 30% del Rol di periodo;
- le eccedenze di 30% di Rol riportate dai precedenti esercizi, fino al quinto.

Non sarà quindi possibile pianificare gli utilizzi in modo da anticipare l'utilizzo delle eccedenze di Rol in considerazione della loro limitate riportabilità nel tempo (si veda anche la scheda a sinistra).

I dividendi delle società semplici

Cambia la fiscalità per i dividendi distribuiti a società semplici italiane a partire dal 25 dicembre scorso. L'articolo 32-quater del Dl 124/2019 stabilisce che i dividendi corrisposti alla società semplice si intendono percepiti per trasparenza dai rispettivi soci, con conseguente applicazione del corrispondente regime fiscale; quindi una sorta di regime disconoscimento della società semplice come centro di imputazione del reddito (*look trough*).

Ma la speciale trasparenza vale solo per i dividendi di fonte italiana e nei limiti della quota imputabile a soci residenti in Italia. Infatti, la norma precisa che:

- la quota dei dividendi di fonte italiana imputabile ai soci persone fisiche residenti in Italia non imprenditori è soggetta alla ritenuta d'imposta del 26% prevista dall'articolo 27, comma 1 del Dpr 600/1973 (non pare si applichi il regime transitorio di cui al Dm 26 maggio 2017);
- la quota dei dividendi di fonte italiana imputabile agli imprenditori individuali, alle società in accomandita semplice o in nome collettivo residenti in Italia non è soggetta a ritenuta e il reddito dovrà essere dichiarato direttamente da tali società nella misura del 58,14%;
- la quota dei dividendi di fonte italiana imputabile a società di capitali o enti commerciali dovrà essere dichiarata nella misura del 5%, con l'avvertenza che in questo caso il dividendo concor-

rerà a formare il reddito complessivo della società di capitali o dell'ente nella misura del 5%.

La norma presenta diversi aspetti critici sia sul piano giuridico sia su quello pratico. In primo luogo, il fatto di escludere dal suo campo di applicazione i dividendi di fonte estera (Corte di giustizia, sentenza C-685/16, paragrafo 69 e seguenti) e la quota di dividendi di fonte italiana imputabile a soci non residenti (Corte di giustizia Ue, sentenza C-540/07) costituisce violazione del principio di libertà di circolazione dei capitali (si veda anche la scheda qui a destra).

Esistono inoltre notevoli complessità amministrative per l'emittente e gli intermediari finanziari nel caso di dividendi distribuiti da società le cui azioni siano dematerializzate e immesse in deposito accentrato.

Infatti, la società semplice deve fornire, all'emittente o all'intermediario, non meglio definite informazioni per consentirgli di applicare il corretto regime fiscale.

Non è chiaro, a questo proposito, se l'emittente o l'intermediario dovrà conoscere i dati del socio per poterli indicare nel modello 770 nel caso in cui non sia applicabile la ritenuta d'imposta o potrà limitarsi a queste due operazioni:

- operare la ritenuta se dovuta (sulla quota di utili imputabile a persone fisiche residenti non imprenditori)
- indicare nel 770, negli altri casi, la società semplice come soggetto per mezzo del quale i dividendi sono corrisposti ai soggetti ai quali devono essere direttamente imputati, così che sia la società semplice a comunicare i dati dei soci interessati dall'approccio look trough nel proprio quadro SK della dichiarazione (procedura questa già collaudata per i dividendi corrisposti attraverso società fiduciarie).

Sembra inoltre che i dividendi derivanti da azioni immesse nel regime del risparmio gestito della società semplice non concorrano a formare il risultato di gestione della stessa e siano invece soggetti a tassazione direttamente in capo ai soci.

Non è chiaro il regime da adottare quando il socio della società semplice sia un'altra società semplice che a sua volta abbia soci residenti. Continua ad essere discriminatoria la tassazione dei trust non commerciali "trasparenti".

© RIPRODUZIONE RISERVATA

NOVITÀ PER I DIVIDENDI/2

PROBLEMI OPERATIVI

- L'emittente (o l'intermediario) deve ottenere dalla società semplice informazioni sui soci per applicare le imposte e compilate il modello 770
- Complesso trattamento fiscale per i dividendi di fonte estera e i soci della società semplice non residente
- Non chiaro il trattamento dei dividendi su azioni comprese in gestioni patrimoniali
- Non chiara l'imputazione ai soci dei dividendi non compresi nel nuovo regime

Primo Ceppellini

Nuovi incentivi per le imprese

Revisione radicale con l'inserimento tra i crediti di imposta sia degli investimenti in beni strumentali sia delle spese di ricerca e sviluppo e per l'innovazione tecnologica

La legge di Bilancio 2020 interviene in modo radicale sulla disciplina degli incentivi alle imprese, sia inserendo nella categoria dei crediti di imposta gli investimenti in beni strumentali, le spese di ricerca e sviluppo e per l'innovazione tecnologica, sia riproponendo l'Ace (Aiuto per la crescita economica) come agevolazione a regime per il reddito d'impresa.

Le nuove regole per gli investimenti che vengono delineate dall'articolo 1 della legge 160 del 2019, nei commi che vanno dal 184 al 207, evidenziano la finalità del legislatore di «sostenere più efficacemente il processo di transizione digitale delle imprese, la spesa privata in ricerca e sviluppo e in innovazione tecnologica, anche nell'ambito dell'economia circolare e della sosteni-

bilità ambientale, e l'accrescimento delle materie connesse alle tecnologie abilitanti il processo di transizione tecnologica e digitale». Di seguito sintetizziamo le numerose novità che sono state introdotte.

Investimenti in beni strumentali

Abbiamo assistito nel corso degli ultimi anni a una stratificazione di provvedimenti che hanno regolato le due forme di agevolazione (superammortamento e iperammortamento). Per fare chiarezza sugli intrecci normativi, dobbiamo distinguere tre periodi:

- investimenti effettuati nel 2019;
- investimenti effettuati nel 2020, ma risultanti da ordini e acconti perfezionati entro il 31 dicembre 2019;
- investimenti effettuati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2020 (con eventuale "coda" nel 2021).

Per quanto riguarda il 2019, le regole sono le seguenti:

- superammortamento: sono agevolati gli investimenti in beni strumentali materiali nuovi effettuati dal 1° aprile al 31 dicembre, grazie alla proroga contenuta nel decreto legge 34/2019. È confermato il riconoscimento della maggiorazione figurativa del costo di acquisizione del 30% ai soli fini della deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing. La maggiorazione spetta per investimenti complessivi non eccedenti 2,5 milioni di euro. Analogamente al passato l'agevolazione non è applicabile ai veicoli ed agli altri mezzi di trasporto previsti dall'articolo 164 del Tuir, anche se strumentali all'attività propria dell'impresa;
- iperammortamento: il bonus spetta per gli investimenti effettuati (e interconnessi) dal 1° gennaio al 31 dicembre, grazie alla proroga disposta dalla legge 145/2018. La maggiorazione del costo di acquisizione dei beni materiali si applica nella misura del 170% per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro, nella misura del 100 per cento per gli investimenti oltre 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro e nella misura del 50% per gli investimenti oltre 10 milioni di euro e fino a 20 milioni di euro. La maggiorazione non si applica sulla parte di investimenti complessivi eccedente il limite di 20 milioni di euro. Per gli investimenti in beni immateriali correlabili, la maggiorazione del costo è pari al 40%, senza li-

L'AGEVOLAZIONE PER IL 2019

SUPER AMMORTAMENTO	● Investimenti dal 1 aprile al 31 dicembre ● Maggiorazione del 30 % del costo ● Limite di 2,5 milioni
IPERAMMORTAMENTO BENI MATERIALI	Maggiorazione: ● 170% dell'importo fino a 2,5 milioni ● 100 % dell'importo da 2,5 a 10 milioni ● 50% dell'importo da 10 a 20 milioni
IPERAMMORTAM. BENI IMMATERIALI	● Maggiorazione 40 % del costo
CODA PER IL 2020 (CON ORDINI E ACCONTI ENTRO IL 31/12/19)	● Super ammortamento: investimenti fino al 30 giugno ● Iper ammortamento: investimenti fino al 31 dicembre

IL CREDITO DI IMPOSTA PER IL 2020

BENI MATERIALI GENERICI	● 6% dell'importo (massimo 2 milioni)
BENI INDUSTRIA 4.0	Maggiorazione: ● 40% dell'importo fino a 2,5 milioni ● 20% dell'importo da 2,5 a 10 milioni
BENI IMMATERIALI INDUSTRIA 4.0	● 15% dell'importo (massimo 700.000)
CODA PER IL 2021 (CON ORDINI E ACCONTI ENTRO IL 31/12/20)	● Investimenti fino al 30 giugno

miti di importo.

Per gli investimenti effettuati nell'anno 2020, innanzitutto opera una estensione delle regole 2019 al verificarsi delle usuali condizioni (ordine accettato ed acconto del 20% versato entro il 31 dicembre 2019). Queste regole rimangono in vita e questo viene espressamente previsto dalla legge di Bilancio 2020 (articolo 1, comma 196).

Le estensioni hanno però una diversa copertura temporale: infatti, mentre per il superammortamento rilevano gli investimenti conclusi entro il 30 giugno 2020, per gli iperammortamenti il periodo valido arriva fino alla data del 31 dicembre 2020. A partire dal 1° gennaio 2020 entrano in vigore le nuove disposizioni, che di fatto modificano radicalmente le modalità di fruizione del beneficio, trasformando la maggiorazione del costo - e dei successivi ammortamenti - in un credito di imposta.

Le regole applicative diventano uniche, mentre ciò che cambia è la misura del credito di imposta, che viene sempre commisurato al costo sostenuto per l'acquisto dei beni, ma si modifica in funzione della tipologia dei beni stessi:

- 6% per i beni materiali generici (ex super ammortamento), nel limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro;
- 40% per i beni materiali industria 4.0 fino 2,5 milioni di euro (ex iper ammortamento);
- 20% per i beni materiali industria 4,0 per l'ammontare che eccede i 2,5 milioni di euro e fino all'importo massimo di 10 milioni di euro;
- 15% per i beni immateriali industria 4.0 nel limite massimo di costi ammissibili pari a 700mila euro.

Le regole per il 2020 valgono anche per gli investimenti effettuati fino al 30 giugno 2021, a patto che entro il 31 dicembre 2020 risulti accettato il relativo ordine e versato l'acconto del 20 per cento.

Regole generali

I contribuenti interessati all'agevolazione sono tutte le imprese residenti, cui vanno aggiunte le stabili organizzazioni in Italia dei soggetti non residenti. Le norme contenute nella legge di bilancio 2020, e in particolare il comma 194 dell'articolo 1, estendono il beneficio, alle stesse condizioni e con gli stessi

limiti, anche agli investimenti effettuati dagli esercenti arti e professioni: sono quindi interessati anche i lavoratoti autonomi, in forma individuale o associata, titolari di partita Iva.

La disposizione prevede tuttavia la limitazione, per i professionisti, alle regole del comma 188 per cui dovrebbero rilevare solo gli investimenti con il beneficio del credito d'imposta per i beni strumentali generici.

Il beneficio è espressamente escluso per le imprese che si trovano in liquidazione volontaria, ovvero in una delle seguenti procedure: fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altre procedure previste dalla normativa sul fallimento o sulla crisi di impresa.

La fruizione del credito di imposta è subordinata al rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Viene, inoltre, specificato che sono escluse le imprese destinatarie di sanzioni interdittive in base all'articolo 9, comma 2 del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231.

Per individuare la data di effettuazione dell'investimento si ritiene che si debba continuare a far riferimento alle regole previste dall'articolo 109 del Tuir:

- per i beni acquistati in proprietà: rileva la data di consegna o spedizione o quella in cui si verifica l'effetto traslativo della proprietà;
- per i beni acquisiti in leasing: rileva la data di consegna al locatario;
- per i contratti di appalto: rileva la data in cui l'opera (o frazione) viene accettata;
- per i beni realizzati in economia: rilevano i costi sostenuti nel periodo agevolato.

Il costo dei beni materiali strumentali nuovi, che è la base di calcolo per l'agevolazione, deve essere determinato in base alle regole contenute dell'articolo 110, comma 1 lettera b del Tuir, pertanto si comprendono nel costo anche gli oneri accessori di diretta imputazione; si comprendono anche gli interessi passivi iscritti in bilancio ad aumento del costo stesso per effetto di disposizioni di legge.

REGOLE GENERALI

SOGGETTI	• Imprese residenti • Stabili organizzazioni di non residenti • Artisti e professionisti
SOGGETTI ESCLUSI	• In liquidazione volontaria • In procedura concorsuale
EFFETTUAZIONE DELL'INVESTIMENTO E DETERMINAZIONE DEL COSTO	• Regole generali del Tuir (definizione costo: articolo 110, comma 1, lettera b)
BENI IMMATERIALI	• Rilevano anche i costi di cloud computing

Nel costo di fabbricazione si possono aggiungere con gli stessi criteri anche i costi diversi da quelli direttamente imputabili al prodotto. Per gli investimenti effettuati mediante locazione finanziaria, l'agevolazione si determina prendendo come base di calcolo il costo sostenuto dal concedente.

Inoltre, in caso di investimenti in beni immateriali, il comma 190 dell'articolo 1 della legge di Bilancio per il 2020 considera agevolabili anche le spese sostenute per l'utilizzo dei beni mediante soluzioni di cloud computing, per la quota imputabile per competenza.

Per l'individuazione dei beni materiali e immateriali industria 4.0 valgono le indicazioni che sono state date in passato (allegati A e B alla legge 232/2016) in vigenza delle precedenti versioni dell'agevolazione.

Il credito di imposta decorre dall'anno successivo a quello di entrata in funzione dei beni Per Industria 4.0 rileva l'avvenuta interconnessione

Sono mutuate dal passato anche le esclusioni dal beneficio, che riguardano:

- i veicoli indicati all'articolo 164 comma 1 del Tuir;
- i beni con aliquote tabellari di ammortamento inferiori al 6,5 %;
- i fabbricati e le costruzioni;
- i beni già indicati in passato nell'allegato 3 alla legge 208/2015;
- i beni gratuitamente devolvibili dei concessionari in settori particolari (trasporti, infrastrutture, poste, telecomunicazioni, raccolta e depurazione acque, raccolta e smaltimento rifiuti).

Il credito di imposta

Il credito d'imposta, calcolato con le percentuali che abbiamo visto sopra, decorre dall'anno successivo a quello di entrata in funzione dei beni; per gli investimenti in beni industria 4.0 il credito spetta dall'anno successivo a quello dell'avvenuta interconnessione.

L'utilizzo del credito deve avvenire esclusivamente in compensazione in base all'articolo 17 del Dlgs 241/1997; l'impiego deve avvenire in cinque quote annuali di pari importo, mentre per gli investimenti immateriali industria 4.0 le rate annuali sono ridotte a tre. Possiamo fare un esempio pratico, ipotizzando che un'impresa effettui le seguenti tipologie di investimento:

- beni materiali generici per 800mila euro;
- beni materiali industria 4,0 per 1,5 milioni di euro;
- beni immateriali connessi agli investimenti industria 4,0 per 500mila euro.

Ipotizziamo anche che tutti i beni entrano in funzione e siano interconnessi nel 2020, ossia nel periodo in cui avviene l'investimento: questo comporta che l'utilizzo del credito di imposta spetti dal 1° gennaio 2021.

Il calcolo del credito è il seguente:

- 6% degli investimenti di tipo a, e quin-

di 48mila euro;
- 40% degli investimenti di tipo b, e quindi 600mila euro;
- 15% degli investimenti di tipo c, e quindi 75mila euro.

Occorre poi fare il calcolo delle quote annuali del credito massimo utilizzabile: per i primi due tipi di investimento la rateazione deve avvenire in cinque anni, per cui l'importo spendibile è pari a 129.600 euro (648mila diviso 5); per l'investimento in beni immateriali, invece, la quota annuale è pari a un terzo di 75mila, e quindi a 25mila euro.

Il risultato finale è che l'impresa che ha effettuato gli investimenti potrà beneficiare per tre anni, dal 2021 al 2023, di un credito di imposta di 154.600 euro, mentre per gli anni 2024 e 2025 il credito annuo spettante sarà pari a 129.600 euro.

Nel nostro esempio abbiamo ipotizzato che acquisto, entrata in funzione ed interconnessione dei beni ad alto contenuto tecnologico avvengano all'interno dello stesso periodo di imposta, e cioè nel 2020.

La legge di Bilancio 2020 (articolo 1, comma 191) prevede anche il caso in cui l'interconnessione avvenga in un periodo di imposta successivo a quello dell'entrata in funzione: in questo caso, è comunque possibile iniziare a fruire del credito d'imposta per la parte calcolata con la regola generica, e quindi nella misura del 6 per cento. La quota mancante di credito spetterà a partire dal periodo successivo a quello in cui si realizza l'interconnessione.

Le norme prevedono un nuovo adempimento a carico delle imprese che si vogliono avvalere delle misure: si tratta di una comunicazione al ministero dello Sviluppo economico; il modello, il contenuto, le modalità e i termini di invio di questa comunicazione per ciascuno dei periodi di imposta agevolabili saranno disciplinate da un apposito decreto direttoriale del ministero dello Sviluppo economico.

Inoltre, le imprese dovranno conservare la documentazione che dimostra l'effettivo sostenimento della corretta determinazione dei costi: segnaliamo una richiesta esplicita dell'articolo 1, comma 195 della legge 160/2019, in base alla quale le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere l'espresso riferimento alle di-

IL CREDITO DI IMPOSTA

UTILIZZO	● Dal periodo di imposta successivo
QUANTIFICAZIONE	● 5 rate annuali di pari importo ● 3 rate annuali di pari importo (beni immateriali)
ADEMPIMENTI	● Comunicazione al ministero dello sviluppo ● Indicazione della norma nella fattura di acquisto ● Perizia di certificazione dei requisiti e dell'interconnessione
MECCANISMO DI RECAPTURE	In caso di cessione o destinazione all'estero prima del 31.12 del secondo periodo di imposta successivo: ● Ricalcolo del beneficio ● Versamento del maggior credito utilizzato ● Possibilità di sostituzione del bene

sposizioni della legge.

È poi prevista, esattamente come in passato, la produzione di una perizia tecnica semplice, rilasciata da un ingegnere o da un perito scritti nei rispettivi albi, o di un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, da cui risultino le caratteristiche tecniche dei beni e la loro interconnessione.

Questa perizia può essere sostituita da una dichiarazione resa dal legale rappresentante della società, ma solo nel caso in cui i beni abbiano un costo unitario di acquisizione non superiore a 300mila euro.

particolare, il periodo di osservazione durante il quale il bene deve essere mantenuto nell'economia dell'impresa dura fino al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'investimento.

Le operazioni che fanno scattare il ricalcolo sono la cessione a titolo oneroso e la destinazione strutture produttive ubicate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto che ha effettuato l'investimento originario. Quando si verificano queste condizioni, il credito di imposta deve essere corrispondentemente ridotto esclu-

Le operazioni che fanno scattare il ricalcolo sono la cessione a titolo oneroso e la destinazione a strutture produttive ubicate fuori dell'Italia

In termini generali, il credito d'imposta:

- non concorre alla formazione del reddito imponibile e neanche alla base imponibile ai fini Irap;
- non rileva nel calcolo dei pro rata previsti dall'articolo 61 (interessi passivi) e 109, comma 5 (spese generali) del Tuir;
- è cumulabile con altre agevolazioni che hanno ad oggetto i medesimi costi, a condizione che questo cumulo non porti i benefici a superare il costo totale sostenuto;
- non può formare oggetto di cessione o trasferimento neanche all'interno del consolidato fiscale.

Come in passato, è presente un meccanismo di recapture nel caso di cessione del bene agevolato; in dendo dall'originaria base di calcolo il costo del bene che viene alienato o destinato all'estero.

Nel caso in cui l'impresa avesse già utilizzato in compensazione un credito maggiore di quanto spettante in base al ricalcolo, il maggiore importo utilizzato dovrà essere direttamente riversato entro il termine per il pagamento del saldo dell'imposta sui redditi relativa al periodo in cui si sono verificate le ipotesi che hanno fatto scattare il meccanismo di recapture. Su questo importo non si applicano sanzioni interessi.

Sono comunque richiamate le disposizioni che regolano gli investimenti sostitutivi: la fruizione del credito di imposta non viene meno se, nello stes-

so periodo in cui vengono ceduti i beni, l'impresa sostituisce il bene originario con uno che possiede caratteristiche analoghe o superiori e attesta l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene ed eventualmente il rispetto del requisito dell'interconnessione.

Ricerca, sviluppo e innovazione

La legge di Bilancio 2020 ridefinisce i contorni dei crediti di imposta per attività di ricerca delle imprese. Per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, i benefici riguardano tre filoni: ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, altre attività innovative. Viene pertanto anticipata la cessazione delle regole del credito d'imposta di ricerca e sviluppo secondo la normativa del Dl 145 del 2013 al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019.

Dal 2020 varranno le nuove disposizioni che andiamo a sintetizzare. Per riempire di contenuti le tre categorie, al di là dei richiami alle istruzioni comunitarie, bisognerà attendere un decreto del ministero dello Sviluppo economico, da pubblicare entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della legge.

Come premessa, osserviamo che le caratteristiche generali del credito d'imposta, ovvero i soggetti destinatari, le modalità di fruizione, l'esclusione da tassazione, gli obblighi di comunicazione al ministero dello Sviluppo economico sono gli stessi che abbiamo esaminato per gli investimenti in beni materiali e immateriali. Inoltre ricordiamo che, per tutte le tipologie di credito riferito alle categorie di spese che andremo di seguito a evidenziare, l'importo spettante è utilizzabile esclusivamente in compensazione in tre quote annuali di pari importo a decorrere dall'anno successivo a quello di maturazione.

Viene previsto inoltre che, ai fini del riconoscimento del credito d'imposta, l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle medesime alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti.

Per i soggetti non obbligati alla revisione legale la certificazione potrà es-

ATTIVITÀ E MISURA DEL CREDITO

RICERCA E SVILUPPO	
● Ricerca fondamentale ● Ricerca industriale ● Sviluppo sperimentale	12 % (su un massimo di 3 milioni)
INNOVAZIONE TECNOLOGICA	
● Realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o migliorati	● 6 % (su un max di 1,5 mln) ● 10 % (su un max di 1,5 mln) per prodotti o processi di innovazione digitale 4.0 o transizione ecologica
ALTRE ATTIVITÀ	
● Design e ideazioni estetiche	● 6% (su un massimo di 1,5 milioni)

sere rilasciata da un revisore legale o da una società di revisione indipendente e le spese per tale attività, per un importo massimo di 5mila euro e nei limiti dei massimali, saranno riconosciute in aumento del credito d'imposta.

Vediamo di seguito quali sono le specificità dei tre filoni che vengono individuati dalla nuova normativa.

Ricerca e sviluppo

Si tratta delle attività di ricerca fondamentale, di ricerca industriale e di sviluppo sperimentale in campo scientifico tecnologico. Le spese ammissibili per il calcolo del beneficio sono così sintetizzabili:

- spese per il personale direttamente impiegato nell'attività di ricerca, con maggiorazione al 150% per soggetti con requisiti particolari di età, titolo e tipologia di contratto;
- ammortamenti e canoni di locazione, anche finanziaria, e altre spese per i beni materiali e il software utilizzati per la ricerca, nel limite massimo del 30% delle spese indicate al precedente punto a;
- spese per contratti esterni (extra muros), aumentate al 150% in caso di ricorso ad università e istituti di ricerca residenti in Italia;
- ammortamento dei costi per l'acquisto da terzi, anche in licenza d'uso, di privative industriali relative ad invenzioni industriali o biotecnologiche, a topografia di prodotto, semiconduttori o a nuove varietà digitali, nel limite di 1 milione di euro;
- spese per consulenza e servizi equivalenti, nel limite massimo del 20% delle spese di personale calcolate senza maggiorazioni;
- spese per materiali, forniture e altri prodotti utilizzati, nel limite del 30% delle spese di personale o dei costi per ricerca extra muros.

Il credito di imposta che viene riconosciuto è pari al 12% della base di calcolo, da considerare al netto di qualunque sovvenzione o contributo ricevuto, nel limite di tre milioni di euro, ragguagliati ad anno in caso di esercizio di durata diversa dai 12 mesi.

Agevolate anche le attività di design e ideazione estetica destinate alla concezione e realizzazione di nuovi prodotti e campionari

Innovazione tecnologica

In questo ambito rientrano le attività di ricerca e sviluppo per la realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati. Vengono definiti tali un bene materiale o immateriale, un servizio o un processo che si differenziano rispetto a quelli già realizzati o applicati dall'impresa sulla base delle caratteristiche tecnologiche, delle prestazioni, dell'ecocompatibilità, dell'ergonomia oppure per altri elementi sostanziali rilevanti nei diversi setto-

ri produttivi.

Sono escluse le attività di routine per il miglioramento della qualità dei prodotti e quindi in generale non rilevano le attività volte a differenziare i prodotti dell'impresa da quelli simili della concorrenza con specifici elementi estetici o secondari.

Non rilevano neppure le attività per l'adeguamento di un prodotto esistente alle richieste specifiche di un cliente così come sono escluse le attività per il controllo di qualità e la standardizzazione dei prodotti.

Le tipologie di spese agevolate sono simili a quelle indicate in precedenza, in quanto riguardano: personale; ammortamenti e canoni di locazione finanziaria o semplici; contratti aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte di terzi dell'attività di innovazione tecnologica; spese per consulenze; spese per materiali e forniture. Manca la categoria dell'ammortamento delle privative (punto 4 del grafico).

Il credito di imposta, è pari al 6% della base di calcolo, nel limite di 1,5 milioni di euro ragguagliati ad anno. Anche per questo calcolo, i costi devono essere considerati al netto di eventuali sovvenzioni o contributi ricevuti.

La misura del credito viene elevata al 10%, sempre rimanendo nel limite di 1,5 milioni di euro, nel caso in cui le attività innovative siano finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0.

LE SPESE AGEVOLABILI

1. Ricercatori e tecnici di laboratorio (dipendenti, autonomi o con altri tipi di rapporto)
2. Ammortamenti, locazioni anche finanziarie e altre spese per beni materiali mobili e software
3. Ricerche extra muros
4. Ammortamenti per acquisizioni di privative industriali, topografie di prodotto, nuove varietà vegetali
5. Consulenze e servizi equiparati
6. Materiali, forniture e altri prodotti

Design e moda

La legge di Bilancio 2020, all'articolo 1, comma 202 indica espressamente le attività di design e ideazione estetiche, destinate a concezione e realizzazione di nuovi prodotti e campionari, svolte da imprese operanti nei settori: tessile, moda, calzaturiero, occhialeria, orafo, del mobile, dell'arredo e della ceramica.

In analogia a quanto visto per l'innovazione tecnologica, i costi agevolati sono: personale; ammortamento e canoni di locazione; spese per contratti esterni; spese per consulenze; spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi direttamente impiegati.

Anche per questo credito di imposta si applica la misura del 6%, da applicare su una base di calcolo nella misura di 1,5 milioni.

Il ritorno dell'Ace

Con la legge di Bilancio 2020 ritorna l'Ace e viene definitivamente abbandonata la mini Ires: è questa in sintesi la novità alla luce delle modifiche normative introdotte. Si deve ricordare che la rinascita dell'Ace (acronimo di Aiuto alla Crescita Economica) avrà effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 e quindi, in sostanza, dal 2019 con il risultato che si applicherà "in regime di continuità temporale" come ben evidenzia la Relazione al Ddl di bilancio 2020. In sostanza essendo venuta meno la sua abrogazione, che aveva effetto a partire dal 2019, possiamo sostenere che continueremo ad applicarla come abbiamo fatto nell'ultimo modello unico con riferimento al 2018. Dall'altra parte si evidenzia che la mini Ires, nonostante il tentativo di renderla concretamente utilizzabile con le modifiche introdotte nel 2019, di fatto, non ha avuto e non avrà alcuna concreta applicazione.

Quest'anno il coefficiente di remunerazione è ridotto all'1,3%, dall'1,5% che vigeva nel 2018. È il tasso più basso da quando esiste l'incentivo

Il beneficio Ace

L'Ace è una agevolazione che ha quale obiettivo la capitalizzazione delle imprese e che si concretizza nel consentire una detassazione a fronte della così detta base Ace che è rappresentata dagli incrementi di patrimonio netto rispetto ad un dato storico identificato con il patrimonio netto 2010 senza tener conto dell'utile dell'esercizio. L'importo che commisura il beneficio, sotto forma di deduzione dal reddito dichiarato, è determinato applicando alla base Ace una percentuale corrispondente al rendimento nozionale del capitale o coefficiente di remunerazione. L'Ace è applicabile anche per i soggetti che aderiscono al regime del consolidato fiscale e della trasparenza fiscale. Inoltre l'eccedenza Ace di periodo può essere trasformata in credito d'imposta utilizzabile per pagare l'Irap.

Il nuovo coefficiente

L'Ace verrà applicata con le consuete regole salvo un cambiamento significativo che incide sull'importo del beneficio, infatti il coefficiente di remunerazione viene ulteriormente ridotto all'1,3% rispetto all'1,5% del 2018. Si tratta del dato più basso della storia di questa agevolazione che aveva raggiunto il massimo nel periodo d'imposta 2016 con un coefficiente di remunerazione del 4,75%. In ogni caso la nuova percentuale dell'1,3% sarà applicata per il 2019 con le modalità ordinarie. In sostanza ritornano applicabili tutte le disposizioni normative e quelle attuative (Dm 14 marzo 2012 e successivamente DM 3 agosto 2017) oltre ai chiarimenti di prassi forniti in passato.

Le regole per le società di capitali

In particolare per le società di capitali l'importo a cui commisurare il coefficiente di remunerazione sarà dato da-

gli incrementi rilevanti al netto dei decrementi di patrimonio netto e delle altre voci negative previste. In sintesi gli step da seguire per determinare l'agevolazione sono:

1. considerare il periodo 2011- 2019;
2. calcolare la somma algebrica di conferimenti (+), versamenti e rinunce ai crediti dei soci (+), accantonamenti di utili a riserva (+), riduzioni di riserve del patrimonio netto (-);
3. sterilizzare il dato ottenuto dal conteggio precedente per effetto degli investimenti in titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni (-) e per tener conto delle disposizioni antielusive contenute nel Dm 3 agosto 2017 (-);
4. applicare alla somma algebrica sopra indicata il coefficiente dell'1,3%.

Gli altri soggetti

Anche per le imprese individuali e per le società di persone continuerà ad essere applicata l'Ace con le regole note. Ricordiamo sinteticamente che:

1. nessun beneficio Ace spetta ai soggetti in contabilità semplificata ovvero che applicano regimi forfettari;
2. il beneficio si determina applicando il coefficiente di remunerazione ad una base Ace che è data dalla somma di due componenti (A+B) dove la prima componente (A) è la differenza tra il patrimonio netto 2015 e quello 2010 (in entrambi si include l'utile d'esercizio) e la seconda (B), a partire dal 2016, è rappresentata, come per società di capitali, quale differenza tra i conferimenti dei soci e gli accantonamenti degli utili a riserva al netto delle distribuzioni.

Cosa succede se si rivaluta

Un aspetto da considerare riguarda il rapporto tra la base di calcolo dell'Ace e la normativa, riproposta sempre dalla legge di stabilità per il 2020, che consente la rivalutazione dei beni d'impresa nel bilancio al 31 dicembre 2019. Infatti l'eventuale saldo di rivalutazione deve considerarsi riserva indisponibile ai fini Ace. Per completezza, sul tema, si precisa che l'agenzia delle Entrate con la circolare 21 del 3 giugno 2015 (paragrafo 3.13) aveva evidenziato che tale indisponibilità verrà meno quando vi sarà il realizzo dei beni rivalutati. Pertanto potrebbe succedere che nel corso del 2019 si rendano disponibili riserve di rivalutazione già in bilancio (sempre però successive al 2010, data di riferimento storica per l'Ace) qualora vi sia stato, nel periodo, il realizzo di beni oggetto di rivalutazione in passato.

REGOLE APPLICABILI PER IL 2019

MINI IRES	● Abrogata
ACE	● Si applica dal periodo di imposta 2019 – in continuità temporale
COEFFICIENTE DI REMUNERAZIONE	● 1,3%

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Roberto Lugano

Aggregazioni, torna il bonus

Viene riproposta l'agevolazione fiscale per le imprese che effettuano fusioni, scissioni o conferimenti. E la legge di Bilancio porta modifiche alla disciplina delle auto aziendali

Le imprese sono interessate sotto diversi profili alle novità fiscali che sono state introdotte con i provvedimenti legislativi del 2019. Approfondiamo in particolare due aspetti:

- la riproposizione del beneficio fiscale per le operazioni di aggregazione aziendale;
- le modifiche alla disciplina delle auto aziendali, sotto il profilo della quantificazione del fringe benefit in capo al lavoratore dipendente che utilizza il veicolo.

L'agevolazione per le aggregazioni

Il bonus aggregazioni è un'agevolazione fiscale, già presente in passato

e ora riproposta dall'articolo 11 del Dl 34/2019, a favore delle imprese che effettuano operazioni di fusione, scissione o conferimento.

La norma prevede il riconoscimento gratuito ai fini Ires e Irap del maggior valore attribuito all'avviamento e ai beni strumentali, fino al limite di cinque milioni, a partire dall'esercizio successivo a quello in cui è avvenuta l'operazione straordinaria.

I requisiti per beneficiare dell'agevolazione sono così sintetizzabili:

- il soggetto risultante dalla riorganizzazione deve essere una società di capitali;
- le imprese partecipanti devono esercitare ed avere esercitato un'effettiva attività d'impresa nei due anni antecedenti l'operazione straordinaria;
- le imprese non devono appartenere allo stesso gruppo né essere controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto e non devono essere legate da un rapporto di partecipazione superiore al 20%;
- le operazioni devono essere effettuate dal 1° maggio 2019 al il 31 dicembre 2022. Il momento di effettuazione dell'operazione deve essere individuato con riferimento alla data in cui la relativa operazione straordinaria si considera perfezionata sul piano giuridico.

Quanto ai soggetti, sono interessati all'applicazione della norma i soggetti individuati dall'articolo 73, comma 1, lettera a), del Tuir. Pertanto, le entità che risultano dall'operazione di aggregazione aziendale devono essere le seguenti (purché fiscalmente residenti nel territorio dello Stato italiano):

- società per azioni;
- società in accomandita per azioni;
- società a responsabilità limitata;
- società cooperative;
- società di mutua assicurazione;
- società europea (Regolamento CE 2157/2001);
- società cooperative (Regolamento CE 1435/2003)

Il bonus è invece escluso per le aggregazioni che vedono quali soggetti finali:

- le società di persone;
- le stabili organizzazioni in Italia di società non residenti.

Come soggetti di partenza (ovve-

I REQUISITI

OPERAZIONI dal 1 maggio 2019 al 31 dicembre 2022	● Fusioni ● Scissioni ● Conferimenti dal 1o maggio 2019 al 31 dicembre 2022
SOGGETTI RISULTANTI DALLE OPERAZIONI	● Spa ● Sapa ● Srl ● Coop
OPERATIVITÀ	● Svolgimento di una effettiva attività di impresa
INDIPENDENZA	● Non appartenenza allo stesso gruppo ● Non controllo da parte dello stesso soggetto ● Legami non superiori al 20 %

OPERATIVITÀ

APPLICAZIONE CONCRETA	Il concetto non coincide con la normativa sulle società di comodo, che però può essere utilizzata dall'agenzia delle Entrate ● Circolare 16/E del 21 marzo 2007
ESCLUSIONE DAL BONUS	Società con valori dell'attivo trascurabili, incompatibili con lo svolgimento di un'attività di impresa ● Risoluzione 57/E del 6 marzo 2009

ro coloro che danno inizio alle operazioni di aggregazione) possono partecipare anche soggetti diversi, ovvero:

- i soggetti non residenti (in qualità di soggetti incorporati, fusi o scissi);
- i soggetti residenti costituiti in una forma societaria diversa da quelle delle società di capitali (ad esempio le società di persone ovvero gli enti commerciali, e le imprese individuali).

Quindi, ad esempio, se una società di capitali dovesse incorporare una società di persone, il bonus potrebbe essere applicato dalla società incorporante.

Passando all'operatività, la norma richiede che le imprese che partecipano all'operazione di aggregazione debbano essere operative da almeno due anni. Non è richiesta semplicemente l'esistenza dell'impresa, quanto la sua effettiva operatività nei due anni precedenti l'operazione, in ciò escludendo dall'agevolazione le imprese che, seppur giuridicamente esistenti da due o più anni, in realtà, nella sostanza, non hanno svolto in concreto alcuna effettiva attività commerciale.

Va però osservato che le società che risultano dall'aggregazione (ovvero la società incorporante o risultante dalla fusione, la società beneficiaria nella scissione e la società conferitaria) possono anche essere di nuova costituzione: ad esempio, l'agevolazione spetta nel caso di operazioni di conferimento d'azienda effettuate da imprese operative da almeno due anni a favore di una società di nuova costituzione, dato che i requisiti risultano verificati in capo ai soggetti conferenti.

Sui criteri per determinare l'operatività delle imprese, dato che la norma di legge non contiene nessuna indicazione, in passato si è espressa l'agenzia delle Entrate a proposito della rilevanza dei criteri stabiliti dalla disciplina relativa alle società di comodo (articolo 30, legge 23 dicembre 1994, n. 724). In particolare, l'eventuale ricomprensione della società tra quelle considerate «non operative» non è tale da determinare l'automatica esclusione del beneficio fiscale. Infatti, anche queste società possono dare diritto al beneficio se è possibile dimostrare

lo svolgimento di un'effettiva attività commerciale o industriale da parte delle stesse.

In sede di verifica, comunque, l'Agenzia si riserva la possibilità di prendere a riferimento il concetto di operatività richiamato nella normativa citata, escludendo dall'agevolazione, in quanto non operative, società che, al di là dell'oggetto sociale dichiarato, siano state costituite per gestire il proprio patrimonio nell'interesse dei soci anziché per esercitare un'effettiva attività commerciale. In modo analogo, si deve escludere la possibilità di agevolare le società risultanti da fusioni in cui una delle società partecipanti evidenzi valori dell'attivo trascurabili e, quindi, incompatibili con il requisito dello svolgimento di un'effettiva attività.

Passiamo all'indipendenza. Per poter applicare il beneficio, l'operazione deve riguardare imprese che sono a tutti gli effetti "soggetti terzi"; questa condizione di indipendenza deve sussistere sia al momento in cui viene posta in essere l'operazione di fusione, scissione o conferimento sia nei due anni precedenti.

Per evitare l'estensione del beneficio ad aggregazioni solo formali, sono escluse dall'agevolazione le imprese che fanno parte dello stesso gruppo societario. Nel silenzio – su questo aspetto – della norma, si deve ricordare che la nozione di gruppo societario dovrebbe presupporre l'esistenza di un soggetto cui sia riconducibile l'esercizio di un potere di indirizzo unitario su tutte le società del gruppo (attività di direzione e coordinamento) o quantomeno la potenzialità di esercitarlo in forza della propria possibilità di controllo.

L'esistenza di una situazione di controllo può derivare:

- dalla disponibilità, diretta o indiretta, di un numero di voti, esercitabili nell'assemblea ordinaria della società direttamente o indirettamente partecipata, sufficienti ad assicurarne il controllo di diritto o di fatto (cosiddetto controllo assembleare);
- dall'esistenza di rapporti contrattuali tali da consentire un'influenza dominante sull'altro contraente (cosiddetto controllo contrattuale);

INDIPENDENZA

CONTROLLO DI PERSONE FISICHE	Stessa persona, oppure coniuge, parenti e affini (Tuir, articolo 5) ● Circolare 16/E del 21/03/2007
SOCI SIMILI	Compagini sociali quasi identiche escludono il bonus ● Risoluzione 374/E del 14/12/2008
CONTROLLO COLLETTIVO	Impedisce l'agevolazione la riconducibilità del pacchetto di controllo ai medesimi soggetti ● Risoluzione 360/E del 10/12/2007 ● Risoluzione 134/E del 28/05/2009

L'AGEVOLAZIONE

RICONOSCIMENTO DEL MAGGIOR VALORE	● Beni materiali ● Beni immateriali ● Avviamento (anche già completamente ammortizzati o generati internamente)
LIMITE	● 5 milioni
IN CASO DI SUPERAMENTO	● Libertà di scelta sui beni da affrancare
ECCEDENZA	● Affrancabile con imposta sostitutiva

● dall'esistenza di accordi contrattuali o di clausole nello Statuto di una società che espressamente attribuiscono ad altra società il potere di dirigerla e coordinarla (cosiddetti contratti di dominio).

Dall'agevolazione sono in ogni caso esclusi i soggetti legati tra loro da un rapporto di partecipazione superiore al 20% ovvero controllati anche indirettamente dallo stesso soggetto.

In base alle istruzioni diramate per le versioni precedenti dell'agevolazione, si deve concludere per l'esclusione dal bonus delle seguenti ipotesi:

● aggregazioni tra imprese controllate dalla medesima persona fisica oppure da persone fisiche legate da rapporti di coniugio, parentela entro il terzo grado, e affinità entro il secondo (articolo 5, comma 5 del Tuir);

● operazioni di fusione tra due società partecipate in percentuale rilevante dalle stesse persone fisiche senza legami di parentela o affinità.

La possibilità di fruire dell'agevolazione è stata invece riconosciuta nell'ipotesi di modifica delle compagini sociali anteriormente all'operazione di conferimento, previa conservazione del requisito dell'indipendenza delle imprese che partecipano alla riorganizzazione.

Quanto ai beni agevolabili, i maggiori valori interessati al riconoscimento gratuito derivanti dall'allocazione del disavanzo da concambio di fusione o di scissione, oppure dai plusvalori dell'azienda conferita, devono riguardare l'avviamento e i beni strumentali materiali e immateriali.

Non è richiesta dalla norma la presenza di questi beni nei bilanci che precedono le operazioni straordinarie: è infatti possibile imputare il disavanzo anche ai beni strumentali materiali ed immateriali non esposti precedentemente in bilancio in quanto completamente ammortizzati o perché mai iscritti come, ad esempio, per il marchio generato internamente.

In alcune interpretazioni ufficiali è stata confermata l'irrilevanza dei valori iscritti a titolo di avviamento negativo (cosiddetto badwill) in relazione al valore dell'azienda conferita: in sostanza, i valori affrancabili

sono quelli imputati ai beni, al lordo della posta correttiva rappresentata dal badwill.

È previsto un valore massimo agevolabile, in quanto il riconoscimento fiscale gratuito dei maggiori valori contabili è ammesso entro il limite di 5 milioni di euro.

Nel caso in cui, per effetto dell'operazione straordinaria agevolabile, dovesse originarsi un disavanzo da concambio o un maggior valore attribuito ai beni conferiti superiore a 5 milioni di euro:

- sarà possibile scegliere liberamente i beni a cui dare riconoscimento gratuito;
- il riconoscimento gratuito sarà fruibile fino a concorrenza della soglia massima di 5 milioni di euro;
- sarà possibile affrancare i maggiori valori eccedenti il limite di 5 milioni con il pagamento delle imposte sostitutive del 12 o del 16 % previste dalle disposizioni vigenti in materia.

Sulla decadenza dal beneficio l'articolo 11, comma 6 del Dl 34/2019 prevede alcune ipotesi in cui si verifica la decadenza dall'agevolazione, fatta salva la possibilità di ottenere la disapplicazione di questa norma mediante apposita istanza di interpello da presentare agenzia delle entrate.

In particolare, è prevista la decadenza nel caso in cui, nei primi quattro periodi d'imposta successivi al perfezionamento dell'operazione agevolata (determinati includendo nel computo anche il periodo d'imposta in cui è stata effettuata l'operazione straordinaria) la società risultante dall'aggregazione dovesse, alternativamente:

- porre in essere ulteriori operazioni straordinarie, e cioè: trasformazione; fusione; scissione; conferimento d'azienda; conferimento di partecipazioni di controllo o collegamento; scambio di partecipazioni mediante permuta o mediante conferimento; operazioni straordinarie "intracomunitarie" (ossia perfezionate tra soggetti residenti in Stati Ue diversi);
- cedere i beni per i quali ha beneficiato del riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti.

Evidentemente queste previsioni sono finalizzate ad evitare che il soggetto beneficiario del bonus ag-

DECADENZA

CAUSE	• Operazioni straordinarie • Cessione dei beni agevolati nei quattro periodi successivi
POSSIBILITÀ	• Interpello disapplicativo
COMPAGINE SOCIALE	• Nessun vincolo normativo sulle partecipazioni
ABUSO DEL DIRITTO	È ipotizzabile in caso di operazioni sulle partecipazioni • Circolare 16/E del 21 marzo 2007 • Risoluzione 277/E del 2 ottobre 2007

gregazioni possa trasferire il beneficio fiscale a favore di un altro soggetto privo dei requisiti richiesti.

A questo proposito, segnaliamo alcuni aspetti delicati che riguardano l'ipotesi di cessione dei beni. Dal tenore letterale della norma sembrerebbe che la decadenza dall'agevolazione si possa verificare tout court anche nell'ipotesi in cui dovessero essere ceduti soltanto singoli beni agevolati.

In realtà, parrebbe più logico un meccanismo che preveda il verificarsi della decadenza soltanto sullo specifico bene agevolato e oggetto di successiva cessione. Su questo aspetto sarebbe opportuna una conferma da parte dell'amministrazione finanziaria.

La norma disciplina anche la decadenza del bonus: in caso di cessioni dei beni o di ulteriori operazioni straordinarie vanno restituite le imposte risparmiate

Invece, dovrebbe ritenersi pacificamente che non sono tali da determinare la decadenza dell'agevolazione le operazioni di sale and lease back, dato che non sono veri e propri atti traslativi, poiché in questo caso il trasferimento della proprietà in favore dell'acquirente è solo apparente, dato che il cedente ne conserva la disponibilità (seppure nella diversa qualità di locatario).

Come abbiamo ricordato, la decadenza si verifica anche nel caso in cui la società risultante dall'aggregazione aziendale agevolata dovesse partecipare ad una successiva operazione straordinaria. Si tratta però di una restrizione eccessiva, in quanto esistono ben pochi casi in cui una operazione straordinaria possa essere utilizzata in modo elusivo ai fini del bonus aggregazione.

In tal senso, si possono ipotizzare questi esempi:

- dall'aggregazione risulta una società di capitali, che però successivamente viene trasformata in una società di persone;
- una società che risulta da una fusione agevolata tra più imprese viene poi scissa in soggetti distinti (scissione non proporzionale) di fatto ripristinando la situazione ante fusione.

Sono ipotesi estreme, peraltro contestabili con la norma generale sull'abuso del diritto.

Al contrario, ferma restando l'opportunità di presentare l'istanza di interpello per richiedere la disapplicazione della norma antielusiva (e quindi evitare gli effetti negativi della decadenza del beneficio), non dovrebbero comportare la decadenza del beneficio le eventuali operazioni di:

- trasformazione omogenea (ad esempio: da Spa a Srl), in quanto

questa operazione è assimilabile ad una mera modifica dell'atto costitutivo e non comporta la cessione dei beni rivalutati;

- fusione per incorporazione seguita da una nuova e successiva incorporazione da parte dell'incorporante ovvero da una successiva scissione della (ex incorporante) quale società beneficiaria in una scissione. In questo caso si sarebbe infatti in presenza di una ulteriore aggregazione aziendale.

In ogni caso, qualora si dovesse verificare la decadenza dall'agevolazione, l'obbligo di restituzione del beneficio comporta che:

- nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta in cui si verifica la decadenza, la società deve liquidare e versare l'Ires e l'Irap dovute sul maggior reddito (relativo al periodo d'imposta nel corso del quale si verifica la decadenza ed ai periodi d'imposta precedenti) determinato senza tenere conto dei maggiori valori riconosciuti fiscalmente grazie bonus (senza che sulle maggiori imposte liquidate siano dovuti sanzioni e interessi);
- in caso di effettuazione di un'ulteriore operazione di conferimento d'azienda, fusione e scissione: sarà possibile avvalersi di uno dei regimi di affrancamento a titolo oneroso in relazione a questa ulteriore operazione straordinaria posta in essere. In questo caso i valori fiscali di partenza per il riallineamento ai maggiori valori contabili saranno quelli che risultavano riconosciuti ante "bonus aggregazioni".

Ancora, ci sono le operazioni sulle partecipazioni. Come abbiamo visto, le operazioni straordinarie o le cessioni poste in essere dalla società che risulta dall'aggregazione fanno decadere dal beneficio previsto dalla norma. Non viene disposto nulla, invece, a proposito di eventuali cessioni nelle partecipazioni detenute nelle società che partecipano o che risultano dall'operazione di aggregazione.

Questo tema riguarda esclusivamente le operazioni di trasferimento di partecipazioni che superano la soglia del 20%, altrimenti il problema non si potrebbe porre, visto che si tratterebbe di una percentuale consentita dalla formulazione della norma nella sua versione del 2019.

Facendo riferimento anche ad alcuni esempi forniti in passato dalla stessa amministrazione finanziaria, possiamo estremizzare il problema analizzando un caso in cui, per ottenere il medesimo risultato finale, sussistono strade alternative: il soggetto A possiede la società Alfa, ed il soggetto B la società Beta. La società Alfa è interessata alla società Beta; tuttavia, in caso di acquisizione di Beta da parte di Alfa, oppure di acquisto da parte di A delle quote possedute da B, la successiva fusione non avverrebbe tra soggetti indipendenti, e quindi non potrebbe fruire del bonus per l'aggregazione.

Nel caso in cui avvenissero invece:

- la fusione per incorporazione di

Beta in Alfa con emersione di un disavanzo da concambio;

- la successiva cessione dell'intero pacchetto azionario da B ad A;

la sequenza di operazioni assicurerebbe formalmente il rispetto dei requisiti richiesti per beneficiare dell'agevolazione in quanto rispetterebbe il requisito di indipendenza relativamente alle imprese che partecipano all'operazione di fusione. Tuttavia, in questo caso, il tema che si pone è quello della possibile contestazione di un comportamento abusivo a carico dei contribuenti.

Non si possono escludere situazioni in cui la cessione di parte delle azioni ad altri soggetti dell'operazione sia considerata non elusiva

Su questo aspetto, la circolare 16/E del 21 marzo 2007, aveva precisato che «considerato che l'aggiramento delle norme disciplinanti i presupposti dell'agevolazione può attuarsi attraverso ulteriori operazioni poste in essere non solo dalla società risultante dall'aggregazione, ma anche mediante speculari operazioni effettuate dai soci deve ritenersi che anche queste ultime operazioni possono comportare la decadenza dall'agevolazione. In tal caso anche il socio presenterà istanza di interpello».

L'agenzia delle Entrate ha poi ribadito questo concetto, in relazione ad un caso concreto, nella risposta ad un interpello (risoluzione del 2 ottobre 2007, n. 277/E).

Va precisato che queste risposte sono state date nel periodo in cui la materia anti elusiva era disciplinata dall'articolo 37 bis del Dpr 600/1973, mentre l'attuale formulazione dell'articolo 10 bis della legge 212/2000 prevede che «resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale».

Pertanto non si può escludere che vi possano essere situazioni - meno estreme di quella schematizzata prima - in cui, nonostante una cessione di parte delle azioni agli altri soggetti nell'ambito dell'operazione, sia possibile escludere fini elusivi e quindi usufruire dell'agevolazione.

In ogni caso, la decadenza del beneficio dovrebbe essere esclusa nei seguenti casi:

- cessioni di partecipazioni a favore di soggetti terzi rispetto ai soci delle società che hanno partecipato alle operazioni di aggregazione;
- acquisti/cessioni di partecipazioni nei limiti della percentuale del 20%, o della diversa percentuale della società risultante dalla operazione che corrisponderebbe al 20% nella società iniziale;
- acquisti/cessioni di partecipazioni che avvengono dopo il periodo di

osservazione, e quindi dopo il quarto periodo successivo a quello di aggregazione;
- acquisti/cessioni per i quali è stato presentato, con esito positivo, un interpello disapplicativo.

Auto aziendali: il nuovo calcolo

La legge 160/2019 interviene sull'articolo 51 del Tuir, modificando la quantificazione del fringe benefit in caso di concessione di auto aziendali in uso promiscuo ai dipendenti. La modifica è di interesse diretto per le imprese, in quanto la nuova misura del benefit deve essere presa come riferimento per l'applicazione delle ritenute sul reddito di lavoro dipendente, oppure per quantificare il riaddebito di somme al dipendente al fine di annullare il benefit stesso.

Occorre precisare che le modifiche si applicano a due condizioni: si deve trattare di autoveicoli di nuova immatricolazione e la concessione al dipendente deve avvenire con contratto stipulato a decorrere dal 1° luglio 2020. Questo significa che per tutte le auto concesse ai dipendenti fino al 30 giugno continuano a valere le regole precedenti.

Per quanto riguarda la nuova quantificazione, il benefit dovrà ancora essere calcolato facendo riferimento a una percorrenza convenzionale di 15mila km annui, ma applicando una percentuale diversificata a seconda dei valori di emissione di CO_2 degli automezzi, volta a penalizzare i veicoli con maggiori effetti inquinanti. In particolare, la determinazione del reddito di lavoro dipendente diventa la seguente:
- emissioni fino a 60 g/km: 25% (quindi 3.750 km), con una riduzione rispetto all'importo attuale;
- da 60 a 160 g/km: 30% (quindi 4.500 km), invariati rispetto alla misura attuale;
- da 160 190 g/km: 40% (quindi 6.000 km) per il 2020, elevati al 50% (7.500 km) dal 2021;
- superiori a 190 g/km: 50% (7.500 km) nel 2020, 60 % (9.000 km) dal 2021.

IL NUOVO CALCOLO DEL BENEFIT

EMISSIONI (G/KM DI CO2)	2020 KM	2021 KM
< 60	3.750	3.750
60 - 160	4.500	4.500
160 - 190	6.000	7.500
> 190	7.500	9.000

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Nuova Audi Q5 TFSI e.
Ibrida e quattro.

Le specie più intelligenti si evolvono.

È arrivata nuova Audi Q5 TFSI e: pura avanguardia che unisce potenza e rispetto. Con il motore elettrico le emissioni e i consumi scendono a zero, aprendo le porte alle ZTL urbane. Una volta in combinazione con il motore a benzina, si scatena l'anima sportiva con 367 CV di potenza complessiva, e grazie alla trazione quattro con tecnologia adattiva, anche l'offroad sarà sempre sotto controllo.

Scopri Q5 TFSI e, **anche con Audi Value ed Ecobonus**, negli Showroom Audi e su **audi.it**

Gamma Q5 TFSI e. Consumo di carburante (l/100km) ciclo combinato WLTP: 2,1 - 2,9. Emissioni CO_2 (g/km) ciclo combinato (WLTP): 48 - 65; (NEDC) 46 - 54.
I valori indicativi relativi al consumo di carburante e alle emissioni di CO_2 sono rilevati dal Costruttore in base al metodo di omologazione WLTP (Regolamento UE 2017/1151 e successive modifiche e integrazioni). Eventuali equipaggiamenti aggiuntivi, lo stile di guida e altri fattori non tecnici, possono modificare i predetti valori. Per ulteriori informazioni sui predetti valori, vi invitiamo a rivolgervi alle Concessionarie Audi. È disponibile gratuitamente presso ogni Concessionaria una guida relativa al risparmio di carburante e alle emissionidi CO_2, che riporta i valori inerenti a tutti i nuovi modelli di veicoli. Ecobonus applicabile sulle versioni Business e Business Design con motorizzazione 50 TFSI e.

Audi Financial Services finanzia la vostra Audi.