

Telefisco 2019



#FATTURA ELETTRONICA
#PACE FISCALE
#REGIME FORFETTARIO
#MINI-IRES #BILANCI
#PERDITE #ROL
#ROTTAMAZIONE-TER

Supplemento al numero odierno del Sole 24 Ore
riservato ai partecipanti a Teleýsco 2019



**Audi A6 Avant 2.0 TDI
Business quattro S tronic.**
Semplifica tutto, non solo la guida.

Scopri l'offerta Noleggio a privati
nei nostri Showroom e su audi.it

A6 Avant 2.0 TDI S tronic quattro. Valori consumo di carburante (l/100km): ciclo urbano 4,9
ciclo extraurbano 4,3 - ciclo combinato 4,5; emissioni di CO₂ (g/km): ciclo combinato 118.





**È arrivata una nuova forma di intelligenza.
Artificiale.**

Rendi il tuo lavoro più facile e veloce.

Fai entrare nel tuo studio **Alf**, il tuo nuovo assistente virtuale che risponde in maniera completa, precisa e puntuale a tutte le tue domande. Scopri tutto quello che Alf può fare per la tua professione: da oggi lo trovi nel nuovo **Plusplus24 Fisco AI**.

www.plusplus24fisco-ai.com

Plusplus24 Fisco AI



Le tante novità 2019 e le carte vincenti

di **Jean Marie Del Bo**

Tante le novità fiscali di questo inizio 2019. Dalla cosiddetta “flat tax” al pacchetto di sanatorie, dalle correzioni al reddito d’impresa all’addio agli studi di settore. Per non parlare della “regina” di questo inizio anno, quella fattura elettronica attesa, dopo una prima fase di avvio, alla prova del nove degli adempimenti del mese di febbraio. Mentre, oltre il campo strettamente fiscale, incombono le novità relative a controlli e crisi di impresa.

Ecco, dunque, che un appuntamento come Telefisco 2019 rivela tutta la sua forza e la sua utilità. Quella di mettere a disposizione dei professionisti, delle imprese, di tutti coloro che devono fare i conti con tasse e imposte, una giornata di lavoro e approfondimento per portare ordine, dare risposte chiare, risolvere i dubbi e mettere nelle condizioni di poter

affrontare nel modo migliore un anno che promette di essere ricco di insidie e opportunità.

Una giornata, questa, che non si affronta da soli e nella quale Telefisco gioca le storiche carte che lo contraddistinguono.

Da un lato, infatti, la manifestazione conferma un filo diretto con l’amministrazione finanziaria, che attraverso l’agenzia delle Entrate, il ministero dell’Economia e delle finanze e la Guardia di finanza risponde ai dubbi degli esperti e dei contribuenti. D’altro canto, Telefisco cala sul tavolo l’asso, anzi gli assi, di cui dispone: la pattuglia di esperti, sempre più forte, che attraverso le relazioni e gli interventi della giornata, i commenti dei giorni successivi, i videocontributi e le risposte ai quesiti inviati dai lettori contribuisce a portare chiarezza in un sistema fiscale che, di anno in anno, scopre nuovi confini di complessità.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

TRADIZIONE & INNOVAZIONE



L'«intelligenza» di Plusplus24 Fisco Ai

Plusplus24 Fisco Ai è il sistema informativo del Gruppo 24 Ore dedicato ai professionisti del fisco: integra il sistema delle banche dati con un motore di ricerca dotato di intelligenza artificiale. Grazie a questo motore il professionista può interrogare la piattaforma e ricevere risposta a qualunque domanda, dalla più semplice ai quesiti più complessi. L'utilizzo dell'intelligenza artificiale fa sì che il sistema migliori di volta in volta la sua capacità di risposta, apprendendo dalle richieste del professionista.

Plusplus24 Fisco Ai riunisce tutti i contenuti del Gruppo 24 Ore in un'unica piattaforma, dall'informazione in tempo reale agli approfondimenti, dagli strumenti operativi alla documentazione ufficiale.

Offre anche un assistente virtuale di studio, in grado di interagire con l'utente attraverso un'interfaccia semplice e intuitiva, comprendere le domande, fornire subito le risposte più precise e puntuali.

Un contatto diretto con la redazione permette di risolvere i dubbi sulle funzionalità di prodotto e fornisce un supporto nel caso di difficoltà nel reperimento dei documenti.

www.plusplus24fisco-ai.it

SANATORIE 2019



La pace fiscale in Condo24

Condo24 è il sistema di aggiornamento continuo che guida i professionisti attraverso la nuova stagione di sanatorie fiscali. Un prodotto innovativo, curato da un team di autori tra le più prestigiose firme del Sole 24 Ore, che garantisce un presidio costante della qualità e del valore di tutti i contenuti.

La piattaforma contiene tutti gli articoli e gli approfondimenti del Sole 24 Ore sulla pace fiscale ed è punto di raccordo di tutti i contenuti informativi multimediali del Gruppo 24 ORE.

www.condo24.com

NUOVI OBBLIGHI



E-fattura24, l'aiuto è in Rete

E-fattura24 è lo strumento di informazione costante del Gruppo 24 Ore per l'informazione, l'approfondimento, l'analisi delle tematiche più interessanti e controverse riguardanti l'obbligo generalizzato della fattura elettronica, che ha debuttato dal 1° gennaio di quest'anno.

E-fattura24 è un sistema ad aggiornamento continuo per i professionisti e per le imprese: raccoglie in un unico portale i provvedimenti di legge, la prassi, l'archivio delle risposte degli esperti, le Faq diffuse dall'agenzia delle Entrate, le ultime notizie sulla fatturazione elettronica. Un motore di ricerca interrogabile sia per parole sia per argomenti facilita il percorso di navigazione. Inoltre, **E-fattura24** mette a disposizione una rassegna di casi e soluzioni per le questioni più frequenti e più complesse, insieme a corsi di e-learning accreditati. Utilizzando **E-fattura24** i professionisti hanno la possibilità di sottoporre quesiti e ottenere chiarimenti, grazie al servizio E-fattura24 Risponde.

www.e-fattura24.com

IN EDICOLA



La praticità «alla Frizzera»

SISTEMA FRIZZERA GUIDA PRATICA

Un'opera unica con esempi, casi risolti, formule, fac-simile, tabelle: **Guida Pratica**, completamente rinnovata nella versione cartacea, sempre accanto ai professionisti. www.offerte.ilsole24ore.com/gpf

LA SETTIMANA FISCALE

Il settimanale di riferimento per tutti i professionisti dell'area fiscale. Sinonimo di operatività e chiarezza secondo il tipico "stile Frizzera".

www.settimanafiscaldigital.ilsole24ore.com

COME PARTECIPARE

Il convegno è anche in differita

Telefisco non si ferma alla giornata del 31 gennaio. Il convegno, infatti, può essere seguito gratuitamente in una delle oltre 160 sedi attivate in tutta Italia oppure in streaming. Ma può anche rivisto in differita nei giorni successivi: l'iscrizione, oltre a questa dispensa, comprende l'accesso gratis al Quotidiano del Fisco fino all'11 febbraio.

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 che in streaming), dei revisori legali (8 crediti "non caratterizzanti") e dei notai (10 crediti, solo nelle sedi). È in corso la procedura di accreditamento presso 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 1 febbraio, i propri quesiti agli esperti dal sito di Telefisco. Le risposte saranno pubblicate sul quotidiano e online, oltre a un numero speciale dell'Esperto risponde l'11 febbraio.

www.ilsole24ore.com/telefisco
Per informazioni, quesiti e iscrizioni

LE ALTRE INIZIATIVE

Radio24

In diretta a «Due di denari»

Il convegno del Sole 24 Ore sarà anche sui Tg di Radio 24 e a «Due di denari», il programma di Debora Rosciani e Mauro Meazza, in onda dal lunedì al venerdì alle 11. Un appuntamento quotidiano che affronta con ospiti ed esperti i temi di fisco, leggi e finanza.

Per intervenire: 800240024, per sms e Whatsapp 3492386666, Twitter: @Radio24_news Facebook @RADIO24.ilsole24ore

I FOCUS TEMATICI

Oltre alle relazioni, Telefisco ospiterà quattro "pillole" su temi di attualità. I video saranno visibili anche online sul sito dedicato al convegno



I RIFLESSI FISCALI DI BREXIT

Guglielmo Maisto



LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE

Gabriele Sepio



PROFESSIONISTI E ANTIRICICLAGGIO

Valerio Vallefucio



IL PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO

Pierpaolo Ceroli

Raffaele Rizzardi <i>pag. 8</i>	Fattura elettronica/1 LE REGOLE, GLI OBBLIGHI E GLI ESONERI	Dario Deotto <i>pag. 78</i>	La sanatoria LA SANATORIA DEI PVC E DEGLI ERRORI FORMALI
Benedetto Santacroce <i>pag. 18</i>	Fattura elettronica/2 EFFETTO SULLA DETRAZIONE, INVIO CORRISPETTIVI E IVA	Antonio Iorio <i>pag. 88</i>	Definizione liti pendenti CONDIZIONI, PROCEDURA, COSTI E LE NOVITÀ SUI CONTROLLI
Angelo Busani <i>pag. 28</i>	Passaggio d'azienda IL PATTO DI FAMIGLIA E I RISVOLTI FISCALI	Luigi Lovecchio <i>pag. 98</i>	Rottamazione-ter LA DEFINIZIONE AGEVOLATA E IL SALDO E STRALCIO
Nicola Cavalluzzo <i>pag. 38</i>	Legge fallimentare IL CONTROLLO D'AZIENDA E IL RUOLO DEI PROFESSIONISTI	Primo Ceppellini <i>pag. 108</i>	Interessi passivi NUOVA DEFINIZIONE, RIPORTABILITÀ E ROL
Franco Roscini Vitali <i>pag. 48</i>	Contabilità LE NOVITÀ NORMATIVE E I CHIARIMENTI DELL'OIC	Luca Gaiani <i>pag. 118</i>	Reddito d'impresa IPERAMMORTAMENTO, MINI-IRES E INVESTIMENTI
Gian Paolo Tosoni <i>pag. 58</i>	Regimi fiscali COME SI ALLARGA LA PLATEA DEI FORFETTARI	Marco Piazza <i>pag. 128</i>	Fiscalità internazionale PREZZI DI TRASFERIMENTO, NORMATIVA GFC, EXIT TAX
Gian Paolo Ranocchi <i>pag. 68</i>	Perdite d'impresa L'ALLINEAMENTO E IL REGIME TRANSITORIO	Roberto Lugano <i>pag. 138</i>	Elusione OPERAZIONI STRAORDINARIE E ABUSO DEL DIRITTO

**DIRETTORE
RESPONSABILE**
Fabio Tamburini

A CURA DI: Cristiano Dell'Oste, Mauro Meazza e Federica Micardi
IN REDAZIONE: Maurizio Caprino, Franca Deponti, Michela Finizio, Luigi Illiano
e Flavia Landolfi.

Insero chiuso in redazione il 28 gennaio 2019



Raffaele
Rizzardi
relatore

Fattura elettronica al test sul campo

*Obbligo a tappeto
tra soggetti privati
ma restano
gli esoneri
per i forfettari
e i soggetti «esteri»
rispetto ai quali
arriva una nuova
comunicazione
su base mensile*

Di fatturazione elettronica come strumento di controllo del corretto adempimento Iva si parla da tempo a Bruxelles: il 29 marzo 2007 si svolse il convegno sulle misure per “placcare” l’evasione e il 3 aprile 2008 il direttore della Commissione incaricato dell’imposta sul valore aggiunto, Rolf Diemer, annunciò al Forum della Confédération Fiscale Européenne che questo metodo di fatturazione si sarebbe tradotto in vantaggi anche in termini di risparmio dei costi amministrativi per le imprese, stimato in alcune decine di miliardi di euro.

Nel lungo tempo sin qui trascorso, il nostro Paese si apre all’obbligo di fatturazione elettronica tra privati, canalizzata nel Sistema di interscambio

(Sdi) gestito dall'agenzia delle Entrate.

La possibilità di conseguire simultaneamente i due vantaggi – controllo fiscale e riduzione dei costi – è peraltro confinata alle imprese che già adottano sistemi informatici integrati – i cosiddetti Erp (*Enterprise resource planning*) – che gestiscono l'intero ciclo attivo e passivo delle attività di impresa, nei quali la fattura è solo un elemento del sistema, che si inserisce al giusto posto nel flusso dei documenti.

Queste imprese avranno il vantaggio di generare in automatico la fattura di vendita e di non dover digitare i dati della fattura di acquisto.

Risulta di tutta evidenza che solo una parte minima di soggetti obbligati all'emissione e alla ricezione della fattura elettronica avrà unicamente benefici dalle nuove procedure: l'Osservatorio fatturazione elettronica del Politecnico di Milano (si veda «Il Sole 24 Ore» del 31 dicembre 2018) prevede che l'obbligo ricadrà su 250mila piccole e medie imprese, 4.500 grandi imprese e oltre 2,5 milioni di micro-imprese, per le quali il nuovo adempimento – soprattutto nelle fasi iniziali – sarà vissuto come un costo addizionale.

Questi numeri tengono già conto dell'ampliamento della platea dei soggetti esonerati dalla fatturazione elettronica in quanto aderiranno dal 2019 al regime forfettario, per effetto dell'aumento generalizzato a 65mila euro dei ricavi o compensi percepiti nel corso del 2018 e per la rimozione dei vincoli relativi al personale e agli investimenti.

1. IL POPOLO DELLA FATTURA ELETTRONICA

Costo zero o risparmi

- 4.500 grandi imprese
- 250.000 Piccole medie imprese

Costo aggiuntivo

- 2.500.000 micro-imprese

Casi di incerta utilità

- Fattura elettronica allo SdI anche verso privati o soggetti esonerati dall'e-invoice (ad esempio forfetari)
- In più fattura cartacea o pdf a cura del venditore o prestatore:
 - a) doppio costo;
 - b) chi garantisce l'identità dei due documenti?

Identikit della e-fattura

La fattura è un documento che ha anche finalità fiscali, ma che in primo luogo ha la sua rilevanza nel controllo di gestione, nel quale non si pone nemmeno come elemento finale, in quanto la conclusione del ciclo attivo piuttosto che di quello passivo si manifesta di regola con l'incasso e il pagamento.

Proprio in questo contesto si deve valutare l'intervento del Garante privacy, il quale ha stabilito in modo inequivocabile che l'amministrazione finanziaria non può conservare in un unico ambito anche i dati relativi alla natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi che formano oggetto dell'operazione, cioè un'informazione particolarmente sensibile nell'ambito del-

l'attività degli imprenditori e dei professionisti, alla quale potrebbero accedere soggetti non autorizzati; così come è poi intervenuto per la fatturazione delle prestazioni sanitarie.

Il ventaglio delle scelte per gestire la e-fattura

I soggetti obbligati alla fatturazione elettronica possono esprimere una pluralità di opzioni:

- dare delega a un terzo (non necessariamente professionista) per la formazione e trasmissione e delle fatture elettroniche;

tura elettronica è qualunque file diverso da un supporto cartaceo, quindi anche un file Pdf. Ma, ai nostri fini, la fattura elettronica è un file in formato Xml, veicolato attraverso il Sistema di interscambio dell'agenzia delle Entrate, il cui tracciato sia conforme alle specifiche tecniche, attualmente articolate in 231 pagine, cui si aggiunge l'allegato B con l'elenco dei dati fiscali della fattura.

La fattura elettronica è la naturale evoluzione dello "spesometro", che viene perfezionato nel senso della simultaneità tra fornitore e cliente. Il precedente adempimento, ovviamen-

La fattura elettronica è l'evoluzione naturale dello spesometro dal quale si distingue per aver introdotto una simultaneità tra fornitore e cliente

- dare delega a un professionista o altro soggetto abilitato per la consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche, dei dati rilevanti ai fini Iva e per la registrazione dell'indirizzo telematico;
- aderire entro il 2 luglio 2019 – secondo modalità che saranno pubblicate entro il 3 maggio 2019 – ad un servizio facoltativo per consultare o scaricare i file Xml completi delle fatture emesse o ricevute;
- aderire al servizio di conservazione elettronica delle fatture a cura dell'agenzia delle Entrate, nel caso in cui non sia stato attivato un accordo in tal senso con un provider privato.

In base alla direttiva europea, la fat-

te assorbito da quello nuovo, doveva mettere a raffronto i due files generati dalle controparti dell'operazione, tenendo in sospenso le operazioni a cavallo di due o più periodi di imposta.

Ed è stato proprio a questo fine che il termine per l'esercizio della detrazione è stato ridotto lo scorso anno al periodo di imposta di esigibilità dell'Iva per il fornitore. In questo senso occorre leggere le disposizioni del Dpr 100/1998, che è stato aggiornato dall'articolo 14 del decreto fiscale (Dl 119/2018).

Accettazione critica

La natura simultanea della ricezione

rispetto alla trasmissione presenta però una notevole criticità: il sistema controlla unicamente che i dati obbligatori siano presenti e conformi alle regole che li disciplinano. In altri termini, manca nella fatturazione elettronica B2B una regola per l'accettazione del documento da parte del destinatario, non dimenticando che il file immesso nel sistema è immodificabile.

Le Faq dell'Agenzia, nella specie la n. 18 del 27 novembre 2018, dopo aver confermato che non è previsto il rifiuto della fattura in entrata (cosa che invece avviene per la pubblica amministrazione) così si esprime per il caso in cui il destinatario si trovi attribuita una fattura per merce mai acquistata: il cessionario che riceva una fattura per una partita di merce mai ricevuta potrà rifiutarla o contestarla comunicando direttamente con il cedente (via email, telefono eccetera). E se questo soggetto non emette la nota di variazione, come si potrà eliminare questo documento?

Ancor peggiore è la situazione nei casi di self-billing, i cui dettagli vedremo in seguito, in quanto chi immette la fattura nel sistema non è il cedente o prestatore, ma il cliente o un terzo delegato. Infatti le sanzioni per errata fatturazione non sono a carico non di chi ha formato il documento, ma di chi lo fa proprio. In tal senso esiste giurisprudenza consolidata della Corte di giustizia europea (sin dalla causa C-141/96).

La questione è analoga per le differenze quantitative o di prezzo, ed è di

2. LA FATTURA ELETTRONICA

Formato del file

- Rilevano soltanto le fatture emesse utilizzando il linguaggio XML su un tracciato standardizzato, nato per la Pa e adattato per i rapporti tra privati

Requisiti della fattura elettronica

- Data certa e immodificabilità
- Trasmissione su un sistema di interscambio (Sdi)
- Ricezione in formato elettronico
- Archiviazione elettronica

Destinatari

- Titolari di partita Iva stabiliti in Italia
- Privati consumatori o soggetti esonerati: possono scegliere tra fattura cartacea o pdf oppure accesso allo Sdi o all'area riservata dell'AdE

3. METODOLOGIA E CRITICITÀ

Scelta della metodologia

- Utilizzo dell'area Fatture e corrispettivi dell'AdE
- Rapporto diretto con un provider specializzato
- Rapporto con un professionista, che si appoggerà a un provider per tutti i suoi clienti, preparando i files

Criticità da risolvere

- Mancanza di controllo sulla titolarità del diritto di immissione delle fatture per conto terzi
- Impossibilità di respingere fatture non di competenza o errate (diverso nelle fatture Pa)

Data emissione e di immissione

- Specifiche tecniche: la data è quella della fattura indicata nel file
- Dopo quanti giorni si può immettere una fattura nello Sdi? Tolleranza solo nel primo semestre 2019

tutta evidenza il rischio di portare in detrazione l'imposta su corrispettivi non dovuti, con le relative sanzioni che potrebbero essere anche di natura penale. Se poi pensiamo che una delle funzionalità del sistema dal 2020 sarà la generazione automatica dei registri, delle liquidazioni e della dichiarazione annuale, il rischio diventa ancor più rilevante, pur essendo ovviamente prevista la convalida da parte del contribuente.

Meno pesanti sono le conseguenze nel caso opposto, in cui la fattura risulti emessa per un importo inferiore: l'articolo 6, comma 8, del Dlgs 471/1997 prevede la cosiddetta "autofattura-

viduazione dei soggetti esonerati dall'emissione e dalla ricezione delle fatture in formato elettronico. Il punto fermo per l'esclusione dalla nuova procedura è contenuto nell'autorizzazione ricevuta dal Consiglio europeo il 16 aprile 2018 (documento Ue 2018/593), che si è resa necessaria in quanto la direttiva vigente (2006/112/Ce) prevede questa forma di emissione della fattura solo se concordata tra cliente e fornitore.

I soggetti esclusi appartengono a due categorie:

- imprenditori e lavoratori autonomi non stabiliti nel nostro Paese, cioè privi di stabile organizzazione, anche se dispongono di una partita Iva italiana (soggetti meramente identificati), come nel caso di chi introduce merce in un deposito presso terzi, per agevolare la consegna ai clienti italiani, sia in termini di tempo che di formalità, in quanto la cessione al cliente italiano è una vendita interna e pertanto non richiede le formalità – tra cui l'iscrizione al Vies – proprie delle transazioni intra-Ue;

- imprenditori e lavoratori autonomi che si avvalgono della "franchigia per le piccole imprese", che da noi è declinata come regime forfettario (articolo 1, commi 54 a 89, legge n. 190/2014) e – in via di esaurimento – come regime di vantaggio (articolo 27, commi 1 e 2, Dl 98/2011). Per semplicità parleremo in seguito solo di forfettari, comprendendo anche la seconda categoria. Questi soggetti restano comunque obbligati a emettere la fattura elettronica Pa, cioè nei confronti delle pubbliche

Restano al formato analogico forfettari, minimi e i soggetti non stabiliti in Italia (a meno che non richiedano di ricevere la e-fattura)

denuncia", la cui immissione nel sistema è prevista dalle specifiche tecniche con il codice TD20. Semmai si pone il problema del termine per questa registrazione, stabilito dalla norma entro 30 giorni dalla registrazione della fattura d'acquisto, registrazione che sarà fatta dal sistema,

Esoneri dalla e-fattura

La prima indagine che viene eseguita nel nostro argomento riguarda l'indi-

amministrazioni.

In base all'autorizzazione europea, nei confronti dei soggetti non stabiliti non sono ammessi né l'invio, né la ricezione della fattura elettronica, mentre i forfettari italiani possono essere destinatari della fattura elettronica soltanto se lo richiedono all'emittente (o se questo soggetto la propone e il destinatario accetta).

Lo stesso dicasi per i consumatori finali, nei cui confronti le fatture elettroniche che li riguardano sono rese disponibili "su richiesta" dai servizi telematici dell'agenzia delle Entrate (precisazione introdotta con il comma 354 della legge di Bilancio 2019). Il fornitore è però tenuto a consegnare a tali soggetti una copia della fattura elettronica, salvo espressa rinuncia.

L'esterometro

Tornando ai clienti e fornitori non stabiliti in Italia – o soggetti "esteri" – l'obbligo di fattura elettronica è sostituito da un nuovo adempimento, che nella prassi viene già chiamato "esterometro" (articolo 1, comma 3-bis, Dlgs 127/2015). Si tratta cioè della trasmissione di dati analoghi a quelli già previsti per lo spesometro, relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato.

Questo adempimento è particolarmente oneroso anche per le piccole imprese, in quanto prevede in ogni caso la frequenza mensile, entro l'ultimo giorno del mese successivo a

4. GLI ESONERI DALL'EMISSIONE E RICEZIONE ELETTRONICA

Esoneri generalizzati

- Soggetti minori aderenti al regime forfettario (≤ 65.000 € nel 2018) o dei minimi (in esaurimento)
- Piccoli agricoltori (≤ 7.000 € nel 2018)

Esoneri particolari

- Enti sportivi e non profit aderenti alla 398/91, con ricavi commerciali del 2018 sino a 65.000 €

Divieto

- Fatture con dati sanitari, anche nel caso di rifiuto della trasmissione al Sistema tessera sanitaria

5. CLIENTI E FORNITORI NON STABILITI IN ITALIA

Non destinatari dell'e-invoice

- Anche se sono titolari di partita Iva italiana per la gestione dei depositi di merce da vendere come cessione interna in reverse charge

L'esterometro

- Elenco mensile delle cessioni, degli acquisti e delle prestazioni con controparte non stabilita
- Esonero per bolletta doganale o inserimento delle fatture attive nello Sdi

quello della data del documento emesso ovvero a quello della data di ricezione del documento comprovante l'operazione.

La compilazione dello spesometro non è richiesta per le esportazioni o importazioni con bolletta doganale, oppure se vengono comunque emesse fatture elettroniche.

La norma parla anche di fatture ricevute dal soggetto estero, ma può solo trattarsi di imprese prive di stabile organizzazione, ma identificate, cioè titolari di partita Iva italiana (altrimenti il sistema, che controlla la presenza e la validità delle partite Iva non potrebbe

nica contestualmente emessa, continuano a rilasciare la ricevuta fiscale al termine della prestazione, procedendo poi all'emissione della fattura. Che potrà anche essere di tipo differito, richiamando gli estremi della o delle ricevute fiscali.

Gli esoneri «speciali»

Esistono alcuni esoneri particolari in relazione a specifiche tipologie di operazioni. Questa innovazione e alcune altre sono state oggetto di modifiche normative nella legge 136/2018, di conversione del Dl 119,

Le operazioni da e verso soggetti non stabiliti in Italia vanno sempre comunicate entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di ricezione

accettare il file).

Un ovvio ma comunque opportuno chiarimento: la fattura è di tipo elettronico solo quando deve essere emessa, anche a richiesta del cliente. Se quest'ultimo si accontenta della ricevuta fiscale o dello scontrino, nulla cambia rispetto al passato.

Peraltro i soggetti esonerati dalla fatturazione elettronica, operanti al dettaglio, potranno continuare a utilizzare i moduli polivalenti "ricevuta fiscale/fattura", attribuendo a questo modello anche la funzione di "fattura".

I soggetti non esonerati, se non sono in grado di rilasciare immediatamente una copia su carta della fattura elettro-

di cui alcune subito modificate o sostituite dalla legge di bilancio 2019 (legge 145/2018):

- soggetti che trasmettono i dati al Sistema tessera sanitaria (gestito dal Mef - Ragioneria generale dello Stato, in qualità di erogatori dei farmaci e delle prestazioni). L'esonero è stato deciso sia per evitare una duplicazione delle stesse informazioni sia per rispettare la privacy, che deve essere accentuata per la presenza di dati sensibili. Questa modalità riguarda le spese mediche e sanitarie con i corrispettivi introitati da parte di farmacie; strutture sanitarie pubbliche/private accreditate e non accreditate; medici iscritti all'albo dei chirurghi e degli odontoi-

tri; esercizi commerciali autorizzati alla distribuzione di farmaci da banco; psicologi; infermieri, ostetriche e tecnici sanitari di radiologia medica; ottici; veterinari. Il Garante privacy, nel provvedimento del 20 dicembre 2018 amplia l'esclusione prevista normativamente (comma 53, legge di Bilancio 2019), e al riguardo ingiunge all'agenzia delle Entrate di dare idonee istruzioni affinché «in nessun caso sia emessa una fattura elettronica attraverso lo Sdi concernente l'erogazione di una prestazione sanitaria, a prescindere dall'invio dei dati attraverso il sistema Tessera sanitaria».

- enti sportivi e soggetti non profit (questi ultimi in via transitoria sino al periodo di imposta successivo all'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore) che hanno optato per il regime forfettario della legge 398/91, e hanno conseguito nel 2018 proventi commerciali per non più di 65mila euro. Nel caso in cui i proventi fossero di entità superiore, l'emissione della fattura e la sua trasmissione sono a carico del cessionario o committente.

Self billing e autofattura

Ogni fattura deve indicare necessariamente le parti dell'operazione: cedente e cessionario, prestatore del servizio e committente. Ma l'emissione della fattura, e conseguentemente l'immissione nel sistema di interscambio può avvenire da parte del cliente o di un terzo incaricato (cosiddetto *self billing*).

Il primo caso, previsto da tempo dal-

6. SELF-BILLING E AUTOFATTURE

Emissione della fattura da parte del cliente o di un terzo

- Su accordo tra i due soggetti
- Conferimenti alle cooperative agricole (facoltà)
- Enti sportivi e non profit aderenti alla 398/91, con ricavi commerciali del 2018 > 65.000 € (facoltà prevista nelle Faq con agenzia delle Entrate e Cndcec)

Autofatture

- Documento emesso dal cliente
- Inserimento nello Sdi se manca quello del fornitore: autofattura-denuncia (codice TD20)

la direttiva e dalla nostra legge Iva, si sta diffondendo per gli agenti mono-mandatari e per i "padroncini" che eseguono un gran numero di piccoli trasporti per le imprese di consegna.

Il tracciato record riconosce questi casi e al riguardo la risposta alla Faq n. 4 del 21 dicembre individua i campi del tracciato record che devono essere compilati. Di notevole rilievo è l'individuazione del cliente (nella specie cooperativa agricola) anche come destinatario del file: il fornitore dovrà essere pertanto informato dalla cooperativa dell'avvenuta emissione della fattura in modo tradizionale (carta, file Pdf o trasmissione di una copia del file Xml), avvisando il socio cedente che potrà comunque consul-

tare i documenti che lo riguardano nella propria area riservata del portale «Fatture e corrispettivi» dell'agenzia delle Entrate.

Oltre ai sopra riportati casi in cui l'incarico di formare la propria fattura viene attribuito ad un altro soggetto, esistono situazioni normative in cui questo trasferimento di compiti al cliente è previsto per legge:

- produttori agricoli esonerati (articolo 34, comma 6, legge Iva), con volume d'affari dell'anno precedente non superiore a 7mila euro, costituito per almeno due terzi da cessioni di prodotti agricoli;

Non è stato precisato lo sfasamento massimo consentito tra la data di emissione della fattura e la trasmissione allo Sdi

- enti sportivi e non profit che hanno optato per il regime forfettario della legge 398/91, e hanno conseguito nel 2018 proventi commerciali per più di 65mila euro;
- agenzie di viaggio per i compensi spettanti alle agenzie intermediarie (articolo 74-ter, comma 8, legge Iva).

Sul tema del produttore agricolo troviamo anche la Faq n. 39 del 27 novembre, in cui si ipotizza che il produttore agricolo esonerato si trovi a superare la soglia dei 7.000 euro in corso d'anno. La risposta

evidenzia quanto chiaramente detto nella norma, che il regime potrà cessare solo dall'anno successivo, tanto più che le autofatture sono state già immesse nel sistema a cura dell'acquirente.

Diverso è il caso della Faq n. 27, in pari data, in cui si parla di superamento per oltre il 50% del limite di 30mila euro. Anche se non viene precisato, si tratta del regime cosiddetto "di vantaggio" (da cui gli interessati saranno verosimilmente migrati verso quello forfettario) e in questo caso viene in evidenza la necessità di rettificare le fatture precedenti lo sfioramento (caricate nello Sdi per libera scelta), sia pure con il tracciato di quelle semplificate.

Ha suscitato invece perplessità la risposta alla Faq n. 36, in cui si tratta delle fatture elettroniche emesse da un fornitore italiano in reverse charge. Il cliente, soggetto passivo di imposta, deve integrare la fattura, ma non può modificare il file immesso dal fornitore.

La risposta prima richiama la circolare 13/E del 2 luglio 2018, in cui si parla della formazione di un nuovo documento, da allegare al file della fattura, con gli importi relativi al calcolo dell'imposta. Aggiunge poi che se si desidera la conservazione elettronica del secondo file, lo stesso può essere caricato nello Sdi dal cliente. Ma così facendo l'operazione risulterà impropriamente registrata due volte. Occorre pertanto che questa risposta sia meglio precisata con riferimento alla struttura delle specifiche tecniche.

La questione delle date

Da quando esiste l'imposta sul valore aggiunto la norma di legge (articolo 21, Dpr 633/1972) dispone che la fattura, sia cartacea che elettronica, si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cliente. Nel caso di difformità tra la data indicata nel documento e quella di consegna della fattura, si usa dire che la prima ne costituisce la data di "formazione".

I documenti relativi alla fatturazione elettronica prevedono una sola data della fattura, quella indicata nel file relativo, pur essendo evidente che una delle funzionalità del sistema è quella di integrare il file con le date ulteriori (trasmissione, ricezione, eventuale rigetto e reimmissione).

Il tema di maggior rilievo è quello della sfasatura tra la data della fattura e quella in cui il sistema registra l'immissione del file. L'unica certezza è che non si possono caricare fatture con la data successiva a quella di trasmissione, mentre è possibile il contrario. Quanti giorni possono intercorrere tra queste due date?

La risposta alla *Faq* n. 31 del 27 novembre si occupa della trasmissione entro il 15 febbraio, cioè entro il termine della liquidazione periodica, di una fattura datata 20 gennaio, arrivando alla conclusione che l'esempio è corretto, ma solo per il primo semestre 2019 in cui non si applicano le sanzioni. Cioè non è regolare una sfasatura di così tanti giorni, lasciando quindi nell'incertezza su quale sia il termine

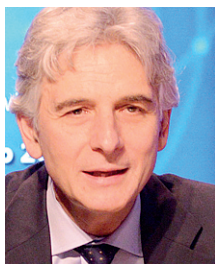
massimo per immettere una fattura, non avendo alcuna logica pretendere che il caricamento nel sistema – in molti casi affidato a un intermediario – possa comunque aver luogo entro la mezzanotte della data fattura.

Il tema della contrapposizione tra data della fattura e data della sua trasmissione o consegna alla controparte assume un particolare rilievo per il regime transitorio.

Al riguardo è venuta una rilevante certezza con la risposta alla *Faq* n. 20 del 27 novembre. Il quesito aveva a oggetto le fatture di acquisto datate 2018 ma ricevute nel 2019, non in formato elettronico, ma cartacee oppure via email. Dopo aver introdotto il tema abbinando le due date, la risposta precisa che «il momento da cui decorre l'obbligo è legato all'effettiva emissione della fattura».

Nel caso rappresentato, se la fattura è stata emessa e trasmessa nel 2018 (la data è sicuramente un elemento qualificante) in modalità cartacea ed è stata ricevuta dal cessionario/committente nel 2019, la stessa non sarà soggetta all'obbligo della fatturazione elettronica», la risposta è stata successivamente integrata con questo importante chiarimento, che non parla più della data in cui la fattura cartacea viene trasmessa: «Se la fattura o la nota di variazione riporta una data dell'anno 2018, la fattura potrà non essere elettronica; se la fattura o la nota di variazione riporta una data dell'anno 2019, la fattura dovrà essere elettronica».

© RIPRODUZIONE RISERVATA



**Benedetto
Santacroce**
relatore

Sulla detrazione Iva pesa la e-fattura

La manovra ridefinisce tempi e condizioni per «scaricare» l'imposta sugli acquisti. Cambiano anche le aliquote su tartufi e prodotti medicali. Novità per i voucher

Anche il 2019 per l'Iva si apre all'insegna di nuove regole sia nazionali che unionali che – in parte con operatività immediata e in parte con un meccanismo di adeguamento graduale – cambiano il trattamento fiscale di alcune cessioni e prestazioni di servizio.

Per quanto riguarda le modifiche immediate (tutte operative dal 1° gennaio 2019), oltre alla fatturazione elettronica obbligatoria – su cui si rinvia alla relazione precedente – si modificano le aliquote applicabili relative ad alcune categorie di beni.

In particolare, passano al 10% le cessioni di prodotti medicali a base di sostanze normalmente utilizzati per cure mediche, per la prevenzione di malattie e per trattamenti medici e veterina-

ri; inoltre, per i tartufi viene prevista l'aliquota del 5% per quelli refrigerati o freschi. Al contrario, per i tartufi congelati, essiccati o preservati immersi in acqua salata, solforata o addizionata in altre sostanze atte a garantire temporaneamente la conservazione l'aliquota è del 10 per cento.

Altra modifica di aliquota è quella relativa ai prodotti di panetteria. La disposizione amplia l'applicazione dell'aliquota del 4% prevista per i prodotti di panetteria ordinaria, aggiornando alla legge 502/1998 il novero degli ingredienti utilizzabili per la produzione del pane. Tra questi vengono ora inclusi i grassi, gli oli alimentari industriali, i cereali interi o in granella di semi e i semi oleosi, le erbe aromatiche e le spezie di uso comune.

Sul piano prospettico viene previsto in due fasi (la prima al 1° luglio 2019 e la seconda al 1° gennaio 2020) l'introduzione dell'obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi.

Sempre in forma prospettica vengono ulteriormente aumentate le clausole di salvaguardia. Se la clausola non sarà nuovamente "disinnescata", nel 2020 le aliquote varieranno così: quella intermedia dal 10 al 13% e quella ordinaria dal 22 al 25,2 per cento. Nel 2021 l'aliquota ordinaria passerà al 26,5 per cento.

Le nuove quattro regole

A livello unionale a dicembre sono state adottate (direttiva 2018/1910 e regolamento di esecuzione 1912/2018) con decorrenza 1° gennaio 2020 quattro

1. LE MODIFICHE IVA DAL 2019

Obbligo generalizzato della trasmissione telematica dei corrispettivi	1° luglio 2019
	1° gennaio 2020
Nuova regolamentazione voucher	1° gennaio 2019
Ecommerce Servizi Tbe	1° gennaio 2019
Nuove aliquote: Pane, prodotti medicali, voce doganale 3004, tartufi	1° gennaio 2019

nuove regole:

- ❶ l'identificativo Iva diventa elemento sostanziale per la non imponibilità di una cessione intracomunitaria;
- ❷ le operazioni intraunionali a catena vengono tassate in riferimento al trasporto tra Stati membri diversi;
- ❸ il call-off stock (meglio conosciuto in Italia con il termine «Consignement stock») viene semplificato per tutti gli Stati membri. Pertanto non rileverà più il trasferimento al compratore dei beni verso o da un altro Stato membro, ma il prelievo dei beni da parte del compratore stesso al momento dell'utilizzo nel proprio Paese;
- ❹ prova della cessione intracomunitaria: vengono indicati gli elementi minimi necessari per provare l'uscita delle merci dal territorio del cedente o di arrivo

nello Stato membro di utilizzo.

Infine, per l'e-commerce sono cambiate dal 1° gennaio 2019 le regole di tassazione dei servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione e forniti per via elettronica (cosiddetta Tbe).

Per gli operatori minori (che non superino per due anni la soglia di 10mila euro) la tassazione avviene nello Stato di stabilimento, invece che in quello a destinazione. Questi operatori possono optare per il regime ordinario con tassazione nel Paese di destinazione applicando il meccanismo del Moss.

Dal 2021 il regime speciale Tbe è esteso a tutte le forniture intracomu-

inequivocabile dal provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate n. 89757 del 30 aprile 2018 deve essere tenuto in debita considerazione dai contribuenti per evitare di vedersi negato il diritto a detrazione.

Il principio vale anche per il periodo di moratoria senza sanzioni o con sanzioni ridotte che è scattato dal 1° gennaio 2019 e durerà per i contribuenti trimestrali fino al 30 giugno 2019 e per i soggetti mensili fino al 30 settembre 2019 (differenza temporale introdotta dalla legge 136/2018 che ha convertito in legge il Dl 119/2018). In effetti, come ha ribadito la stessa

Nel periodo di moratoria, i tempi più lunghi per l'emissione del documento si riflettono sulla detrazione (ma non occorre l'autofattura)

nitarie di beni e servizi effettuate a consumatori finali.

Inoltre, sempre dal 2021 la responsabilità per il versamento dell'Iva verrà esteso alle piattaforme digitali utilizzate per facilitare le vendite a distanza di beni.

E-fattura e detrazione Iva

La data di ricezione della fattura elettronica certificata dal Sistema d'interscambio costituisce, ai fini fiscali, il termine dal quale decorre la possibilità per il cessionario/committente per esercitare il diritto a detrarre l'imposta addebitata dal fornitore.

Questo principio sancito in modo

agenzia delle Entrate nelle FAQ pubblicate sul proprio sito, anche nel periodo di moratoria se il cessionario/committente non riceve tramite Sdi la fattura elettronica non potrà detrarsi la relativa imposta. Questo perché la fattura non si considera emessa e per il cliente non si avrà per ricevuta.

Quindi il ricevimento su carta di una fattura che si doveva ricevere in elettronico non consente mai l'esercizio del diritto a detrazione.

Il termine dei quattro mesi

Un problema particolare può crearsi tra fornitore (trimestrale) e cliente (mensile) nel caso in cui il primo avva-

lendosi della moratoria attenda per inviare la fattura elettronica la seconda liquidazione Iva. Si pensi al caso in cui un operatore trimestrale abbia posto in essere un'operazione il 5 gennaio 2019 e attendendo la seconda liquidazione Iva non emetta la fattura prima del 20 agosto 2019.

Per il fornitore è tutto regolare, il problema si sposta sul cessionario che non vedendosi recapitare la fattura (pur avendola sollecitata) si trova nella situazione di non poter detrarre l'imposta e – se accertato – anche di subire le sanzioni per non aver tempestivamente regolarizzato il mancato recapito della fattura.

In effetti, l'articolo 6, comma 8, del decreto legislativo 471/97 prevede l'applicazione di una sanzione pari al 100% dell'imposta gravante sulla singola fattura, se il cessionario/committente che non abbia ricevuto la fattura entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione non la regolarizza, entro il trentesimo giorno successivo, emettendo un'autofattura in duplice copia contenente le indicazioni prescritte dall'articolo 21 del Dpr 633/1972, procedendo al versamento dell'imposta e presentando all'ufficio competente l'autofattura, allegando copia del versamento.

Anche se il testo dell'articolo 10 del Dl 119/2018 non è del tutto chiaro sul punto, si ritiene che anche il cessionario/committente possa fruire, in relazione all'obbligo fissato dalla citata norma dell'articolo 6, comma 8, del Dlgs 471/97 della moratoria. Pertanto, nel caso di specie, se il cliente non riceve la

2. LE MODIFICHE EUROPEE IVA DAL 2020

Identificativo Iva	Elemento essenziale per la non imponibilità cessione intracomunitaria
Vendite a catena intraunionali	Tassazione in relazione al trasporto tra Stati membri
Consignment stock	Regime riconosciuto da tutti gli Stati Ue
Prova della cessione intracomunitaria	Elementi minimi

fattura entro i quattro mesi dall'effettuazione dell'operazione, non sarà obbligato ad autofatturarsi e nei suoi confronti non saranno applicabili le relative sanzioni. Ovviamente per detrarre l'imposta dovrà, comunque, aspettare il ricevimento della fattura elettronica da parte del fornitore.

Se per la moratoria il problema dell'autofattura spia (articolo 6, comma 8, del Dlgs 471/97) si potrebbe risolvere nel modo sopra esposto è chiaro che (a differenza di prima) gli operatori dovranno predisporre dei presidi ai fini di monitorare il ricevimento delle fatture dopo che l'operazione si considera effettuata.

Se il cliente, ad esempio, nel mese di aprile del 2020 ricevesse tramite il Sistema di interscambio Sdi una fattura relativa a un'operazione effet-

tuata a ottobre del 2019, non debitamente regolarizzata entro febbraio 2020, l'Agenzia potrebbe in modo automatico emettere una comunicazione di irregolarità comminando le sanzioni di cui all'articolo 6, comma 8, del Dlgs 471/97.

Detrazione e nuove regole

L'avvento della fattura elettronica, le modifiche apportate al diritto a detrazione dal Dl 50/2017, nonché le modifiche apportate al Dpr 100/98 dal Dl 119/2018 creano una doppia strada per la gestione della detrazione Iva per le operazioni infrannuali

In caso di operazioni eseguite a dicembre 2018, se la fattura viene ricevuta nel 2019 può finire nelle liquidazioni successive a quella di febbraio

rispetto al trattamento delle operazioni d'acquisto relative al periodo d'imposta precedente.

In particolare, il legislatore ha previsto che il diritto a detrazione per le operazioni infrannuali è possibile anche se la fattura si riceve nei primi giorni del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione passiva a condizione che il cliente annoti la fattura nel registro acquisto entro il 15 del mese successivo. Questa regola non opera per i documenti d'acquisto relativi al

periodo d'imposta precedente.

Sono quattro i casi che si possono verificare (negli esempi considereremo solo i contribuenti con liquidazione mensile, ma le stesse considerazioni possono essere validamente trasposte ai contribuenti trimestrali):

- **fatture per operazioni effettuate nel 2018 ricevute e registrate entro la fine dell'anno:** in questo caso il diritto alla detrazione potrà essere esercitato nella liquidazione di dicembre 2018 (16 gennaio 2019);
- **fatture per operazioni effettuate a dicembre 2018 ricevute nel 2019:** in questo caso, si potrà esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta solo nel 2019 anche se le fatture sono state ricevute e registrate entro il 15 gennaio, data l'esclusione prevista dalla novellata formulazione dell'articolo 1, comma 1, del Dpr 100/1998. Il dettato letterale di tale nuova impostazione normativa, peraltro, rischia di avere effetti (probabilmente non voluti dal legislatore) anche sulle liquidazioni Iva dei mesi successivi, in quanto una fattura 2018 ricevuta e registrata ad esempio il 5 marzo 2019 non potrà concorrere a formare la liquidazione Iva di febbraio 2019, bensì il diritto alla detrazione potrà essere esercitato solo con la liquidazione di marzo;
- **fatture per operazioni effettuate a dicembre 2018 ricevute nello stesso mese, ma registrate – per qualsiasi motivo – nel 2019:** in questo caso il diritto alla detrazione potrà essere esercitato al più tardi nella dichiarazione annuale Iva relativa all'anno 2018 e si renderà opportuna la predisposizio-

ne di un apposito registro Iva sezionale che permetta agevolmente di escludere queste operazioni dalla liquidazione Iva del mese di registrazione che, inevitabilmente, sarà il 2019;

● **fatture per operazioni effettuate nel 2019:** in questo caso il diritto alla detrazione si potrà esercitare anche in relazione ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello in cui è stata effettuata l'operazione. Ad esempio, se nei primi giorni di febbraio del 2019 il cliente riceve una fattura relativa a un'operazione che è stata effettuata il 31 gennaio 2019, potrà detrarla nella liquidazione del 16 febbraio a condizione che provveda alla sua annotazione sul registro acquisti entro il 15 del mese di febbraio.

Invio dei corrispettivi

A partire dal 1° gennaio 2020 la memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri sarà obbligatoria per tutti i commercianti al minuto e, in via anticipata, dal primo luglio 2019 per i soggetti con un volume d'affari superiore a 400mila euro. Quanto introdotto dall'articolo 17 del decreto legge 119/2018 completa e semplifica il processo di certificazione fiscale, avviato a decorrere dal primo gennaio 2019 con l'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica.

La disposizione, tuttavia, non si presenta proprio come una novità, dato che già in passato il legislatore era intervenuto sul tema introducendo un regime opzionale e consentendo alle

3. DETRAZIONE E MORATORIA SANZIONATORIA

Iva detratta sulla base di una fattura ricevuta su carta da cedente: sanzioni escluse se riceve fattura elettronica entro il termine della propria liquidazione

Effettuazione dell'operazione	Ricezione fattura cartacea e detrazione Iva	Ricezione e-fattura	Sanzioni
GENNAIO 2019	<ul style="list-style-type: none"> 20 gennaio 2019 Iva detratta il 16 febbraio 2019 	15 febbraio 2019 (e quindi prima della data di liquidazione del 16 febbraio 2019)	NO
	<ul style="list-style-type: none"> 20 gennaio 2019 Iva detratta il 16 febbraio 2019 	15 marzo 2019 (e quindi dopo della data di liquidazione del 16 febbraio 2019)	Sì Ma sanzione ridotta al 20%

4. NUOVE REGOLE DETRAZIONE

Effettuazione dell'operazione	Ricezione e-fattura	Registrazione	Liquidazione
Dicembre 2018	Dicembre 2018	Dicembre 2018	16 gennaio 2019
Dicembre 2018	7 gennaio 2019	Gennaio 2019	16 febbraio 2019
Dicembre 2018	Dicembre 2018	Febbraio 2019	Dichiarazione Iva
Gennaio 2019	7 febbraio 2019	15 febbraio 2019	16 febbraio 2019

imprese che operano nel settore della grande distribuzione di trasmettere telematicamente all'agenzia delle Entrate l'ammontare complessivo dei corrispettivi giornalieri delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate (in base all'articolo 1, commi 429-432, della legge 311/2004).

A decorrere dal 1° gennaio 2017, tale modalità di certificazione e trasmissione dei corrispettivi è stata soppressa dall'articolo 7 del decreto legislativo 127/2015 (fatta salva la possibilità per le imprese della grande distribuzione che avevano esercitato l'opzione entro il 31 dicembre 2016, di avva-

dalità self service prepagato.

Un discorso a parte va fatto poi per i soggetti tenuti all'invio dei dati al sistema tessera sanitaria, i quali possono adempiere a tale obbligo mediante la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati, relativi a tutti i corrispettivi giornalieri, al sistema tessera sanitaria.

Procedure applicative

Per adempiere al nuovo obbligo i contribuenti interessati dovranno avvalersi dei registratori telematici (Rt), ovvero di appositi strumenti hardware e

Novità in arrivo anche per il trattamento dei voucher: per i monouso l'Iva è dovuta subito, per i multiuso al momento di utilizzo del titolo

l'essere fino al 31 dicembre 2018) ed è stata sostituita dal nuovo sistema di trasmissione dei corrispettivi, disciplinato dall'articolo 2 del decreto citato, che prevede la dotazione degli appositi registratori telematici.

Si segnala poi che il legislatore fiscale ha ulteriormente abbreviato i tempi prevedendo, a partire dal 1° aprile 2017, l'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica per i soggetti passivi che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi tramite distributori automatici (cosiddetti *vending machine*) e, a decorrere dal 1° luglio 2018, per gli impianti stradali ad elevata automazione nei quali il rifornimento avviene unicamente in mo-

software, i cui modelli siano stati approvati dall'agenzia delle Entrate.

Gli stessi sono predisposti al fine di certificare i corrispettivi di vendita rilasciando i cosiddetti documenti commerciali, o emettendo fattura elettronica anche semplificata, sottoscrivendo a fine giornata digitalmente con sigillo elettronico dell'agenzia delle Entrate il flusso dati, al fine di trasmetterlo al fisco con cadenza giornaliera e in maniera automatizzata.

Le regole operative sono da individuare nel provvedimento direttoriale del 28 ottobre 2016 e già utilizzate da chi ha esercitato l'opzione per la trasmissione.

Iva e voucher

Con il Dlgs 141/2018 l'Italia ha recepito dal 1° gennaio 2019 la direttiva 2016/1065/UE (nota anche come direttiva sui voucher). Le nuove regole modificano, rispetto al passato, il trattamento Iva dei voucher. I voucher sono divenuti nel commercio una forma tipica di cessione di beni e servizi e la loro regolamentazione ha atteso, già a livello unionale, ben sei anni prima di essere definitivamente approvata.

Dalla disciplina emerge fin da subito che non rientrano i buoni sconto, i titoli di trasporto, i biglietti di ingresso a cinema e musei, i francobolli e altri titoli simili, che continuano a essere disciplinati dai principi generali dell'Iva.

Il legislatore nazionale, per recepire la direttiva, ha introdotto l'articolo 6-bis, 6-ter, 6-quater, prevedendo per i voucher una disciplina puntuale e per certi versi derogatoria alle ordinarie regole in tema di momento impositivo.

Con tali disposizioni sono state tradotte in norme le definizioni di buono monouso (noto anche come *single-purpose voucher*, Spv) e buono multiuso (o *multi-purpose voucher*, Mpv), già utilizzate dalla Corte di giustizia europea, nonché dalla prassi italiana. Conformemente a quanto previsto dalla direttiva, il decreto, dopo aver fornito la definizione di buono-corrispettivo quale «strumento che contiene l'obbligo di essere accettato come corrispettivo a fronte di una cessione di beni o di servizi», distingue le due tipologie di buoni

5. MEMORIZZAZIONE E INVIO DEI CORRISPETTIVI

1° luglio 2019	Contribuenti con volume d'affari > 400.000 €
1° gennaio 2020	Tutti i contribuenti

ACQUISIZIONE REGISTRATORI TELEMATICI

INVIO GIORNALIERO FIRMATO DEL FLUSSO AD ADE

6. VOUCHER COMMERCIALI E IVA

Buono-corrispettivo	Strumento che contiene l'obbligo di essere accettato come corrispettivo di una cessione o prestazione
Voucher monouso	Già noto fin dall'inizio il regime Iva
Voucher multiuso	Tassata al momento dell'utilizzo
Titoli esclusi dalla disciplina	Buoni sconto, i titoli di trasporto, i biglietti di ingresso a cinema e musei, i francobolli

a seconda del fatto che sia nota o meno la disciplina applicabile ai fini Iva all'operazione a cui il voucher dà diritto.

In virtù di tale distinzione varia il momento di imposizione. Sicché, per i voucher monouso, risultando già certo al momento di emissione il regime Iva da applicare (ad esempio regime di esenzione, aliquota Iva ridotta, regime ordinario eccetera), in quanto è determinato l'oggetto della cessione o della prestazione a cui dà diritto, l'Iva è dovuta fin da subito. Il voucher monouso è tassato poi in ogni suo trasferimento successivo fino ad arrivare all'utilizzatore finale. Anche quest'ultima opera-

getto della cessione o della prestazione sottostante, l'operazione diventerà rilevante – in quanto solo allora si conoscerà con certezza il regime d'imposta – e l'Iva sarà dovuta al momento dell'effettivo utilizzo del voucher.

Quanto ai servizi intermedi di distribuzione e simili, restano imponibili ai fini Iva e la base imponibile è costituita, se non previsto uno specifico corrispettivo, dalla differenza tra il valore monetario del voucher e l'importo dovuto per il trasferimento dello stesso.

A ben vedere, dunque, l'unica peculiarità rispetto alla disciplina ordinaria riguarda i voucher monouso. Solo per questi si realizza l'anticipazione dell'applicazione dell'Iva ad un momento precedente la cessione o la prestazione. L'operatore deve prestare particolare attenzione alla natura del voucher se non vuole incorrere nel rischio di non applicare l'imposta quando è dovuta.

Un altro elemento da considerare nella pratica è se il soggetto che emette o trasmette il voucher – nello specifico quello monouso – agisce in virtù di un mandato con o senza rappresentanza. Tale verifica è importante poiché se l'operatore emette o trasferisce il voucher monouso in nome e per conto di un altro soggetto titolare del voucher, compie un'operazione i cui effetti si riproducono e ricadono direttamente in capo a quest'ultimo. Di conseguenza l'emissione materiale del voucher sarà irrilevante sotto il profilo Iva per costui, mentre l'Iva sul voucher monouso sarà dovuta esclusivamente dal mandante.

I buoni pasto sono soggetti a Iva istantaneamente ma con due regimi diversi di aliquota: 4% per i datori e 10% per gli emittenti

zione è rilevante ai fini Iva se effettuata da un soggetto diverso dall'emittente del voucher e – specifica la norma – si considera resa nei confronti dell'emittente stesso.

Viceversa, nelle ipotesi residuali di voucher multiuso, la possibilità di scegliere i beni o i servizi, rimandata al momento dell'acquisto, comporta che all'atto di emissione nonché della successiva circolazione, il titolo non costituisce operazione rilevante ai fini Iva. Nel concreto accade che, non essendo possibile conoscere già a monte l'og-

I buoni pasto

La relazione governativa alla normativa interna di recepimento della direttiva 2016/1065 chiarisce che «i buoni pasto, quali buoni-corrispettivo monouso, continuano a essere assoggettati alla disciplina Iva prevista per le prestazioni di servizi sostitutivi di mense aziendali», così come sotto la novella «continuano a trovare applicazione le disposizioni, di cui all'articolo 74, comma I, lettera d) del Dpr 26 ottobre 1972, n. 633, relative alla vendita di qualsiasi mezzo tecnico (...) per fruire dei servizi di telecomunicazione, fissa o mobile, e di telematica».

I buoni pasto, indipendentemente dalla forma in cui sono materializzati (card elettronica, ticket cartacei, eccetera) integrano, in effetti, la fattispecie dei buoni monouso in quanto già all'atto dell'emissione è possibile definire con certezza il regime Iva ad essi applicabile.

La peculiarità sta nel fatto che, nel caso di servizi di mensa aziendale, il rapporto fra il datore di lavoro e il soggetto emittente i buoni pasto è regolato con Iva al 4%, mentre il rapporto tra emittente e esercizio convenzionato (ossia il prestatore dei servizi di mensa) è soggetto a Iva al 10% (si veda la risoluzione 49/E del 3 aprile 1996). Ciò implica che l'emittente fattura i buoni pasto al datore di lavoro con Iva al 4% sulla base imponibile data dal prezzo pattuito fra le parti per i buoni, cioè indipendentemente dal valore facciale degli stessi.

Successivamente, l'esercente convenzionato fattura alla società emittente la prestazione di mensa resa al dipendente con Iva al 10%, in conformità alle regole dettate dal comma 3 del nuovo articolo 6-ter dianzi commentato. La base imponibile è data dal valore facciale del buono al netto dell'Iva al 10 per cento.

I buoni servizi

I buoni che incorporano il diritto a ricevere servizi telefonici, essendo soggetti allo speciale regime monofase di cui all'articolo 74 del Dpr 633/72, si collocano fuori dal campo di applicazione della novella in commento.

Come specifica la circolare 25/E/2008, l'Iva sui servizi in oggetto è corrisposta solo dal soggetto passivo che si trova a monte della catena produttiva-distributiva, sulla base del prezzo di vendita al pubblico del prodotto o del corrispettivo dovuto dall'utente, con la conseguenza che le successive operazioni, che si concretizzano, di fatto, nella mera distribuzione, sono considerate fuori del campo di applicazione dell'Iva. Pertanto, saranno eventualmente soggetti a Iva (secondo le regole ordinarie) i servizi di distribuzione degli strumenti in discorso mentre la circolazione e il riscatto dei buoni rappresentativi tali servizi (quali le schede telefoniche prepagate), una volta emessi e assolta l'Iva in regime monofase, sono eventi irrilevanti per l'imposta sul valore aggiunto.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Angelo
Busani
relatore

Il patto di famiglia inciampa sul Fisco

*L'istituto «spinge»
il passaggio
generazionale
dell'impresa
ma la Cassazione
sceglie il prelievo
più oneroso
nel caso di
compensazioni
tra fratelli*

Patto di famiglia per la successione in azienda alla prova della tassazione, specie quando ci sono compensazioni tra fratelli. Sul finire dello scorso anno, per effetto dell'ordinanza della Cassazione n. 32823 del 19 dicembre 2018, ha avuto un sussulto d'attualità la tassazione del patto di famiglia, materia che in precedenza non aveva mai avuto alcuna applicazione giurisprudenziale, né sotto il profilo civilistico né sotto il profilo tributario (fatta eccezione per un provvedimento di volontaria giurisdizione del Tribunale di Reggio Emilia del 19 luglio 2012, emanato per autorizzare un soggetto interdetto a partecipare alla stipula di un patto di famiglia).

Il patto di famiglia è il contratto con

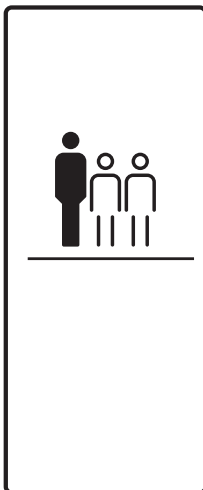
il quale il titolare di un'azienda (o di una quota di partecipazione al capitale di una società) trasferisce l'azienda (o la quota di partecipazione) a un suo discendente; e costui, a sua volta, liquida i suoi fratelli e il coniuge dell'imprenditore con il versamento di una somma che viene tra essi concordata come soddisfattiva degli interessi di questi soggetti che vengono così liquidati.

Il patto di famiglia è stato introdotto nel nostro ordinamento nel 2006 al fine di dotare gli imprenditori di uno strumento giuridico idoneo a raggiungere lo scopo di favorire il passaggio inter-generazionale delle imprese di famiglia: questo strumento funziona nei casi in cui in famiglia si raggiunga, da un lato, l'accordo sul nominativo del discendente che viene prescelto per proseguire l'attività d'impresa del genitore e, d'altro lato, sulla liquidazione spettante agli altri eredi dell'imprenditore.

Se, dunque, questo accordo si ottiene, il patto di famiglia produce una serie di effetti del tutto unici nel nostro ordinamento. In particolare, l'attribuzione dell'azienda o della quota di società al discendente designato a portare avanti l'attività, pur essendo una vera e propria donazione, viene completamente sottratta - se effettuata mediante il patto di famiglia - all'eventualità di essere rimessa in discussione o, addirittura, di essere messa sotto contestazione in sede di successione a causa di morte dell'imprenditore che ha effettuato l'attribuzione in questione.

1. IL CONTRATTO

IL PATTO DI FAMIGLIA



È il contratto - previo accordo in famiglia - con il quale un'azienda o una quota di società vengono trasferite dal loro titolare a un proprio discendente per favorire la continuazione dell'attività. Il prescelto deve liquidare gli altri partecipanti al patto di famiglia, i quali sono:

- Il coniuge del disponente
- Coloro che sarebbero legittimari del disponente se costui decedesse nel momento stesso in cui stipula il patto di famiglia (in sostanza, i figli del disponente o i loro figli).

Gli obblighi degli eredi

Per comprendere questo concetto occorrerà rammentare due principi generali:

- l'inderogabile obbligo di collazione in capo al donatario quando si apre la successione a causa di morte del donante;
- l'inderogabile principio che gli stretti familiari del *de cuius* hanno diritto di conseguire la loro quota di legittima nell'eredità del *de cuius* stesso.

L'obbligo di collazione è il principio in base al quale gli stretti familiari del defunto hanno l'obbligo di conferire ai coeredi (in natura o mediante versamento di denaro di eguale valore) tutto ciò che hanno ricevuto in donazione, in modo che la divisione tra i coeredi comprenda (oltre a ciò che è di proprietà del defunto al-

l'atto della sua morte) anche tutto ciò che è stato donato a taluno di loro durante la vita del *de cuius*.

Quanto al diritto alla quota di legittima, occorre considerare che, quando si apre la successione di una persona, la sua eredità spetta, per una rilevante sua parte, agli strettissimi suoi familiari (in particolare, il coniuge superstite e i suoi discendenti). Costoro, nel gergo giuridico, sono detti «legittimari» in quanto compete loro la cosiddetta quota di legittima, vale a dire una quota della massa ereditaria che non può essere loro sottratta né

bi costoro spetta la quota di legittima di $\frac{1}{3}$, i quali quindi hanno diritto a percepire 200 per ciascuno. Se essi non trovano questo valore di 200 per ciascuno (e quindi un complessivo valore di 400) nel patrimonio lasciato dal *de cuius* al suo decesso, essi possono rivolgersi a chi abbia ricevuto donazioni dal *de cuius* per farsi restituire il valore che occorre per colmare le quote di legittima.

Per un altro esempio, se Tizio ha donato 1.000 durante la sua vita e lascia un patrimonio di 600 al momento del suo decesso, al coniuge e due figli, a tutti costoro spetta la quota di legitti-

L'accordo supera due ostacoli strettamente legati tra loro: l'obbligo di collazione delle donazioni fatte in vita e l'attribuzione della quota di legittima

mediante donazioni né mediante un testamento.

La quota di legittima, infatti, si calcola considerando sia le donazioni che il *de cuius* abbia disposto durante la propria vita sia il valore della massa ereditaria, e cioè il patrimonio di cui il *de cuius* è titolare al momento del suo decesso. Una volta accertato il valore che è stato oggetto di donazione e il valore di ciò che è stato oggetto di trasmissione ereditaria, questi due valori si sommano e sulla somma che si ottiene si calcolano le quote di legittima.

Ad esempio, se Tizio ha donato 500 durante la sua vita e lascia un patrimonio di 100 al momento del suo decesso, al coniuge e un figlio, a entram-

ma di $\frac{1}{4}$, i quali quindi hanno diritto a percepire 400 per ciascuno. Se essi non trovano questo valore di 400 per ciascuno (e quindi un complessivo valore di 1.200) nel patrimonio lasciato dal *de cuius* al suo decesso, possono rivolgersi a chi abbia ricevuto donazioni dal *de cuius* per farsi restituire il valore che occorre per colmare le quote di legittima.

La tutela dell'azienda

Ora, quando il *de cuius* è un imprenditore, è abbastanza scontato che la sua azienda o la sua società abbia un valore estremamente elevato rispetto al resto del suo patrimonio; e quindi è abba-

stanza scontato che, se l'imprenditore dona la sua azienda o la sua società a uno dei suoi figli (o effettua la medesima attribuzione mediante un testamento), quando si tratta di fare il calcolo della legittima è abbastanza facile che il figlio beneficiario (per donazione o per testamento) dell'azienda o della società del padre abbia ottenuto molto di più della sua quota di legittima e che, pertanto, gli altri legittimari abbiano percepito molto di meno.

Se questi ultimi potessero pretendere dal figlio donatario dell'azienda o della società del padre che questi restituisca in parte quanto ricevuto in donazione, non solo ne nascerebbe una lite probabilmente assai lunga e complicata (e ciò, in particolare, in quanto si tratta di determinare il valore di ciò che è stato attribuito per donazione o per successione a causa di morte), ma soprattutto sarebbe pregiudicato l'equilibrio imprenditoriale dell'azienda.

Potrebbe infatti accadere che, in tal caso, le decisioni in azienda sarebbero da prendere con maggioranze che non si formano o che si formano con difficoltà; oppure che in azienda pretendano di entrare familiari non in grado di assumere decisioni aziendali o di lavorare in azienda; oppure che a livello di soci o di amministratori si instauri un clima continuamente litigioso. Insomma la controversia ereditaria per conseguire le quote di legittima potrebbe pregiudicare le sorti stesse dell'azienda.

L'introduzione nel nostro sistema giuridico del patto di famiglia ha inteso evitare proprio questo scenario: la leg-

2. GLI EFFETTI SULLA SUCCESSIONE

IL PATTO DI FAMIGLIA



**Effetti:
l'azione
di riduzione**

Le attribuzioni contenute nel patto di famiglia non sono soggette ad azione di riduzione. Vuol dire che non si considerano quando si tratta di calcolare la quota di legittima nell'eredità del disponente, quando si apre la successione di costui; le quote di legittima si calcolano solo tenendo conto di ciò che è stato donato dal de cuius durante la propria vita e da quanto è stato lasciato al suo decesso, senza considerare il patto di famiglia

ge dispone infatti che l'accordo raggiunto con il patto di famiglia non si possa mettere in discussione in sede ereditaria. In sostanza, quando si aprirà la successione dell'imprenditore:

- quanto è stato attribuito con il patto di famiglia non sarà soggetto all'obbligo di collazione;
- il calcolo della quota di legittima spettante ai familiari dell'imprenditore verrà effettuato solo sul patrimonio che risulterà di titolarità dell'imprenditore al momento del decesso (senza considerare ciò che è stato attribuito con il patto di famiglia), fermo restando, peraltro, che, una volta stabilito il valore della quota di legittima spettante a ciascun legittimario, costui non potrà pretendere per intero, ma dovrà scomputare l'attribuzione ottenuta con il patto di famiglia (ad esempio, se la massa

ereditaria lasciata dall'imprenditore vale 1000 e gli sopravvivono il coniuge e due figli, a ciascuno di essi spetta una legittima di 250; se il coniuge e il figlio A nel patto di famiglia hanno percepito 100 e il figlio B ha percepito 400, nella successione dell'imprenditore al coniuge e al figlio A spetta una legittima di 150, mentre al figlio B non compete alcunchè a titolo di legittima).

La stipula del patto

Come si procede dunque alla stipula di un patto di famiglia?

È necessario, anzitutto, che il contratto sia stipulato alla presenza di

Il contratto va stipulato in presenza di tutti i legittimari Il prescelto «liquida» i fratelli e il coniuge dell'imprenditore con una somma concordata

tutti coloro che sarebbero i legittimari dell'imprenditore se egli morisse nel momento stesso in cui si stipula il contratto.

Al riguardo si pone il problema se il patto di famiglia sia ugualmente stipulabile se non intenda parteciparvi qualcuno di coloro che dovrebbero prendervi parte (ad esempio, uno dei figli dell'imprenditore, magari immaginandolo non contento del fatto di non esser stato prescelto per guidare in futuro l'azienda di famiglia).

- Secondo un'interpretazione ortodossa, il contratto non potrebbe stipularsi se non con il consenso di tutti coloro che la legge indica come di necessaria presenza.

- Una tesi meno rigoristica afferma invece che il patto di famiglia si possa intanto stipulare tra coloro che vi concordano. Quanto agli altri: da un lato costoro potranno sempre aderire in futuro al patto già stipulato; d'altro lato, immaginando sia la loro non partecipazione originaria sia la loro non adesione successiva, se ne dovrebbe concludere che per costoro il patto di famiglia non produce effetti e cioè si deve considerare come una normale donazione (mentre, d'altro lato, si dovrebbe ritenere che il patto di famiglia espliciti i propri effetti per chi vi abbia partecipato).

- Una tesi ancor più liberale (e probabilmente preferibile) è quella secondo cui la mancata partecipazione, da parte di un legittimario dell'imprenditore, alla stipula del patto di famiglia non impedisce né la stipula del patto di famiglia né impedisce che gli effetti del patto di famiglia si dispieghino anche verso coloro che non vi partecipino. Si osserva infatti che la legge riserva ai familiari dell'imprenditore (diversi da colui che è beneficiario dell'impresa di famiglia) il credito alla percezione di una somma di valore pari a quello che sarebbe la loro quota di legittima se, nel momento stesso in cui il patto di famiglia si stipula, si aprisse la successione a causa di morte dell'imprenditore e la sua eredità fosse composta solamente da ciò che è attribuito al discendente beneficiario

dell'impresa di famiglia e tale eredità fosse per intero devoluta a costui.

Ebbene, se questo è quanto la legge vuole, si argomenta che la stipula e gli effetti del patto di famiglia non possono essere ostacolati dall'assenza di uno dei familiari dell'imprenditore al tavolo in cui il patto di famiglia si firma, in quanto, se ciascuno degli interessati è messo in condizione di ottenere ciò che per legge gli spetta, con la stipula del patto di famiglia si raggiungono gli obiettivi che la legge vuole perseguire (la continuità dell'impresa di famiglia), senza che nessuno subisca alcuna diminuzione. Né può considerarsi un ostacolo l'eventualità che non si raggiunga un accordo sull'entità del predetto credito, in quanto, in caso di disaccordo, è sempre possibile ricorrere a un giudice per ottenerne l'esatta quantificazione.

Quanto alle attribuzioni che il contratto sul patto di famiglia deve contenere, vi è anzitutto quella avente a oggetto l'azienda o la quota di partecipazione alla società di famiglia a favore di uno dei discendenti dell'imprenditore, vale a dire colui che egli ritiene maggiormente in grado di portare avanti l'attività aziendale dopo il padre.

La legge inoltre impone che il figlio beneficiario dell'azienda di famiglia liquidi agli altri legittimari (vale a dire il coniuge del *de cuius* e gli altri suoi discendenti) un valore uguale a quello delle quote di legittima che a costoro spetterebbero se in quel medesimo contesto si aprisse la successione dell'imprenditore e come se l'impresa di

3. CHI PARTECIPA ALL'ACCORDO

LA STIPULA DEL CONTRATTO



La legge dispone che alla stipula del patto di famiglia devono partecipare tutti coloro che sarebbero legittimari dell'imprenditore se, al momento stesso di stipula del patto, si aprisse la sua successione ereditaria. Ci si chiede se mancando taluno di costoro il patto di famiglia possa essere ugualmente stipulato. L'opinione ortodossa conclude in senso negativo. Un'opinione più liberale conclude in senso positivo.

famiglia attribuita al figlio che deve continuarla fosse l'unico bene presente nell'eredità.

Dato che è abbastanza difficile che il figlio beneficiario dell'attribuzione dell'azienda abbia le risorse per liquidare gli altri partecipanti alla stipula del patto di famiglia, ci si chiede se queste attribuzioni agli altri legittimari diversi dal figlio beneficiario dell'azienda possano essere fatte direttamente dal padre imprenditore.

Secondo una corrente di pensiero che interpreta in modo rigoroso il tenore letterale della legge, il patto di famiglia non sarebbe stipulabile se non immaginando che sia il figlio beneficiario dell'azienda e effettuare le attribuzioni spettanti ai suoi fratelli. Una tesi più liberale (e probabilmente preferibile) ammette invece che il

patto di famiglia possa essere stipulato anche immaginando che sia il padre imprenditore a effettuare tutte le attribuzioni previste nel contratto: e così, affidare l'azienda di famiglia al figlio ritenuto maggiormente in grado di svolgere il ruolo aziendale e compensare invece gli altri figli attribuendo loro altri beni, diversi dall'azienda di famiglia: ad esempio denaro, strumenti finanziari, immobili eccetera.

Gli esempi concreti

Vi è poi da riflettere sul punto se qualsiasi quota di partecipazione in qualsiasi società possa essere oggetto del

questo aspetto, qualsiasi quota di partecipazione in qualunque tipo di società potrebbe essere oggetto del patto di famiglia: nel silenzio della legge sarebbe infatti implausibile, prima ancora che praticamente impossibile, distinguere, ad esempio tra due soci di una Spa, l'uno titolare del 51% e l'altro titolare del 49%, e ammettere la stipulabilità del patto di famiglia per il primo e non ammetterla per il secondo.

Oppure decidere se, nel caso di tre fratelli titolari della loro società per 1/3 ciascuno, essi possano o meno procedere alla stipula di un patto di famiglia con i loro figli; e pure, sempre nel silenzio della legge, in-

Il trasferimento da padre a figlio non paga l'imposta di successione e donazione se il beneficiario prosegue l'attività per almeno 5 anni

patto di famiglia o se possano esserne oggetto solo le quote di partecipazione al capitale sociale che abbiano una certa consistenza e solo quelle in determinate società.

In altre parole, secondo una tesi rigoristica oggetto di patto di famiglia potrebbe essere solo la quota di partecipazione che consenta a chi la riceva di esercitare un ruolo, per così dire, "imprenditoriale" (ad esempio, la quota del 51% di una Spa). Vi è invece una tesi meno rigoristica (e probabilmente preferibile) secondo la quale, partendo dalla considerazione la legge non pone alcuna limitazione su

dicare come stipulabile il patto di famiglia nel caso del fratello che lavori in azienda rispetto a quello che, pur essendo titolare di un terzo del capitale sociale, svolga la sua attività totalmente al di fuori dell'azienda familiare.

E si potrebbe procedere con mille altri esempi i quali espliciterebbero con chiarezza che distinguere caso da caso, senza che la legge abbia indicato come effettuare queste distinzioni, sarebbe un'operazione la cui difficoltà o la cui impossibilità rappresentano con evidenza che la tesi rigoristica non è di molto respiro.

I vantaggi fiscali

Il patto di famiglia, oltre ad avere i pregi fin qui descritti, sia sotto il profilo imprenditoriale, sia sotto il profilo giuridico, ha anche alcuni importanti risvolti fiscali.

Infatti, il Testo unico dell'imposta di successione e donazione dispone che, se il patto di famiglia ha a oggetto un'azienda, il trasferimento dal padre al figlio è completamente sottratto all'imposta di successione e donazione, a condizione che il figlio beneficiario dell'attribuzione dell'azienda prosegua l'esercizio dell'attività d'impresa per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, impegnandosi in tal senso mediante un'apposita dichiarazione da rendere nell'ambito del contratto sul patto di famiglia.

Quanto invece al patto di famiglia che abbia a oggetto una quota di partecipazione al capitale di una società, anche in questo caso è disposta la completa non soggezione all'imposta di successione e donazione, a condizione che:

- si tratti della quota di partecipazione a una società di persone; oppure:
- se si tratta della quota di partecipazione a una società di capitali, sia una quota di partecipazione dalla quale deriva, per chi ne diventa titolare, l'acquisizione o l'integrazione del controllo della società partecipata, vale a dire il 50,01% dei voti spettanti nell'assemblea ordinaria, quella cioè competente all'approvazione del bilancio e alla nomina del-

4. L'ESONERO DAI TRIBUTI

TRATTAMENTO TRIBUTARIO



L'attribuzione dell'azienda è esclusa dall'imposta di donazione se il beneficiario prosegua l'impresa per almeno 5 anni. Niente tassazione anche quando il patto di famiglia riguarda una partecipazione al capitale di una società di persone. Quando si tratta di una società di capitali, l'esonero da tassazione è condizionato al fatto che si tratti di una quota "di controllo" (50,01 per cento dei voti in assemblea ordinaria), sia "acquisito" sia "integrato" (aumento del controllo).

le cariche sociali.

Per acquisizione del controllo s'intende, ad esempio, il caso in cui:

- il figlio beneficiario del patto di famiglia, che non sia socio della società in questione, ottenga il trasferimento a suo favore di una quota che gli attribuisca almeno il 50,01% dei voti in assemblea ordinaria;
- il figlio beneficiario del patto di famiglia, che sia già socio della società in questione, ad esempio per la quota del 20%, ottenga il trasferimento a suo favore di una quota che gli attribuisca almeno un altro 30,01% dei voti esprimibili in assemblea ordinaria, in modo che egli con ciò consegua, appunto, almeno il 50,01% dei voti in assemblea ordinaria.

Per integrazione del controllo s'in-

tende, ad esempio, il caso in cui il figlio beneficiario del patto di famiglia, che sia già socio per la quota del 60% (e quindi abbia già il controllo della società) ottenga il trasferimento a suo favore di un'ulteriore quota di partecipazione al capitale sociale (ad esempio la quota del 10%), in modo da consolidare, appunto, la sua situazione di controllo.

Compensazioni tra fratelli

Se tutto quanto precede non presenta, in linea di massima, problemi applicativi di particolare complessità,

Dalla Suprema corte un'interpretazione penalizzante per l'intesa sul discendente chiamato a proseguire l'attività

una questione invece del tutto irrisolta dal legislatore è quella delle attribuzioni che siano fatte ai partecipanti al patto di famiglia diversi dal figlio beneficiario dell'azienda o della quota di partecipazione al capitale della società di famiglia.

Infatti, il testo unico dell'imposta di donazione prende in esame (detassandola) l'attribuzione dell'azienda (o della quota di partecipazione al capitale di una società) dal padre al figlio, ma non prende in considerazione le "compensazioni" degli altri par-

tecipanti al patto di famiglia.

Come visto sopra, la legge prevede che il figlio beneficiario del trasferimento dell'azienda o della società di famiglia provveda a liquidare ai suoi fratelli attribuendo loro una somma di danaro (o altri beni). Allora ci si domanda quale sia il trattamento fiscale di questa attribuzione.

Deve considerarsi come se fosse una donazione tra fratelli? In tal caso, il carico fiscale di questa attribuzione (tassata con l'imposta di donazione) sarebbe quello risultante dall'applicazione dell'aliquota del 6% al valore dell'attribuzione eccedente la soglia (franchigia) di 100mila euro.

Deve invece considerarsi come un'attribuzione che è materialmente effettuata tra fratelli, ma che si deve intendere come se fosse effettuata dal padre, per il tramite del figlio beneficiario con il trasferimento dell'azienda o della quota di partecipazione al capitale della società di famiglia? In tal caso, il carico fiscale di questa attribuzione sarebbe il risultato dell'applicazione dell'aliquota del 4% al valore eccedente la franchigia di 1 milione di euro.

La Cassazione e i dubbi

È proprio questa, dunque, la tematica su cui la Cassazione è intervenuta con la menzionata ordinanza n. 32873 del 19 dicembre 2018. Nel caso che la Cassazione ha esaminato una madre aveva attribuito l'azienda al figlio maschio e costui aveva compensato la sorella, versandole

una somma in denaro.

Quest'ultima attribuzione era stata tassata, in sede di registrazione del contratto recante il patto di famiglia, con l'aliquota del 4% per il valore eccedente la franchigia di 1 milione (e, cioè, come se fosse stata una donazione "indirettamente" effettuata dalla madre a favore della figlia). La stessa impostazione era stata avallata dalla Ctr Lombardia nella sentenza 41 del 6 maggio 2011.

Giudicando la fiscalità di questa "compensazione" tra fratelli, la conclusione della Cassazione è stata invece quella di ritenerla una donazione che abbia come donante l'assegnatario dell'azienda e come donatario il legittimario non assegnatario.

Questa conclusione non pare possa essere condivisa.

Infatti, intravedere, nel patto di famiglia, una donazione tra fratelli per le "compensazioni" che tra essi intercorrono, significa configurare il patto di famiglia come una «donazione modale» (e cioè caratterizzata da un gravame a favore del donatario): ora, è senz'altro vero che il legittimario beneficiario dell'azienda o della quota di partecipazione al capitale della società di famiglia, compensando i suoi fratelli, adempie a un obbligo che in capo al medesimo origina per effetto del patto di famiglia (quindi già da questo si nota che non si tratta esattamente di una liberalità, anzi); ma è vero soprattutto che, ricevendo l'attribuzione dal fratello beneficiario dell'impresa di famiglia, i fratelli di costui perdono il diritto a pretendere la

5. IL PRESCELTO LIQUIDA I FRATELLI

LA LIQUIDAZIONE DEI LEGITTIMARI



Se il figlio assegnatario dell'impresa liquida gli altri fratelli:

- Cassazione 32823/2018: aliquota 6%
- Franchigia di 100mila euro
- Tesi meno rigorosa: aliquota 4% con franchigia di 1 milione

Infatti: non è una donazione modale; non è una donazione fra fratelli; il fratello che riscuote il credito compensa questa sua liquidazione con la perdita dell'azione di riduzione e del diritto alla collazione.

collazione e il diritto ad agire con l'azione di riduzione verso il fratello beneficiario del trasferimento dell'azienda o della quota di partecipazione alla società di famiglia, se l'attribuzione da lui ricevuta eccede la sua legittima.

In sostanza, se il patto di famiglia prevede un'attribuzione di 100 dal disponente al legittimario assegnatario e un'attribuzione di 20 da costui al fratello non assegnatario, nel patrimonio del legittimario assegnatario vi è un incremento di (100 - 20 =) 80, mentre il patrimonio del legittimario non assegnatario non si incrementa di alcunché, perché egli bensì acquisisce un valore di 20 ma sostanzialmente perde ogni pretesa sull'eredità paterna.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Nicola
Cavalluzzo
relatore

Il nuovo alfabeto delle crisi d'impresa

*La riforma
abolisce il termine
«fallimento»
e punta a prevenire
i default
estendendo
la vigilanza
e introducendo
la procedura
di allerta*

Le procedure concorsuali ma, in linea generale, tutta la materia dell'insolvenza, hanno visto succedersi negli ultimi tempi una serie di modifiche legislative, restando però sempre ancorate alla normativa di base costituita dal Regio decreto del 19 marzo 1942, n. 267.

Questo modo un po' convulso di legiferare ha accentuato il divario tra le disposizioni innovate e quelle "tradizionali" che restano legate a un contesto storico molto lontano dall'attuale. Di qui la necessità di mettere mano a tutta la materia con un intervento organico per riportare linearità all'intero corpus normativo, in tal modo dando anche seguito alle sollecitazioni provenienti dall'Unione europea con, ad esempio, il Regolamento (Ue)

2015/848 e la raccomandazione n. 2014/135/UE del 12 marzo 2014.

La riforma

Questo intervento è stato attuato con la legge 155/2017 che contiene la delega al Governo per la riforma della crisi d'impresa e dell'insolvenza. Proprio nel mese di gennaio il consiglio dei ministri ha approvato il decreto legislativo, recependo le indicazioni raccolte durante la consultazione.

La riforma della crisi d'impresa, da un lato, cancella l'espressione «fallimento» considerata negativa e screditante per chi lo subisce e, dall'altro, definisce i concetti di:

- «crisi», ovvero lo stato di difficoltà economica che rende probabile l'insolvenza;
- «insolvenza», ovvero fatti che dimostrano l'incapacità di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni.

Ma l'innovazione più interessante è l'introduzione di una procedura d'allerta e di composizione assistita della crisi.

La procedura di allerta

Per favorire l'emersione tempestiva della crisi e della perdita del *going concern*, la riforma (integrando l'articolo 2086 del Codice civile, richiamato nei successivi articoli 2257, 2380-bis, 2409-novies e 2475) obbliga l'imprenditore (diverso da quello individuale) a implementare un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato e ad at-

1. LE RIFORME

LE PRECEDENTI MODIFICHE RILEVANTI

- Dlgs 5/2006
- Dlgs 169/2007
- Dlgs 180/2015
- Dlgs 54/2018

LE ULTIME NOVITÀ

- Sostituito termine "fallimento"
- Definiti i concetti di "crisi" e "insolvenza"
- Procedura allerta e composizione assistita crisi

tivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti per il superamento della crisi. Inoltre, introduce particolari oneri di segnalazione in capo ad alcuni soggetti qualificati (organo di controllo, revisore, creditori pubblici) in presenza di indizi di crisi quali gli squilibri di natura patrimoniale, reddituale e finanziario rilevabili attraverso appositi indici la cui elaborazione è demandata al Consiglio nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili.

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.

Questi soggetti hanno infatti l'obbligo di verificare che l'organo amministrativo valuti costantemente, assumendole conseguenti idonee iniziative, se l'assetto organizzativo dell'impresa è adeguato, nonché se sussiste l'equilibrio economico finanziario e quale è il prevedibile andamento della

tenute necessarie per superare lo stato di crisi, i soggetti di cui al comma 1 informano senza indugio l'organismo di composizione della crisi d'impresa («Ocri»), fornendo ogni elemento utile per le relative determinazioni, anche in deroga al disposto dell'articolo 2407, primo comma, del Codice civile quanto all'obbligo di segretezza.

La tempestiva segnalazione all'organo amministrativo costituisce causa di esonero dalla responsabilità solidale per le conseguenze pregiudizievoli delle omissioni o azioni successivamente poste in essere dal

Il collegio sindacale e i revisori legali devono intercettare i segnali di pericolo per la continuità aziendale e avvisare l'organo amministrativo

gestione, nonché di segnalare immediatamente allo stesso organo amministrativo l'esistenza di fondati indizi della crisi (articolo 14 dello schema di decreto legislativo).

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 trenta 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 sessanta giorni delle misure ri-

predetto organo, che non siano conseguenza diretta di decisioni assunte prima della segnalazione, 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 quindici giorni lavorativi dalla ricezione della segnalazione o dell'istanza del debitore, l'Ocri convoca dinanzi 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 sono decorsi novanta 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) dello schema di decreto legislativo sulla crisi di impresa.

La crisi è riscontrabile precocemente se si è in grado di "intercettare" quali siano gli effettivi segnali della stessa. A tal riguardo un importante contributo è stato fornito dalla Fondazione nazionale dei commercialisti con un documento divulgato nel febbraio 2018, con il quale la Fondazione ha fornito 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. Infatti 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

2. LE DEFINIZIONI

Crisi

- Stato di difficoltà che rende probabile l'insolvenza si manifesta con incapacità flussi di cassa futuri di far fronte a obbligazioni

Insolvenza

- Si manifesta con inadempimenti che dimostrino incapacità del debitore di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni

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 versione prospettica e non più storica, volta a individuare l'incapacità 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 socio-economico 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.

È inoltre prevista una procedura di segnalazione esterna (all'articolo 15 del decreto) 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 (arti-

ditori pubblici qualificati faranno una segnalazione all'Ocri, anche per la segnalazione 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.

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. Per quanto riguarda i parametri da utilizzare per individuare i cosiddetti indizi della crisi, il delegante 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 saranno identificati dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili. Infine, è previsto 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 con-

In presenza di debiti di importo rilevante è prevista la segnalazione «esterna» da agenzia delle Entrate, Inps e agente della riscossione

colo 15, comma 2). Tutti questi soggetti, in presenza di fondati indizi dell'esistenza della crisi avendo il debitore superato l'importo rilevante ai sensi di legge, hanno l'obbligo di segnalarlo immediatamente all'organo amministrativo, che ha novanta 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, questi cre-

trollo, ovviamente se esistenti. Ancora una volta viene chiamato in causa 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 il delegante aveva previsto un abbassamento delle soglie per quelle società (*rectius*: srl) in cui la nomina dell'organo di controllo è solo eventuale e scatta al superamento di parametri dimensionali oltre che in presenza di altri requisiti.

Srl e organo di controllo

In attuazione della delega, il legislatore modifica, riducendoli, i parametri di bilancio al cui superamento si rende obbligatoria la nomina dell'organo di controllo del revisore nelle Srl (nelle Spa il collegio sindacale e l'attività di revisione sono sempre obbligatori). La materia è regolata dalle disposizioni del Codice civile (articolo 2477) integrate dalle Norme di comportamento del collegio sindacale predisposte dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili (quindi cogenti per gli iscritti all'Albo, consigliate per tutti gli altri soggetti che ricoprono l'incarico).

È bene precisare che non si tratta di una scelta (sindaco unico/ collegio o revisore) effettiva in quanto il

3. IL CODICE

ATTIVITÀ	NORMA DI RIFERIMENTO
<ul style="list-style-type: none"> ● Attività di vigilanza in generale ● Attività di vigilanza sugli amministratori ● Verifica del principio della continuità di impresa ● La sollecitazione degli amministratori 	<ul style="list-style-type: none"> ● Articolo 2403, Codice civile ● Articoli 2391, 2403 bis, 2405 del Codice civile ● Articoli 2423 bis e 2446 del Codice civile ● Articolo 2406, Codice civile

rinvio alle disposizioni previste per le Spa obbliga comunque alla nomina del revisore. Pertanto la Srl potrà alternativamente affidare il controllo a un revisore o a un organo di controllo (monocratico o collegiale) cui affiderà anche la revisione oppure a un organo di controllo cui si affiancherà un revisore.

L'obbligo nasce allorché la società, per due esercizi consecutivi, presenti requisiti dimensionali ridotti in maniera considerevole rispetto a quelli attuali. Infatti il totale dell'attivo dello stato patrimoniale o i ricavi delle vendite o delle prestazioni viene ridotto a 2 milioni di euro (mentre la soglia attuale è di 4,4 milioni per l'attivo e di 8,8 milioni per i ricavi) e il numero di dipendenti occupati in media durante l'esercizio è diminuito a 10 unità (at-

tualmente la richiesta è che siano almeno 50 unità).

La legge delega di riforma della disciplina della crisi di impresa e dell'insolvenza, oltre ad abbassare le soglie previste per la nomina obbligatoria dell'organo di controllo o del revisore nelle Srl, ampliando quindi i soggetti che avranno necessità di procedere alla nomina, interviene anche per meglio regolare la fattispecie della mancata nomina, preveden-

lancio consolidato o controlla una società soggetta alla revisione legale dei conti o ancora quando emette titoli di debito o è controllata da una quotata o esercita attività sportiva professionistica. Nessuna novità ovviamente per le Spa, che sono sempre obbligate alla nomina del collegio sindacale e ad affidare l'incarico della revisione legale dei conti.

Al di fuori di tali casi, invece, è rimessa all'autonomia statutaria della sin-

Si abbassano notevolmente i limiti di fatturato, dipendenti e attivo dello stato patrimoniale che obbligano le Srl al collegio sindacale e al revisore

do che tra i soggetti legittimati a segnalare al Tribunale l'omissione rientri anche il conservatore del Registro dell'impresa. L'obbligo di nomina cessa quando per tre (attualmente 2) esercizi consecutivi non sia superato alcuno dei limiti dimensionali innanzi ricordati.

Ulteriore novità è che sarà sufficiente il superamento anche di uno solo dei predetti limiti per due esercizi consecutivi, mentre la norma attuale prevede il superamento di due elementi per due esercizi consecutivi. Anche questo aspetto amplia la platea dei soggetti interessati dalla modifica normativa che va ad intervenire direttamente sul Codice civile.

Per completezza espositiva si precisa che, oltre ai casi predetti, l'obbligatorietà scatta oggi anche quando la società è tenuta alla redazione del bi-

gola Srl la scelta di nominare i controllori, nonché la determinazione delle competenze e dei poteri degli stessi.

Quando scatta l'obbligo

In linea generale, ai sensi dell'articolo 2477, comma 6, il presupposto si verifica con l'Assemblea che approva il bilancio in cui vengono superati i limiti. A partire da tale data ci sono trenta giorni per provvedere.

Venendo però incontro alle esigenze del mondo produttivo, il Governo, per le società in esercizio, ha fissato un termine più ampio di nove mesi sia per procedere alla nomina dell'organo di controllo/revisore sia per adeguare gli statuti. Tale termine decorre dalla data di entrata in vigore della norma come novellata, che è fissata nel trentesimo giorno suc-

cessivo alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

L'organo di controllo

Come segnalato in precedenza, 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 Raccomandazione n. 2014/135/UE, consistente nel permettere alle imprese sane ma in difficoltà finanziaria di ristrutturarsi per evitare l'insolvenza e proseguire nell'attività. 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.

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 di coloro che saranno obbligati a nominarli. Abbiamo già evidenziato che la Srl, se obbligata, deve nominare in ogni caso il revisore cui eventualmente potrà affiancare un organo sindacale monocratico o collegiale con le caratteristiche ricordate più sopra. In presenza del solo revisore, questi effettuerà le attività di cui all'articolo 14 del decreto legislativo 39/10 (controlli contabilità e rilevazione fatti gestio-

4. I LIVELLI DI CRISI

I primi segnali

Ritardo continuo nei pagamenti dei fornitori, delle retribuzioni ai dipendenti e delle imposte; licenziamenti del personale o dei vertici aziendali; impiego delle riserve accumulate sino a quel momento

Stato di debolezza

Quando vi è una scarsa produzione di reddito

Pre-dissesto

Quando su uno stato di debolezza si innesta uno squilibrio fondamentale con la connessa scomparsa di redditività favore di beneficiarie possedute ciascuna da un gruppo familiare

Stato di insolvenza

Situazione di impotenza, funzionale e non transitoria, che non permette di soddisfare regolarmente e con mezzi normali le proprie obbligazioni per il venir meno delle condizioni di liquidità e di credito necessarie all'attività

nali; rilascio relazione); l'organo di controllo invece vigilerà ai sensi dell'articolo 2403, effettuando:

- controlli preventivi (es. esame degli ordini del giorno di assemblee, consigli di amministrazione, comitato esecutivo eccetera);
- controlli contestuali (partecipazione ai cda o incontri con l'amministratore unico, alle assemblee ecc.);
- 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 evidenzia 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

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.

Come segnalato, laddove si evidenzino dei rischi il collegio sollecita gli amministratori all'adozione delle opportune contromisure e, in caso di inerzia, adotta le azioni previste per rimuovere eventuali violazioni. Il collegio è comunque tenuto a riassumere le conclusioni dell'attività di vigilanza posta in essere in un apposito paragrafo della relazione, da proporre all'assemblea in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio.

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 convenienza delle scelte di gestione, ma sulla legittimità delle scelte stesse e

Il controllo non è di merito ma di legittimità delle scelte effettuate e di conformità rispetto all'oggetto e agli obiettivi della società

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.

Vigilanza sulla legge e sullo statuto

L'attività di vigilanza in esame è esercitata mediante l'acquisizione

la verifica del procedimento decisionale degli amministratori.

Compito importante, in quanto la vigilanza è finalizzata a evitare che gli amministratori effettuino 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 su adeguatezza dell'assetto

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 re-

5. OBBLIGO DI SEGNALAZIONE

SOGGETTI TENUTI A VIGILARE

● Organo di controllo

● Revisore

L'ATTIVITÀ DI CONTROLLO SI ARTICOLA ESSENZIALMENTE IN TRE FASI

❶ Istruttoria: dovere di assumere informazioni

❷ Valutativa: esame conformità rispetto a norme e principi

❸ Sanzionatoria: comportamenti da adottare in base alle violazioni riscontrate

sponsabile sul lavoro svolto dai collaboratori.

Nel corso dell'incarico, il sindaco:

- pianifica e svolge interventi di vigilanza sulla adeguatezza dell'assetto organizzativo;
- segnala agli amministratori, informandone il soggetto incaricato della revisione legale, se presente, eventuali nuovi rischi riscontrati;
- 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



**Franco
Roscini Vitali**
relatore

Leggi, giudici e Oic «guidano» i bilanci

Agli interventi del Dl fiscale e della manovra si affiancano alcune importanti precisazioni della Cassazione e dell'Organismo italiano di contabilità

Il 2019 presenta diverse novità per quanto riguarda i bilanci: non solo per gli interventi disposti dal decreto legge fiscale (il 119/18) e, da ultimo, con la manovra (la legge di bilancio 185/18), ma anche per alcuni interventi dell'Organismo italiano di contabilità e diverse indicazioni giunte dalla prassi e dalla giurisprudenza.

La nota integrativa

La redazione della nota integrativa deve essere oggetto di particolare attenzione da parte delle imprese: questo, a parte le ovvie motivazioni civilistiche, anche ai fini tributari.

Per esempio, la legge per il mercato e la concorrenza (124/17) ha introdotto per le imprese l'obbligo di indicare

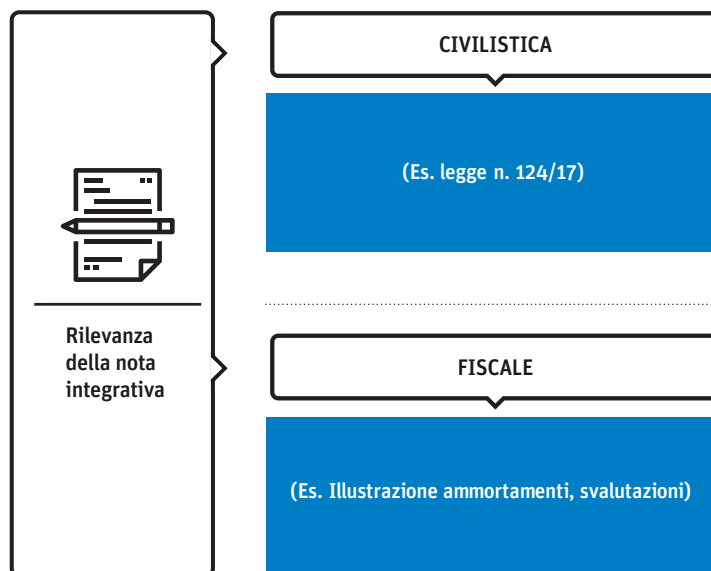
nella nota integrativa le somme superiori a 10mila euro percepite, a qualunque titolo, dalle pubbliche amministrazioni o da società controllate da pubbliche amministrazioni o da società a partecipazione pubblica: il mancato rispetto di quest'obbligo comporta la restituzione delle somme, la risoluzione del contratto e la revoca, anche parziale, delle agevolazioni concesse.

Dal punto di vista tributario, in alcune occasioni l'agenzia delle Entrate ha dato particolare rilievo al contenuto della nota integrativa: per esempio, nella risposta a un interpello dello scorso anno, non resa pubblica (si veda *Il Sole 24 Ore* del 12 ottobre 2018).

La risposta, relativa all'affrancamento dell'avviamento in base a quanto dispone l'articolo 15 del decreto legislativo 185/08, riguarda le società che hanno acquisito partecipazioni di controllo, mediante operazioni fiscalmente neutrali o operazioni aventi carattere realizzativo, le quali intendono ottenere il riconoscimento fiscale del maggior valore delle partecipazioni riferibile ad avviamento o altri beni immateriali, purché tale valore emerga dal bilancio consolidato. Tuttavia, nel caso oggetto del quesito, l'avviamento non è iscritto separatamente nello stato patrimoniale perché la partecipazione è valutata con il metodo del patrimonio netto.

A parte la problematica, non ricorrente, è il contenuto sostanziale della risposta che riveste interesse: l'Agenzia precisa che la nota integrativa, laddove corredata dai dati che non

1. LA NOTA INTEGRATIVA



hanno potuto trovare autonoma collocazione nello stato patrimoniale, consente l'affrancamento dei maggior valori riferiti ad avviamento e altri beni immateriali.

Un altro esempio è la sentenza 21809/18 della Cassazione nella quale i giudici enfatizzano l'importanza dell'informativa. Il caso riguarda la svalutazione delle rimanenze, la cui informativa non è contenuta nella nota integrativa con l'effetto che la svalutazione non è fiscalmente deducibile.

La Corte di cassazione è coerente con il contenuto della precedente sentenza 20680/15 che condivide il comportamento dei verificatori che hanno considerato in deducibile parte degli ammortamenti iscritti in bilancio. Gli ammortamenti, seppure ricompresi entro i limiti consentiti dalla norma fi-

sce, non erano commentati nella nota integrativa che non illustrava il cambiamento della stima e il conseguente incremento delle aliquote applicate: infatti, l'articolo 2426, n. 2, del Codice civile richiede l'illustrazione, nella nota integrativa, delle eventuali modifiche dei criteri d'ammortamento e dei coefficienti applicati. I principi contabili Oic 16 e Oic 29, relativi a immobilizzazioni materiali e cambiamenti di stime, illustrano la disposizione contenuta nel Codice civile inte-

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.

Tuttavia, in alcuni casi, la derivazione rafforzata è richiamata in modo im-

Prosegue con qualche incertezza interpretativa l'applicazione della «derivazione» dettata dalle disposizioni in vigore dall'esercizio 2016

grandola con indicazioni operative.

Analoghe conclusioni erano contenute nella sentenza della Cassazione 22016/14.

Derivazione rafforzata

La derivazione rafforzata è una delle novità fiscali conseguenti al debutto, dall'esercizio 2016, delle norme in materia di bilancio introdotte dal decreto 139/15.

In base al principio di derivazione rafforzata rilevano, in deroga alle disposizioni del Tuir, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai principi contabili nazionali.

La derivazione rafforzata, per l'articolo 83 del Tuir, si applica alla «qualificazione», che consiste nell'esatta

proprio, o quantomeno non pertinente: infatti, molte situazioni che si vorrebbero far rientrare in tale ambito erano già risolte, dalle norme del Tuir, prima dell'entrata in vigore della nuova disposizione e, pertanto, anche per le micro-imprese alle quali non si applica la derivazione rafforzata.

Un esempio riguarda i costi iscritti nel conto economico con contropartita il conto «Debiti per fatture da ricevere» (che nel bilancio confluisce nel conto «Debiti verso fornitori»): nessuno, prima dell'introduzione della derivazione rafforzata, ha mai messo in dubbio la deducibilità di questi costi, se è rispettato il principio di competenza.

Medesime considerazioni riguardano gli sconti da corrispondere ai clienti in base a precisi accordi/impegni con-

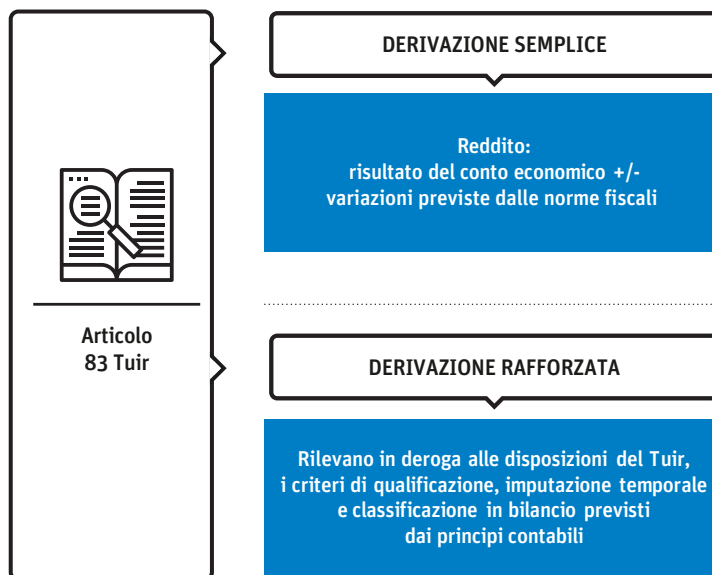
trattuali, commisurati alle vendite effettuate nell'esercizio, anche se la materiale quantificazione avviene nell'esercizio successivo: nel bilancio in chiusura sono stati contabilizzati, da sempre, tra i debiti.

Altro esempio sono i premi da corrispondere ai dipendenti in base ad accordi contrattuali che, nel bilancio in chiusura, costituiscono debiti: discorso diverso se i parametri di calcolo non sono prefissati e lo saranno nel successivo esercizio in base ad accordi sindacali intervenuti nel successivo esercizio. In tale situazione, nel bilancio sarà eventualmente contabilizzato un fondo, ma solo se i parametri di calcolo divengono noti entro la predisposizione del bilancio: in caso contrario, per l'Oic 31, potrebbe trattarsi di passività probabili ma di ammontare non determinabile, la cui esistenza deve essere segnalata nella nota integrativa.

Se è iscritto un fondo, il costo sarà deducibile nel successivo esercizio (articolo 107, comma 4, del Tuir), anche se entro la data di redazione del bilancio il costo diventa certo. Infatti l'aggiornamento della stima non può portare all'iscrizione di un debito, come precisato dall'Oic nella risposta confermata definitivamente nella Newsletter del mese di maggio 2018.

Anche con riferimento all'imputazione temporale, ovvero all'applicazione del principio di competenza, che comporta la correlazione dei costi ai ricavi, il fisco si è già pronunciato in tal senso in tempi lontani con le risoluzioni 9/2940/81 e con le più recenti

2. LE DUE DERIVAZIONI



52/E/98 e 14/E/98. Con la prima è stata riconosciuta la deducibilità di costi di urbanizzazione non ancora sostenuti ma correlati a ricavi già conseguiti, mentre le risoluzioni del 1998 riguardano, la prima, i costi di ripristino ambientale sostenuti alla chiusura delle discariche e la seconda le imprese che ritirano rifiuti e conseguono ricavi, mentre i costi di smaltimento delle giacenze finali sono sostenuti nell'esercizio successivo.

In definitiva, molte situazioni che oggi si vorrebbero risolvere in base alla nuova norma sulla derivazione rafforzata, erano già, da sempre, risolte in base alla «derivazione semplice» senza che generalmente mai nessuno le avesse messe in dubbio.

Tuttavia, alcune risposte dell'agenzia delle Entrate emanate nel

2018 in risposta a interpelli, confermano che in alcuni casi le imprese non sempre hanno chiaro il contenuto dei principi contabili.

Per esempio, la risposta 100 riguarda una società che occupa un immobile in locazione, alla quale la società di gestione immobiliare, proprietaria dell'immobile, riconosce un contributo a fronte dei lavori di ristrutturazione eseguiti.

Il quesito riguarda la contabilizzazione del contributo che la società intende ripartire sulla durata della locazione, come previsto dall'interpretazione internazionale Sic 15 «Leasing operativo - Incentivi».

Senza ricorrere alle interpretazioni internazionali che riguardano gli

quota parte dei proventi rinviata a uno o più esercizi successivi.

Ancora, la risposta 119 conferma che il provento spettante a seguito di un lodo arbitrale, vincolante e immediatamente esecutivo, si iscrive nel bilancio dell'esercizio in cui l'Organo arbitrale si pronuncia, non rilevando il fatto che la controparte non ne abbia dato immediata esecuzione.

Tra l'altro la società, invocando l'applicazione della derivazione rafforzata, precisa di non essere micro-impresa e di redigere il bilancio in conformità alle disposizioni del Codice civile e dei principi contabili nazionali.

Tuttavia, la risposta favorevole dell'Agenzia si può estendere anche alle micro-imprese: in caso contrario ci sarebbe da chiedersi in quale esercizio una micro-impresa debba rilevare il provento. Si noti che la società cita, a favore della derivazione rafforzata, il principio contabile Oic 31 che, sul punto in questione, vale per la generalità delle imprese.

Concessa la facoltà di sospendere le svalutazioni di titoli non immobilizzati alle imprese che non adottano i principi internazionali

Ias/Ifrs, la soluzione del quesito è nei principi contabili nazionali, precisamente nell'Oic 18 relativo a Ratei e Risconti: il quale, nel paragrafo 6, precisa che i risconti passivi rappresentano quote di proventi che hanno avuto manifestazione finanziaria nel corso dell'esercizio in chiusura o in precedenti esercizi ma sono di competenza di uno o più esercizi successivi. Essi rappresentano la

Corretta applicazione dei principi contabili

L'applicazione dei principi contabili ha sempre più rilevanza anche fiscale come si può rilevare, per esempio, dall'ordinanza 18719/18 della Cassazione. La sentenza, sfavorevole all'impresa, è stata causata probabilmente anche dall'errato comportamento contabile della società nel bilancio relativo all'anno 2003.

I giudici rammentano che gli accantonamenti a fondi sono deducibili sol-

tanto nelle situazioni previste dalle norme del Tuir (ora contenute negli articoli 105, 107 e 109) mentre negli altri casi sono indeducibili.

Inoltre, l'utilizzo di un fondo non dedotto deve essere ricompreso tra le variazioni in diminuzione del risultato di periodo in cui tale utilizzo si è manifestato, mentre se è azzerato (come nel caso in discussione), l'accantonamento del fondo costituisce sopravvenienza attiva, in base all'articolo 88 Tuir e, quindi, componente positivo di reddito.

La conclusione dell'ordinanza, con riferimento all'azzeramento del fondo, è discutibile perché se l'accantonamento non è stato dedotto la tassazione dell'azzeramento causa una doppia imposizione: conclusione causata, probabilmente, anche dal comportamento contabile tenuto dalla società.

Infatti, come evidenziato dai giudici, la rilevazione del «Fondo svalutazione partecipazioni» non ha modificato lo stato patrimoniale perché avvenuta mediante «giroconto» da altri fondi. Questo è l'errore, dal punto di vista contabile, commesso dalla società: l'articolo 2423-ter del Codice civile vieta i compensi di partite.

Non vi è dubbio che girocontare direttamente un fondo non utilizzato, costituito a fronte di una specifica passività, in altro fondo, senza transitare nel conto economico, costituisce compenso di partite. Il fondo non utilizzato deve confluire nel conto economico, mentre il nuovo accantonamento deve essere oggetto di specifico addebito nel conto economico stesso: que-

3. LA SVALUTAZIONE TITOLI



Svalutazione titoli non immobilizzati
articolo 20-quater, Dl 119/18, Legge 136/2018

Le imprese Oic adopter possono non svalutare i titoli iscritti nell'attivo circolante mantenendo il valore d'iscrizione che risulta dall'ultimo bilancio (bilancio 2017)

sto evita la compensazione tra voci di conto economico previste nello schema di legge di cui all'articolo 2425 del Codice civile.

Svalutazione dei titoli non immobilizzati

L'articolo 20-quater «Disposizioni in materia di sospensione temporanea delle minusvalenze nei titoli non durevoli» del decreto legge 119/18, convertito dalla legge 136/18 segna un ritorno al passato. È consentito infatti, alle imprese che nella redazione del bilancio non adottano i principi contabili internazionali (imprese Oic adopter), di non svalutare i titoli iscritti nell'attivo circolante, fatta eccezione per le perdite di carattere durevole.

La norma ricalca quella del decreto

185/08, emanata a seguito della crisi finanziaria del secondo semestre 2008, più volte prorogata negli anni successivi, che consentiva di non svalutare i titoli di debito e partecipativi, quotati e non quotati (non i derivati).

Normalmente, le imprese che hanno iscritto i titoli nell'attivo circolante del bilancio, ovvero non immobilizzati, devono seguire le disposizioni dettate, in materia di valutazione, dall'articolo 2426, n. 9, del Codice civile, che impone la svalutazione se il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato (valore corrente) è minore del costo.

L'articolo 20-quater consente di mantenere in bilancio i titoli al valore d'iscrizione come risulta dall'ultimo

quelli immobilizzati.

La perdita di valore non deve essere durevole: i principi contabili 20, Titoli, e 21, Partecipazioni, contengono le linee guida che consentono di capire se una perdita è durevole o meno.

La situazione più delicata può riguardare, in particolare, i titoli non quotati perché, in assenza di una quotazione, è il redattore del bilancio (= amministratori) a dover fare la scelta se svalutare o meno: 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.

Dall'Organismo italiano di contabilità sono arrivati emendamenti in materia di patrimonio netto e di strumenti finanziari

bilancio annuale approvato, pertanto il bilancio 2017, anziché al valore desumibile dall'andamento del mercato: può essere prorogato, con decreto del ministero dell'Economia, agli esercizi successivi al 2018.

Questa disposizione non riguarda i titoli immobilizzati destinati a permanere durevolmente nel bilancio, perché questi sono svalutati soltanto se la perdita di valore è durevole.

L'intento del legislatore è l'equiparazione, in via eccezionale e ai soli fini valutativi, dei titoli iscritti nell'attivo circolante del bilancio a

Anche le imprese di assicurazione sono interessate con riferimento al solo bilancio di esercizio, redatto in base alle norme del Codice civile, mentre il bilancio consolidato è redatto con i principi contabili internazionali: sarà l'Ivass, con regolamento, a dettare le modalità attuative. Queste imprese destinano a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla mancata svalutazione: se gli utili sono inferiori a tale differenza, la riserva è integrata utilizzando riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili o, in mancanza, mediante utili degli

esercizi successivi.

Si tratta di una facoltà, non di un obbligo e pertanto i soggetti preposti alla governance delle società, in particolare amministratori e sindaci, devono valutarne l'applicazione con relativa illustrazione nella nota integrativa, quantificandone gli effetti.

L'Organismo italiano di contabilità (Oic), con riferimento alla norma contenuta nel Dl 185/08, aveva dettato alcune regole, tra le quali l'impossibilità di utilizzarla nel caso di cessione dei titoli minusvalenti tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di formazione del bilancio e nel caso di rischi di illiquidità o di insolvenza dell'emittente che possono rendere definitiva/durevole la perdita.

In via generale, gli amministratori non possono proporre la distribuzione di eventuali utili che derivano dalla mancata svalutazione: il collegio sindacale deve essere rigoroso nel contrastare eventuali politiche di destinazione degli utili non in linea con la prudenza.

La legge consente di non svalutare i titoli, introducendo una facoltà il cui utilizzo è lasciato alla «discrezionalità tecnica» del redattore del bilancio che, per quanto prevede l'articolo 2423 del Codice civile, deve sempre esporre la situazione "veritiera e corretta" della società.

Principi contabili e novità 2018

L'Oic ha approvato alcuni emendamenti ai principi contabili Oic 28 Patri-

4. I PRINCIPI OIC



Emendamenti 1

Oic 28 Patrimonio netto

La nota integrativa include l'informativa sul *fair value* dei contratti derivati aventi ad oggetto azioni della società per i quali la determinazione del numero di azioni assegnate ai possessori avviene solo al momento dell'effettivo esercizio dell'opzione



Emendamenti 2

Oic 32 Strumenti finanziari derivati

In presenza di una riserva negativa se la società non prevede di recuperarla in tutto o in parte deve imputarla nella voce B 13) del conto economico

monio netto e Oic 32 Strumenti finanziari derivati che si applicano ai bilanci 2018 con possibilità di rilevare l'effetto prospetticamente, eliminando pertanto il problema della rideterminazione dell'informazione comparativa.

Il principio contabile Oic 7 è abrogato in quanto la normativa sui certificati verdi, e quindi la loro validità, è terminata nel 2018.

- **Oic 28 Patrimonio netto.** L'emendamento riguarda l'informativa riferita a un warrant che prevede l'obbligo da parte dell'emittente di consegnare un numero variabile di azioni proprie a una data futura: è aggiunto il paragrafo 41A nella parte relativa al contenuto dell'informativa inclusa nella nota integrativa.

- Il warrant è uno strumento finanziario (derivato) negoziato separata-

mente rispetto all'azione alla quale è collegato, che conferisce al possessore il diritto (non l'obbligo) di acquistare una determinata quantità di titoli, entro una scadenza prestabilita, in base a condizioni predeterminate.

L'Oic 28, paragrafo 41, richiede l'informativa su azioni di godimento, obbligazioni convertibili in azioni, warrants, opzioni e titoli o valori simili emessi dalla società, specificando il loro numero e i diritti che essi attribuiscono: questo per l'articolo 2427 n. 18 del Codice civile. Tale informativa non prevede di fornire informazioni del fair value dei contratti citati, tra i quali rientrano anche i warrant: pertanto, il nuovo paragrafo 41A dell'Oic 28 pre-

senza di perdite non recuperabili, anche relative a coperture semplici.

La contabilizzazione dei derivati relativi ai flussi in questione comporta la rilevazione delle variazioni di fair value, calcolate alla chiusura dell'esercizio, in una riserva negativa (segno "dare") o positiva (segno "avere) di patrimonio netto: lo schema di stato patrimoniale previsto nell'articolo 2424 del Codice civile prevede la specifica voce «A VII Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi».

In presenza di una riserva negativa, se la società non prevede di recuperare tutta la perdita o parte della riserva in un esercizio o in più esercizi futuri, deve immediatamente imputare nella voce B.13 «Altri accantonamenti» del conto economico la riserva o la parte della stessa che non prevede di recuperare: non si utilizza la voce D.19.d) come indicato in precedenza nel principio contabile.

Questa situazione si verifica quando il prezzo di acquisto a termine di un bene più il valore della riserva è superiore all'ammontare della futura rivendita: se l'operazione nel suo complesso è in perdita, la riserva negativa non può considerarsi recuperabile. Un esempio è l'acquisto di una materia prima, successivamente parte di un prodotto finito, destinata alla rivendita.

In assenza di questa previsione, la riserva sarebbe girata nel valore del bene al momento della rilevazione dell'acquisto nel magazzino: il bene sarebbe poi svalutato, ma la perdita

La manovra per il 2019 rivede i tempi di deducibilità per le quote di ammortamento dell'avviamento e di altri beni immateriali

scrive, nella nota integrativa, l'informativa sul fair value dei contratti derivati aventi a oggetto azioni della società per i quali la determinazione del numero delle azioni assegnate ai possessori avviene solo al momento dell'effettivo esercizio dell'opzione.

● **Oic 32 Strumenti finanziari derivati.** L'emendamento riguarda un aspetto particolare relativo ai derivati di copertura di flussi finanziari, in particolare il rilascio della Riserva in pre-

sarebbe differita alla chiusura dell'operazione, anziché essere rilevata immediatamente.

L'utilizzo della voce B.13 del conto economico anziché, in base alle regole generali (Oic 31), di altra voce "per natura", è dovuta a motivi di semplificazione ed evita di individuare con precisione tale natura che riguarda, non un singolo accordo, ma la combinazione di due contratti, l'elemento coperto e il derivato di copertura.

Legge di bilancio: norme contabili e fiscali

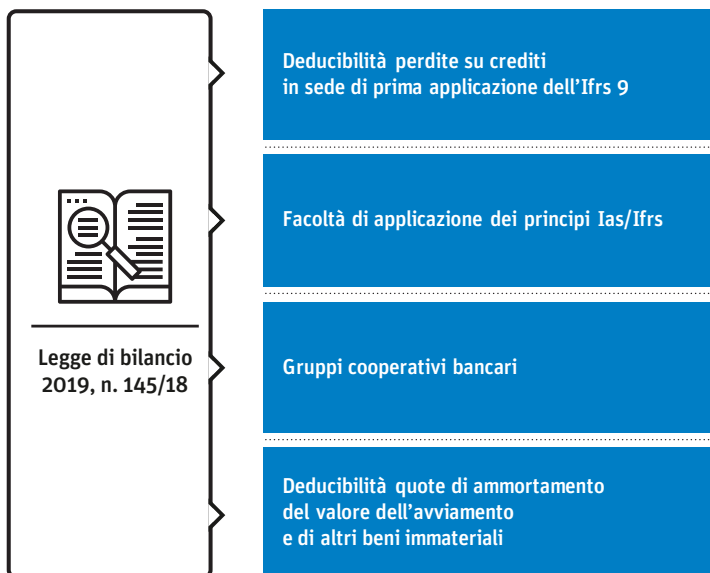
Vediamo infine quali novità sono state introdotte dalla legge di bilancio, la n. 145/18, per quanto riguarda fisco e contabilità.

- **Deducibilità perdite su crediti in sede di prima applicazione dell'Ifrs 9.** Enti creditizi e finanziari (e imprese di assicurazione) devono applicare dai bilanci 2018 l'Ifrs 9 «Strumenti finanziari» che prevede stringenti regole per la svalutazione dei crediti nei confronti della clientela che devono tenere conto anche delle «perdite attese».

I maggiori accantonamenti effettuati in base all'Ifrs 9 per adeguare le svalutazioni in questione sono deducibili ai fini Ires e Irap in dieci rate annuali, dal bilancio 2018.

- **Facoltà di applicazione dei principi Ias/Ifrs.** Le imprese i cui titoli non sono ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato, che redigono il bilancio in base ai principi contabili

5. LE ULTIME NOVITÀ



internazionali, possono ritornare a redigerlo applicando le norme nazionali.

- **Gruppi cooperativi bancari.** Le banche del gruppo bancario cooperativo costituiscono un'unica entità consolidante.

- **Deducibilità quote di ammortamento del valore dell'avviamento e di altri beni immateriali.** La norma rimodula dal punto di vista temporale la deduzione delle quote di ammortamento relative agli avviamenti e alle altre attività immateriali il cui riconoscimento fiscale ha generato l'iscrizione in bilancio di Dta: quote di ammortamento che sarebbero da dedurre dal 2018 sono deducibili a partire dal 2019 e sino al 2029 in base alle percentuali annue stabilite dalla norma stessa.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Gian Paolo
Tosoni
relatore

Debutta il forfait extra large

Ricavi elevati e uniformati a 65mila euro. Eliminati i paletti su personale e beni strumentali, restano invariati i coefficienti di redditività divisi per categoria

La legge di Bilancio per l'anno 2019 ha previsto importanti modifiche in merito al regime forfettario introdotto e tutt'ora regolato nella legge di Bilancio per l'anno 2015 (la 190/2014, commi 54-89).

Il regime "potenziato" accoglie una platea decisamente più ampia, in quanto la soglia di ricavi/compensi per poter accedere è aumentata a 65mila euro e uniformata per tutte le attività. Inoltre, sono aboliti gli altri requisiti di accesso mentre vengono mantenute e integrate le cause ostative.

Invariate anche le modalità di determinazione del reddito imponibile, che si calcola applicando all'ammontare dei compensi /ricavi uno specifico coefficiente, differenziato a seconda della tipologia di attività svolta.

Anche l'aliquota dell'imposta sostitutiva resta fissata al 15%, ridotta al 5% per le nuove attività.

L'accesso al regime comporta l'obbligo di effettuare la rettifica della detrazione se nell'anno precedente il contribuente operava in regime Iva ordinario.

Requisiti eliminati

La legge di Bilancio riscrive il comma 54 della legge 190/2014 prevedendo l'accesso al regime forfettario alle persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni, che nell'anno precedente hanno conseguito ricavi o percepito compensi non superiori a 65mila euro.

Per la corretta determinazione dei ricavi e compensi si deve considerare il regime d'imposta applicato nell'anno 2018, cioè si considerano i ricavi o compensi percepiti per le imprese minori che hanno applicato il criterio di cassa e per i professionisti, oppure i ricavi conseguiti per competenza negli altri casi.

Rispetto al passato, vengono invece eliminati gli altri requisiti di accesso. Dunque, non rilevano più le spese sostenute per il personale che prima non dovevano superare l'importo di 5mila euro annui lordi, né il costo dei beni strumentali che prima non doveva superare i 20mila euro (al lordo degli ammortamenti) alla fine dell'esercizio.

Cause di esclusione

Il comma 57 della legge 190/2014, an-

1. I REQUISITI DI ACCESSO

Fino al 31/12/2018

A decorrere dall'1/01/2019

- Ricavi/compensi nell'anno precedente non superiori alle soglie indicate nell'allegato 4 della Legge 190/2014, differenziato per tipologia di attività

- Ricavi/compensi nell'anno precedente non superiori a 65.000 euro

- Spese per il personale non superiore a 5.000 euro lordi

- Costo dei beni strumentali alla data di chiusura dell'esercizio, al lordo degli ammortamenti, non superiore a 20.000 euro

che nella precedente formulazione, individua alcune circostanze in base alle quali i contribuenti, pur in possesso dei requisiti richiesti per l'ammissione al regime, non possono comunque accedervi. Si tratta, in particolare delle seguenti fattispecie:

- 1 persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali Iva o di regimi forfettari di determinazione del reddito (ad esempio vendita di sali e tabacchi, editoria, agenzie di viaggi, vendita di beni usati, agriturismo e attività agricole connesse eccetera);
- 2 soggetti non residenti, a eccezione di quelli che soddisfano contemporaneamente due condizioni:
 - sono residenti nella Ue o in uno Stato aderente all'Accordo sullo spazio economico che assicuri scambio di informazioni;

- almeno il 75% del loro reddito complessivo sia prodotto nel territorio dello Stato italiano;
- ③ soggetti che in via esclusiva o prevalente effettuano:
 - cessioni esenti di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili di cui all'articolo 10, n. 8 del Dpr 633/1972;
 - cessioni di mezzi di trasporto nuovi (articolo 53, comma 1, Dl 331/1993).

Invece le cause di esclusione contenute nelle lettere d) e d-bis) sono sostituite dalle seguenti:

- ④ esercenti attività d'impresa o arti e professioni che partecipano, contemporaneamente all'esercizio dell'attivi-

di lavoro dipendente o assimilato eccedente l'importo di 30 mila euro annui, viene sostituita dalla seguente:

«d-bis) le persone fisiche la cui attività sia esercitata prevalentemente nei confronti dei datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi di imposta, ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro».

Rispetto all'esercizio dell'attività in regime forfettario e alla contemporanea partecipazione in società, si segnalano tre novità.

Dal 2019 escluso chi partecipa a imprese familiari o controlla Srl che svolgono attività collegate Fuorigioco chi opera in prevalenza con l'ex datore

tà, a società di persone anche nella posizione di socio accomandante, ad associazioni professionali o imprese familiari di cui all'articolo 5 del Tuir oppure che controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni. Non è di ostacolo la partecipazione in una società semplice che non produce reddito di impresa (risoluzione 27/E/2011).

La lettera d-bis), che precedentemente prevedeva la causa ostativa rappresentata dal possesso di redditi

La prima è l'aggiunta dell'impossibilità di accedere al regime per coloro che partecipano nell'impresa familiare. Nel testo previgente, infatti, la norma limitava l'accesso al regime a coloro che «partecipano a società di persone e associazioni di cui all'articolo 5 del Tuir», nel quale sono disciplinate anche le imprese familiari senza però fare riferimento a queste ultime; ora, invece, il testo include esplicitamente le imprese familiari.

La seconda novità riguarda la partecipazione in Srl che impedisce l'accesso al regime in ogni caso, indipendentemente dall'esercizio o meno da parte della società dell'opzione per la trasparenza, come invece accadeva in

passato. Tuttavia la norma è ostativa nel solo caso in cui il contribuente forfettario eserciti il controllo diretto o indiretto e a condizione che la società svolga una attività riconducibile alla propria. Tale fattispecie opera anche per l'associazione in partecipazione nella cui ipotesi non è chiaro come si eserciti il controllo, se non in base alla percentuale degli utili (articolo 2549 del Codice civile).

Viene poi introdotto uno specifico limite per i soggetti che svolgono anche l'attività di lavoratore dipendente o che l'hanno esercitata nei due periodi di imposta precedenti, per le operazioni svolte nei confronti di datori di lavoro o con soggetti a essi riconducibili; in questo caso è vietato che l'attività in regime forfettario venga svolta prevalentemente con tali soggetti. Quindi il forfettario deve avere almeno un altro cliente a cui fatturare di più in confronto al suo datore di lavoro.

Queste limitazioni, come si legge nel dossier redatto da Camera e Senato, hanno lo scopo di evitare un incentivo indiretto alla trasformazione di rapporti di lavoro dipendente in altre forme contrattuali che possono godere di questo regime agevolato.

Le nuove cause ostative

Il regime forfettario ospiterà un numero di contribuenti ben più elevato che in passato. L'accesso è consentito alle persone fisiche che nel corso del 2018 hanno conseguito ricavi o compensi di ammontare non superiore a 65mila euro, ancorché abbiano supe-

2. LE CAUSE OSTATIVE

Fino al 31/12/2018

- 1 Applicazione di un regime speciale / forfettario ai fini Iva
- 2 Soggetti non residenti salvo eccezioni
- 3 Soggetti che effettuano cessioni di fabbricati, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto
- 4 Partecipazione a società di persone o associazioni ovvero a società a responsabilità limitata trasparenti
- 5 Soggetti che nell'anno precedente hanno avuto redditi di lavoro dipendente o assimilati eccedenti 30.000 € annui

A decorrere dall'1/01/2019

- 1 2 e 3 restano invariati
- 4 Partecipazione, a società di persone, associazioni o imprese familiari o controllo di Srl o ad associazioni in partecipazione che esercitano la medesima attività
- 5 Soggetti titolari di reddito di lavoro dipendente e che esercitano attività con partita Iva prevalentemente nei confronti del datore di lavoro attuale o dei soggetti che sono stati datori di lavoro nei due anni precedenti

rato il limite previsto nel 2018 (ad esempio per un agente di commercio 25mila euro di ricavi). Chi ha iniziato l'attività nel 2018 deve ragguagliare i ricavi o compensi ad anno. Né rileva che, nel corso del 2018, la persona fisica abbia avuto personale dipendente sostenendo una spesa superiore a 5mila euro, oppure abbia utilizzato beni strumentali di importo superiore a 20mila euro, ovvero che abbia percepito redditi di lavoro dipendente di ammontare superiore a 30mila euro.

Trattandosi di un regime naturale ma non obbligatorio è importante il comportamento del contribuente il quale, dal 1° gennaio 2019, non può emettere fattura con Iva, quindi l'introduzione della fattura elettronica non riguarda questi soggetti.

Le opzioni precedenti

Occorre anche stabilire quali possano essere i vincoli derivanti dal regime contabile precedente. Le persone fisiche imprenditori e professionisti che nel 2018 abbiano applicato qualunque regime contabile, se si trattava di quello naturale, e abbiano realizzato ricavi o compensi di importo non superiore a 65mila euro, applicano naturalmente il regime forfettario, se lo vogliono, dal 2019. Quindi si può trattare sia di contribuenti che abbiano applicato il regime forfettario, quello semplificato per cassa, ovvero quello di contabilità ordinaria sulla base dei

Dpr 600/73, non è vincolante in quanto si trova all'interno del regime semplificato.

Le nuove incompatibilità

Una nuova causa ostativa riguarda la partecipazione nella impresa familiare, probabilmente riferita soltanto al collaboratore familiare, oppure per i soggetti che controllano direttamente o indirettamente una società a responsabilità limitata o una associazione in partecipazione; per controllo si intende di disporre della maggioranza dei voti (articolo 2359 del Codice civile), mentre nelle associazioni in partecipazione ci si dovrebbe riferire alla percentuale di partecipazione agli utili. Il controllo può essere anche indiretto.

Tuttavia, affinché la partecipazione sia incompatibile con il regime forfettario occorre anche una seconda condizione e cioè che la Srl o l'associazione svolgano una attività riconducibile a quella svolta dalla persona fisica in regime forfettario. Quindi, ad esempio, un commercialista non può essere socio per oltre il 50% di una società di elaborazione dati, mentre un professionista può essere socio della società immobiliare proprietaria del proprio studio.

La seconda nuova incompatibilità riguarda lo svolgimento di un'attività in regime forfettario nei confronti del proprio datore di lavoro e di colui che lo è stato nei due periodi di imposta precedenti (ovvero nei confronti di soggetti indirettamente o direttamente riconducibili); tuttavia la causa

L'opzione triennale per la contabilità semplificata può essere «smentita» in virtù delle nuove norme dettate dalla legge di Bilancio

ricavi conseguiti nel 2017.

Se invece si trovano in un regime semplificato per cassa o ordinario in forza di opzione, che come è noto hanno un vincolo triennale, si pone il dubbio se possano aderire al regime forfettario. Ciò dovrebbe essere possibile in forza dell'articolo 1 del Dpr 442/1997 che esclude il vincolo triennale in presenza di nuove disposizioni normative. Invece l'opzione triennale per il metodo della registrazione Iva di cui all'articolo 18, comma 5, del

ostativa scatta soltanto nel caso in cui le operazioni svolte con i datori di lavoro siano prevalenti. Quindi a un avvocato non è inibito fare prestazioni legali per la banca di cui è stato dipendente, a condizione che il fatturato con altri clienti sia superiore a quello con la banca.

Peraltro, un emendamento al decreto semplificazioni in via di approvazione esclude espressamente la causa ostativa per i soggetti che si iscrivono a un Albo professionale.

Altra questione è quella di stabilire se le cause ostative debbano essere insussistenti dal 1° gennaio 2019 oppure se possano essere rimosse anche nel corso di tale anno, come sarebbe ragionevole in relazione al fatto che la legge di Bilancio 2019 è stata approvata poche ore prima della entrata in vigore.

Si ricorda al riguardo che il regime, come previsto dal comma 77 dell'articolo 1 della legge 190/2014, cessa dall'anno successivo a quello in cui si verificano le cause ostative di cui al comma 57. Ma in questo caso c'è il problema dei requisiti di ingresso e a tal fine la circolare dell'agenzia delle Entrate 10/E/2006, capitolo 2, afferma che per i requisiti di accesso (ricavi) si fa riferimento all'anno precedente mentre per le cause di esclusione si fa riferimento al medesimo anno di applicazione del regime.

Gli effetti del regime

I contribuenti che adottano il regime forfettario possono contare su notevoli semplificazioni in ambito Iva.

3. LA SOGLIA DI RICAVI E COMPENSI



Condizione di non aver superato il limite di ricavi e compensi di 65.000 euro

Se è stato applicato il regime forfettario continua ad applicarlo nel 2019

Se ha applicato il regime naturale semplificato per cassa o ordinario, può applicare il regime forfettario

Se ha optato per il regime semplificato o ordinario scatta la facoltà di revoca in presenza di modifiche legislative

4. LE REGOLE 2019



La disciplina applicabile dopo la manovra 2019

Non sono cambiate le modalità di determinazione del reddito mediante coefficienti

Si applica l'imposta sostitutiva del 15%, ovvero del 5% per le nuove attività

Sono deducibili soltanto i contributi previdenziali

Scatta la rettifica Iva

Riduzione del 35% dei contributi previdenziale

Questi contribuenti sono esonerati da tutti gli adempimenti Iva, ad eccezione della certificazione dei corrispettivi mediante fattura, scontrino o ricevuta. Non hanno obbligo di registrazione, liquidazione, comunicazione dati e dichiarazione Iva. In particolare, questi contribuenti:

- non esercitano la rivalsa, dunque non applicano l'Iva sulle fatture emesse (soggette a imposta di bollo) e non detraggono l'Iva sugli acquisti;
- applicano alle cessioni intracomunitarie l'articolo 41, comma 2-bis del Dl 331/1993 che, quindi, sono assimilate alle operazioni interne;

soggette alle regole ordinarie (articolo 67 e seguenti e articolo 8 e seguenti del Dpr 633/1972), ma non possono chiedere la non applicazione dell'Iva prevista per gli esportatori abituali.

Inoltre, come previsto dal comma 909 della legge 205/2017 i contribuenti che applicano il regime forfettario non devono emettere fatture elettroniche. I loro fornitori, tuttavia, devono emettere fattura elettronica nei loro confronti, a eccezione del caso in cui siano essi stessi esonerati. In questa ipotesi, il fornitore considera il contribuente forfettario alla stregua di un privato e il Sistema di interscambio Sdi recapita loro

I forfettari non emettono le fatture elettroniche ma comunicano Pec o codice destinatario Sono tenuti alla conservazione in modalità digitale

- applicano agli acquisti intracomunitari l'articolo 38, comma 5, lettera c), del Dl 331/1993, pertanto fino alla soglia di 10mila euro, non si considerano acquisti intracomunitari e dunque sono non soggetti a Iva nel Paese di destinazione; l'imposta è dovuta nel Paese di provenienza. Oltre la soglia di 10mila, sono soggetti a tassazione nel Paese di destinazione, quindi il soggetto forfettario dovrà integrare la fattura con l'Iva e versarla entro il 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'acquisto;
- applicano alle prestazioni di servizi ricevute o rese da/a non residenti le regole ordinarie di cui all'articolo 7-ter del Dpr 633/1972;
- le importazioni/esportazioni sono

la fattura nell'area riservata di fatture e corrispettivi. È facoltà di questi contribuenti, tuttavia, comunicare ai loro fornitori un indirizzo Pec o un codice destinatario per la ricezione dei documenti; in questo caso, le fatture dovranno essere anche conservate elettronicamente.

Rettifica della detrazione

L'ingresso nel regime forfettario comporta la rettifica della detrazione Iva se nel 2018 il contribuente ha applicato il regime ordinario.

La rettifica della detrazione si rende necessaria ogni volta in cui, per effetto di cambiamento del regime Iva, la de-

trazione compete in misura diversa da quella effettuata al momento dell'acquisto di un bene o di un servizio non ancora utilizzato. Considerato che i contribuenti in regime forfettario svolgono operazioni fuori dall'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, si rende necessario il riversamento dell'Iva detratta.

La rettifica concerne tutti i beni e servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati nell'attività esercitata dal contribuente, e i beni ammortizzabili, se non sono trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione; il periodo di osservazione è esteso al nono anno successivo nel caso di beni immobili.

Per i contribuenti che transitano nel regime forfettario, ai sensi del comma 61, la rettifica va operata nella dichiarazione dell'ultimo anno di applicazione delle regole ordinarie e il versamento va effettuato entro il 16 marzo dell'anno di presentazione della stessa. Pertanto, coloro che effettueranno il passaggio dal regime ordinario a quello forfettario nell'anno 2019, dovranno effettuare la rettifica nel modello Iva 2019, relativo all'anno 2018, da presentare entro il 30 aprile 2019 e procedere al versamento entro il 16 marzo 2019.

Ovviamente, la questione della rettifica riguarda solo i contribuenti che transitano nel regime forfettario dal regime ordinario e non quelli che adottavano altro regime di vantaggio.

Calcolo del reddito

Nel regime forfettario il reddito im-

nabile si determina applicando, all'ammontare dei ricavi / compensi il coefficiente differenziato a seconda dell'attività svolta. In particolare, i coefficienti sono legati ai codici Ateco e sono contenuti nella tabella allegata alla legge di Bilancio. Si tratta della medesima tabella approvata con la legge 190/2014 con la eliminazione dell'ammontare differenziato dei ricavi e con il mantenimento delle percentuali di redditività.

Dal reddito imponibile sono ammessi in deduzione i soli contributi previdenziali versati nell'anno e non anche gli altri costi (sostituiti, infatti, dalla forfetizzazione). Sono deducibili anche i contributi corrisposti per conto dei collaboratori dell'impresa familiare fiscalmente a carico o, se non fiscalmente a carico, qualora il titolare non abbia esercitato il diritto di rivalsa sui collaboratori stessi. Sul reddito così determinato si applica una imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali nella misura proporzionale del 15 per cento.

Bonus per le nuove attività

Relativamente alle attività dotate del requisito di "novità" scatta l'applicazione dell'imposta sostitutiva nella misura del 5% (in luogo del 15%) per il primo anno di attività e per i successivi quattro.

Si definiscono nuove attività quelle che rispettano tre requisiti:

- il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività in regime forfettario, at-

tività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;

- l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
- qualora venga proseguita un'attività svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi e compensi, realizzati nel periodo d'imposta

Chi svolge un'attività «nuova» versa il 5% Per ricavi compresi tra 65 e 100mila euro dal 2020 c'è l'aliquota al 20%

precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio, non sia superiore ai limiti di cui al comma 54 e quindi dal 2019 di 65mila euro.

Il comma 87 della legge 190/2014 viene modificato nel senso che i contribuenti che nel 2014 rientravano nel regime di vantaggio (dei minimi) e accedono al regime semplificato ove ne abbiano i requisiti, possono applicare l'imposta del 5% fino al compimento del quinquennio decorrente dall'anno di inizio di attività.

Si ricorda che gli artigiani e commer-

cianti in regime forfettario possono usufruire della contribuzione previdenziale ridotta del 35% mediante comunicazione telematica all'Inps entro il 28 febbraio 2019.

La flat tax al 20%

I commi da 17 a 22 della legge di Bilancio 2019 introducono un nuovo regime di determinazione proporzionale dell'Irpef a decorrere dal primo gennaio 2020.

L'ambito soggettivo è il medesimo previsto per il regime forfettario e quindi riguarda le persone fisiche che esercitano attività di impresa o arte e professione che nell'anno precedente abbiano realizzato un ammontare di ricavi compreso tra 65.001 e 100mila euro. Il reddito viene determinato nei modi ordinari e quindi verosimilmente con il criterio di cassa essendo contribuenti naturalmente in regime semplificato di cui all'articolo 18 del Dpr 600/73, ma l'imposta si applica con la aliquota del 20% fissa ed è sostitutiva dell'Irpef e relative addizionali nonché dell'Irap.

Questo regime (semiforfettario) potrebbe in teoria essere applicato anche dai contribuenti in regime di contabilità ordinaria. Per questi contribuenti non si applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale. Ovviamente in presenza di esercizio di più attività si assume la somma dei ricavi e compensi.

Scattano anche in questo caso le cause di esclusione identiche a quelle previste per i contribuenti forfettari dal comma 57 della legge 190/2014 e cioè

l'applicazione dei regimi speciali Iva e forfettari di determinazione del reddito, il divieto per i soggetti non residenti, l'esclusione in presenza di cessioni di fabbricati; inoltre sono di ostacolo le partecipazioni in società compreso il controllo in Srl, nonché le prestazioni prevalenti presso il proprio datore di lavoro attuale o precedente.

I compensi percepiti da questi contribuenti non sono soggetti alla ritenuta d'acconto e ovviamente il percettore deve rilasciare una apposita dichiarazione attestante l'applicazione del regime dell'imposta sostitutiva. A loro volta questi soggetti non sono tenuti ad operare le ritenute alla fonte di cui al Titolo III del Dpr 600/73 e quindi nemmeno ai lavoratori dipendenti. Questa esclusione è un grosso vantaggio per i lavoratori dipendenti che possono disporre durante l'anno di somme significative (Irpef) che saranno dovute all'erario in sede di dichiarazione dei redditi. Tuttavia, nella dichiarazione dei redditi i contribuenti "semiforfettari" indicano il codice fiscale del percettore delle somme in esenzione dalla ritenuta.

Il regime Iva per questi contribuenti è simile a quello dei soggetti in regime forfettario e quindi essi non applicano l'Iva sulle operazioni effettuate e omettono gli adempimenti conseguenti. Il comma 22 richiama infatti le norme relative ai soggetti in regime forfettario: oltre ai pochi adempimenti previsti (applicare l'Iva in caso di reverse charge, conservare e numerare progressivamente le fatture eccetera), essi hanno l'obbligo di emettere la fat-

5. L'IMPOSTA SOSTITUTIVA



Si applica dal 2020 ai contribuenti con i ricavi e compensi compresi tra i 65.001 e i 100.000 euro

Il reddito viene determinato secondo i criteri ordinari (cassa e competenza)

Si applica l'imposta sostitutiva di Irpef, addizionale ed Irap nella misura del 20%

Non sono soggetti Iva e quindi emettono fattura elettronica o nota senza l'applicazione dell'imposta

tura, non soggetta a Iva, ma con modalità elettroniche. La norma fa solo riferimento alle fatture emesse, nulla dicendo per le fatture di acquisto che, come noto, i soggetti in regime forfettario possono evitare il ricevimento tramite il Sistema di interscambio non fornendo gli elementi per riceverle. Questa regola potrebbe valere anche per i semiforfettari, tuttavia appare naturale che questi soggetti, avendo l'obbligo con riferimento alle fatture attive, anche per riceverle adottino il percorso dello Sdi.

Ricordiamo peraltro che ai fini delle imposte dirette la contabilità semplificata deve essere completa e comprendente tutte le fatture in quanto il reddito si determina secondo i criteri ordinari.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Gian Paolo
Ranocchi
relatore

Perdite d'impresa con regole allineate

*La manovra parifica
il trattamento
delle passività
per i soggetti
in contabilità
ordinaria
e semplificata,
con un regime
transitorio
per il «pregresso»*

La legge di Bilancio 2019 modifica radicalmente il regime fiscale di riporto e utilizzo della perdite d'impresa da parte dei soggetti Irpef. L'intervento interessa imprese individuali e società di persone.

Dal periodo d'imposta 2018 si assiste così a un allineamento del sistema su due livelli:

- da un lato c'è l'equiparazione fiscale del trattamento delle perdite conseguite dalle imprese in contabilità semplificata a quelle delle imprese in contabilità ordinaria;
- dall'altro lato, le modifiche allineano sostanzialmente la disciplina delle perdite fiscali per tutte le imprese, sia che siano soggetti Irpef, sia che siano soggetti Ires.

Le perdite d'impresa fiscali, quindi, possono essere riportate in avanti senza limiti temporali ed essere utilizzate ordinariamente nei limiti dell'80% per abbattere i redditi d'impresa di periodo.

La manovra traccia, inoltre, un sistema transitorio applicabile alle perdite d'impresa prodotte dai soggetti Irpef di minori dimensioni che applicano la contabilità semplificata nel triennio 2017 - 2018 - 2019.

In particolar modo in relazione alle eccedenze di perdite d'impresa prodotte nel 2017 da questi soggetti, la norma transitoria consente un *repechage* di tali eccedenze che diversamente sarebbero andate perse, finalizzato a disciplinarne un utilizzo postumo.

Il sistema pregresso

Nella formulazione in vigore fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2017, l'articolo 8 del Tuir differenziava il regime fiscale di utilizzo e riporto delle perdite fiscali delle imprese Irpef dei soggetti in contabilità semplificata rispetto a quelli in contabilità ordinaria.

In pratica, le perdite rivenienti dall'esercizio di imprese in contabilità semplificata potevano essere portate a riduzione del reddito complessivo dell'anno della persona fisica a prescindere dalla sua composizione e nel limite del suo ammontare. Ove risultasse un'eccedenza di perdite, questa non poteva essere riportata ai periodi di imposta successivi.

1. LE PERDITE D'IMPRESA IRPEF



Regime
in vigore
dal 2018
per le imprese
Irpef

Viene meno la differenza di trattamento tra contabilità semplificata e ordinaria

Scomputo dagli altri redditi d'impresa con possibilità di riporto delle eccedenze non utilizzate senza limiti temporali

L'utilizzo può avvenire nel limite dell'80% del reddito di ciascun periodo successivo (salvo per le perdite dei primi tre anni di attività)

È prevista una disciplina transitoria per le imprese in contabilità semplificata

Il sistema descritto aveva causato non pochi problemi alle imprese che dal 1° gennaio 2017 erano naturalmente transitate al regime semplificato "improntato alla cassa" con elevati carichi di rimanenze di magazzino.

Le perdite rivenienti dall'esercizio di imprese in contabilità ordinaria potevano dal canto loro essere portate esclusivamente in compensazione dei redditi d'impresa (in contabilità ordinaria o semplificata) e l'eccedenza poteva essere riportata agli esercizi successivi, ma non oltre il quinto, e utilizzata per compensare redditi di impresa per quanto senza limiti di importo. Il sistema che regolava l'utilizzo fiscale delle perdite delle imprese Irpef "ordinarie" era quindi comunque diverso rispetto a quello previsto per le società di capitali soggette a Ires.

Le nuove regole

La manovra 2019 modifica il Tuir su diversi livelli. In primis va evidenziato che viene modificato l'articolo 8 eliminando il riferimento alle società di cui all'articolo 66 del Tuir dal comma 1 e riformulando il comma 3. In pratica, viene in questo modo equiparato il trattamento fiscale delle perdite d'impresa in contabilità semplificata a quello delle perdite d'impresa in contabilità ordinaria, con la conseguente previsione di obbligo di computo delle perdite in "verticale" e quindi solo dai redditi d'impresa.

operare in regime d'impresa.

La nuova disciplina di utilizzo delle perdite tracciata dalla manovra 2019 dovrebbe rendersi applicabile anche alle perdite non prescritte maturate nei periodi d'imposta anteriori a quello di entrata in vigore delle modifiche (dal 2013 al 2017).

La manovra 2019 modifica anche il comma 6 dell'articolo 101 del Tuir, norma in virtù della quale le perdite attribuite per trasparenza ai soggetti Ires dalle Snc e dalle Sas sono utilizzabili solo in abbattimento degli utili attribuiti per trasparenza dalla stessa società che ha generato le perdite.

La nuova disciplina si dovrebbe applicare anche alle perdite dei periodi d'imposta anteriori a quello di entrata in vigore delle modifiche (2013-2017)

Viene inoltre introdotto il principio secondo cui le eccedenze di perdite non utilizzate sono portate a riduzione senza limiti temporali dei redditi d'impresa dei periodi d'imposta successivi, limitatamente all'80% di questi ultimi, per l'intero importo che trova capienza in essi.

Resta salva la regola in base alla quale le "perdite di periodo" possono compensare eventuali ulteriori redditi d'impresa conseguiti dal soggetto Irpef nel medesimo periodo, senza il limite dell'80 per cento. Il limite dell'80% non trova applicazione per le perdite prodotte nei primi tre periodi di attività e, si ritiene, in quelle situazioni in cui il soggetto cessa di

La modifica elimina il limite quinquennale al riporto delle perdite. È da ritenere che anche in quest'ambito dovrebbe comunque trovare applicazione il limite di utilizzo dell'80% del reddito.

È stato introdotto, inoltre, all'articolo 116 del Tuir un nuovo periodo al comma 2-bis, finalizzato a rendere applicabile ai soggetti che optano per il regime della trasparenza fiscale il divieto di riportabilità delle perdite in caso di trasferimento della maggioranza delle partecipazioni da parte del soggetto che riporta le perdite e di modifica dell'attività principale esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate.

Le norme transitorie per le «perdite Irpef»

Nel contesto delle modifiche varate in tema di utilizzo delle perdite d'impresa prodotte da soggetti Irpef, le disposizioni transitorie assumono particolare rilevanza in relazione alle imprese in contabilità semplificata.

Perdite del periodo d'imposta 2017. La manovra consente di recuperare la parte non compensata della perdita fiscale relativa al periodo d'imposta 2017 con il reddito complessivo di tale anno.

Tale perdita può essere computata in diminuzione dei redditi d'impresa conseguiti:

- nei periodi d'imposta 2018 e 2019, in misura non superiore al 40% degli stessi e per l'intero importo che trova capienza in essi;
- nel periodo d'imposta 2020, in misura non superiore al 60% degli stessi e per l'intero importo che trova capienza in essi.

Si intende in questo modo porre rimedio alle tante situazioni di imprese in contabilità semplificata nell'ambito delle quali, il passaggio avvenuto nel corso del 2017 da un sistema di determinazione del reddito regolato dalla competenza economica a uno basato sulla rilevanza del principio di cassa (per quanto non assoluta), ha causato elevate perdite per effetto principalmente dell'azzeramento del valore fiscale del magazzino.

Non sempre tali perdite hanno potuto incrociare sufficienti redditi tassabili, per cui il rischio era di trovarsi con

2. IL REGIME TRANSITORIO/PERDITE 2017

Perdite eccedenti del periodo d'imposta 2017	Nel 2018	Nel 2019	Nel 2020
	Utilizzo nel limite del 40% del reddito d'impresa	Utilizzo nel limite del 40% del reddito d'impresa	Utilizzo nel limite del 60% del reddito d'impresa

ESEMPIO: Perdita 2017 di **88.600€** utilizzata per **24.300** ed eccedenza 2017 di **64.300€**

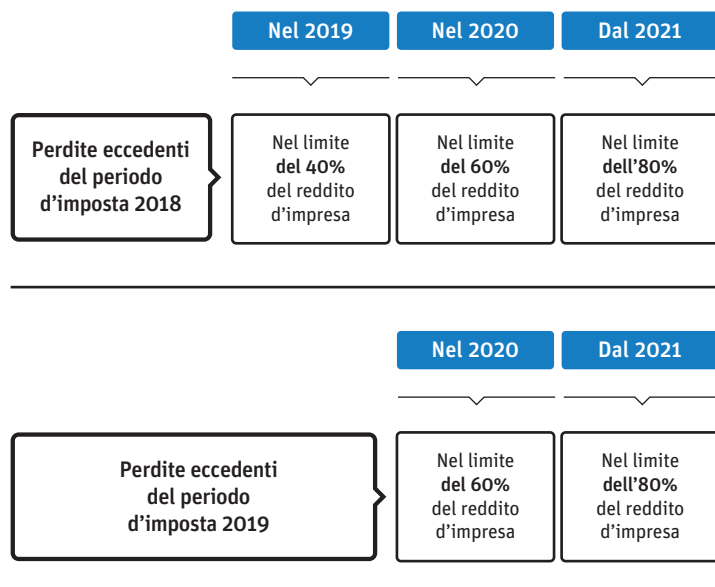
Periodo d'imposta	Reddito impresa	Perdita 2017 utilizzabile	Reddito imponibile	Residuo perdita
2018	23.400	23.400 x 40% = 9.360	23.400 - 9.360 = 14.040	64.300 - 9.360 = 54.940
2019	32.600	32.600 x 40% = 13.040	32.600 - 13.040 = 19.560	54.940 - 13.040 = 41.900
2020	28.900	28.900 x 60% = 17.340	28.900 - 17.340 = 11.560	41.900 - 17.340 = 24.560

la "perdita delle perdite", con effetti distorsivi sulla determinazione del reddito tassabile. Soprattutto nei successivi periodi di cessione del magazzino azzerato. L'intervento, quindi, va certamente apprezzato.

Non è chiaro quale debba essere il destino delle eventuali perdite prodotte nel 2017 laddove eccedenti le quote utilizzate per compensare i redditi dei periodi 2018-2020, secondo le regole transitorie descritte.

La lettera della norma sembra orientarsi verso la soluzione che tali eccedenze di perdite non sarebbero ulteriormente utilizzabili in quanto la possibilità di riporto delle perdite d'impresa opererebbe solo a decorrere dal periodo d'imposta 2018. La relazione illustrativa al provvedimento, invece, sembra propensa a un'apertura

3. IL REGIME TRANSITORIO/PERDITE 2018 E 2019



ra verso un ulteriore riporto e utilizzo delle perdite laddove afferma che «l'utilizzo delle perdite del 2017, 2018 e 2019 avviene entro percentuali di redditi (...) inferiori alla misura ordinaria dell'80% che opererà solo a decorrere dai redditi maturati per il periodo d'imposta 2021».

Le perdite nel periodo d'imposta 2018 e 2019. Una seconda disposizione transitoria limita (rispetto alla soglia dell'80%) la deducibilità delle perdite delle imprese minori che si producono nel 2018 e 2019. Nel dettaglio – in deroga al novellato articolo 8, comma 3 – viene affermato che:

- le perdite del periodo 2018 sono computate in diminuzione dei redditi d'impresa relativi ai periodi d'imposta 2019 e 2020 in misura non superiore, rispettivamente, al 40% e al 60% dei

medesimi e per l'intero importo che trova capienza in essi;

- le perdite del periodo 2019 sono computate in diminuzione dei redditi d'impresa relativi al periodo d'imposta 2020 in misura non superiore al 60% dei medesimi e sempre per l'intero importo che trova capienza in essi. Per queste perdite non si pone il dubbio del possibile riporto e utilizzo (nel limite dell'80%) dal 2021 in avanti.

Le perdite per minimi e forfettari

Nulla cambia per le perdite fiscali prodotte dai soggetti in regime di vantaggio ex Dl 98/2011.

Da ultimo un cenno riguardo al tema dell'utilizzo delle perdite fiscali nell'ambito del regime forfettario. Secondo l'articolo 1 comma 68 della legge 190/2014, le perdite prodotte anteriormente l'accesso al regime forfettario sono computate in diminuzione del reddito imponibile secondo le regole ordinarie stabilite dal Tuir. Quindi per questi soggetti le perdite possono ridurre il reddito determinato applicando le percentuali di abbattimento fisse, in base al sistema generale.

Torna la rivalutazione di terreni e partecipazioni

Riapre la rivalutazione volontaria di terreni e partecipazioni, anche se più onerosa rispetto alle versioni precedenti. La manovra 2019 consente infatti a persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non

residenti privi di stabile organizzazione in Italia, di rivalutare il valore fiscale di carico delle partecipazioni non quotate e dei terreni posseduti al 1° gennaio 2019, al di fuori del regime d'impresa. Grazie alla rivalutazione è, quindi, possibile affrancare le plusvalenze conseguite, in base all'articolo 67 del Tuir, quando le partecipazioni o i terreni siano ceduti a titolo oneroso.

Per perfezionare la rivalutazione occorre che entro il prossimo 1° luglio (il 30 giugno, scadenza naturale, cade di domenica) un professionista abilitato rediga e asseveri la perizia di stima del bene (partecipazione o terreno) e il contribuente versi l'imposta sostitutiva per l'intero suo ammontare, ovvero limitatamente alla prima delle tre rate annuali.

La novità che caratterizza l'intervento è che la manovra 2019 ha incrementato l'aliquota dell'imposta sostitutiva dovuta per accedere alla rivalutazione rispetto all'8% fisso, in vigore fino all'ultima rivalutazione precedente (varata lo scorso anno). È stato infatti previsto che sul valore della perizia di stima si debba applicare rispettivamente:

- l'11% per la rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni qualificate al 1 gennaio 2019;
- il 10%, per la rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni non qualificate sempre al 1 gennaio 2019;
- il 10%, per la rideterminazione del costo fiscale dei terreni (agricoli o edificabili).

Ricordiamo che i *capital gain* realizzati per effetto di cessione di parteci-

4. LA RIVALUTAZIONE DI QUOTE E TERRENI

Date rilevanti	
Possesso della partecipazione o del terreno	1° gennaio 2019
Redazione e giuramento perizia e versamento prima o unica rata	30 giugno 2019 (slitta al 1° luglio 2019)
Imposta sostitutiva	
Terreni e partecipazioni non qualificate	10% (prima 8%)
Partecipazioni qualificate	11% (prima 8%)

pazioni effettuate dal 1° gennaio di quest'anno sono tassati al 26% a prescindere dalla caratura della partecipazione ceduta.

La differenziazione delle aliquote dell'imposta sostitutiva tra partecipazioni qualificate e non qualificate non è quindi dettata da un diverso regime impositivo delle plus realizzate.

L'aumento della tassazione sostitutiva rende meno appetibile la rivalutazione rispetto al passato.

Vi è interesse a rivalutare la quota quando la plusvalenza è superiore al 38,46% del prezzo di cessione per le partecipazioni non qualificate e al 42,30% per quelle qualificate.

Per le cessioni di aree edificabili (articolo 67, comma 1, lettera b del Tuir) ricordiamo che è possibile determinare l'Irpef con la tassazione separata e

quindi, in caso di redditività modesta, con l'aliquota Irpef del 23 per cento.

In merito alle modalità di corresponsione dell'imposta mirata all'affrancamento dei plusvalori latenti su terreni e partecipazioni, è confermata la possibilità di fruire della rateazione già prevista in occasione di precedenti edizioni della rivalutazione volontaria. Sono previste tre rate annuali, la prima delle quali va versata entro il prossimo 1° luglio 2019 e consente di ottenere il perfezionamento della rivalutazione.

Il termine di versamento è perentorio: è opportuno porre particolare attenzione se si dovesse scegliere di compensare l'imposta sostituiva dovuta con altri crediti fiscali. Dallo scorso 29 ottobre, le Entrate possono prima sospendere, e poi eventualmente anche scartare, i modelli F24 che presentano crediti utilizzati in compensazione considerati a rischio (provvedimento 195385/2018).

Le rate successive scadono il 30 giugno 2020 e il 30 giugno 2021 e dovranno essere maggiorate degli interessi del 3% annuo, dal 1° luglio 2019.

Il contribuente che ha già beneficiato dell'agevolazione e intende avvalersi di un'ulteriore rivalutazione per le partecipazioni o i terreni posseduti non è tenuto al versamento delle rate ancora pendenti della precedente rivalutazione e può scomputare l'imposta sostitutiva già versata dall'imposta sostitutiva già versata dall'imposta sostitutiva già versata dall'imposta sostitutiva (circolare 47/E/2011). In alternativa, è possibile chiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva pagata in passato.

L'aumento dell'imposta sostitutiva porrà intuitivi problemi di conguaglio nel caso in cui si dovesse procedere a rideterminare nuovamente il valore di un bene (tipicamente per le aree edificabili) già oggetto di rivalutazione in passato ad aliquota ridotta rispetto a quella attuale.

Il secondo presupposto necessario per accedere alla rivalutazione volontaria attiene alla redazione della perizia giurata redatta da parte dell'esperto abilitato.

La perizia deve avere a riferimento il valore del bene (partecipazione o terreni) alla data del 1° gennaio 2019 e deve essere giurata tassativamente entro il termine di scadenza dell'agevolazione (come detto, il 1° luglio prossimo). La perizia va semplicemente conservata dal contribuente ed eventualmente esibita su richiesta all'amministrazione finanziaria.

Chance per rivalutare i beni d'impresa

La manovra 2019 riapre anche l'accesso alle disposizioni in materia di rivalutazione dei beni d'impresa. Rientrano tra i soggetti ammessi le società di capitali, gli enti commerciali, le società di persone commerciali, gli imprenditori individuali ed enti non commerciali (per i beni appartenenti all'impresa), le stabili organizzazioni di soggetti non residenti. Possono accedere alla rivalutazione anche le imprese Irpef in contabilità semplificata, fermo restando che per costoro non si pone il problema di valutare se affrancare o

meno il saldo attivo di rivalutazione in quanto esso non si genera.

La rivalutazione ha a oggetto i beni risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2017 e deve essere eseguita nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso a tale data. Possono essere rivalutati i beni materiali e immateriali, con esclusione di quelli "merce", nonché le partecipazioni in imprese controllate e collegate costituenti immobilizzazioni.

Gli effetti fiscali decorrono dal terzo esercizio successivo (2021, per i soggetti "solari") avendo a riferimento la deducibilità dei maggiori ammortamenti, al plafond delle spese di manu-

drà con i maggiori valori fiscali riconosciuti con le stesse tempistiche previste per la rivalutazione, salvo per i maggiori valori degli immobili, per i quali la decorrenza è dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2020.

Le imposte sostitutive dovute per la rivalutazione dei beni d'impresa e l'eventuale affrancamento sono versate in un'unica soluzione, entro il termine per il versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita (ordinariamente, quindi, il termine per il versamento del saldo delle imposte dovute per il 2018).

Nella rivalutazione dei beni, il risparmio d'imposta per i soggetti Ires non è elevato, il differenziale si può allargare per i contribuenti Irpef

tenzione e alla valorizzazione dei beni ai fini della disciplina delle società non operative. Dall'inizio del quarto esercizio successivo (2022, sempre per i soggetti "solari"), con riferimento alle plusvalenze e alle minusvalenze.

È possibile affrancare il saldo attivo iscritto a fronte della rivalutazione con una ulteriore imposta sostitutiva del 10 per cento.

È stata altresì riproposta la possibilità di riallineare i valori civili e fiscali dei beni, con le modalità previste dall'articolo 14 della legge 342/2000, con un'imposizione sostitutiva pari a quella prevista per la rivalutazione. Chi si avvale di questa possibilità si ve-

La sensazione è che la rivalutazione in questione difficilmente avrà successo, vista la modesta differenza esistente tra le imposte sostitutive dovute pari al 16% per i beni ammortizzabili e al 12% di quelli non ammortizzabili e l'aliquota Ires ordinaria del 24 per cento. Il delta è solo dell'8%, che si riduce ulteriormente se si considera l'effetto finanziario della moratoria degli effetti della rivalutazione.

La rivalutazione potrebbe essere invece maggiormente conveniente per le imprese Irpef, visto che le aliquote progressive arrivano al 43%, senza considerare le addizionali. Il delta quindi tra imposizione sostitutiva (26%

considerando anche l'affrancamento) e tassazione ordinaria potrebbe crescere notevolmente.

Ancora più interessante potrebbe essere la rivalutazione per le piccole imprese in contabilità semplificata, alla luce del fatto che, non generandosi alcuna riserva in sospensione d'imposta, per questi soggetti non vi è nemmeno la necessità di versare l'imposta sostitutiva del 10% per "affrancare" il saldo attivo di rivalutazione.

Ricordiamo, infine, che in passato l'agenzia delle Entrate ha affermato che la rivalutazione contabile deve ne-

prevista dall'articolo 1, comma 121, della legge 208/2015.

Ordinariamente, l'estromissione degli immobili strumentali detenuti in regime di impresa individuale, costituisce un caso di destinazione del bene a finalità estranee e come tale, quindi, può generare plusvalenze tassabili in base alla differenza tra il valore normale e il costo fiscalmente riconosciuto dell'immobile estromesso.

La riapertura del regime agevolato consente da un lato l'assoggettamento di tale plusvalenza a un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap dell'8% e dall'altro legittima eccezionalmente la determinazione della plusvalenza assumendo come valore normale dell'immobile estromesso, in luogo del valore di mercato il valore catastale rivalutato. Sul piano soggettivo è irrilevante il regime di contabilità adottato. Qualche riflessione dovranno farla le imprese eventualmente ammesse al regime forfetario, in quanto per tali soggetti sono comunque irrilevanti le plusvalenze. Ovviamente l'operazione non interessa i titolari individuali di partita Iva che hanno deciso di trattare l'immobile strumentale privatamente senza farlo rientrare nel regime d'impresa.

L'estromissione può riguardare solo gli immobili strumentali (per natura e/o per destinazione). Non possono essere estromessi in modo agevolato gli immobili "merce" e quelli che non sono esclusivamente strumentali. Non rientrano nell'agevolazione gli immobili di civile abitazione utilizzati promiscuamente per l'eserci-

L'uscita dell'immobile strumentale dal regime d'impresa è limitata alle ditte Non è stata riproposta la trasformazione agevolata

cessariamente assumere rilevanza fiscale (circolare 13/E/2014). A significare, quindi, che non sarebbe percorribile la strada di rivalutare i beni d'impresa avvalendosi delle disposizioni in questione senza corrispondere l'imposizione sostitutiva.

Possibile estromissione dell'immobile

Ancora una chance anche per l'estromissione dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale da attuarsi in base alla disciplina agevolata

zio dell'impresa e per le esigenze personali o familiari dell'imprenditore (circolare 26/E/2016), né quelli posseduti in forza di contratti di leasing (risoluzione 188/E/2018) salvo che l'immobile sia stato riscattato prima del 31 ottobre 2018.

L'estromissione interessa gli immobili posseduti al 31 ottobre 2018 e che a tale data presentano il requisito della strumentalità esclusiva. Gli effetti dell'estromissione decorrono dal 1° gennaio 2019 data alla quale il bene deve ancora essere posseduto dall'imprenditore individuale. L'estromissione va effettuata entro il 31 maggio 2019 con il comportamento concludente dell'imprenditore e quindi con l'annotazione delle opportune scritture contabili. L'imposta sostitutiva dovuta sull'estromissione deve essere corrisposta per il 60% entro il 30 novembre 2019 e per il 40% entro il 16 giugno 2020. Regole particolari, come già accennato, governano il meccanismo di individuazione della (eventuale) plusvalenza tassabile all'8%, data dalla differenza tra il costo fiscale dell'immobile e il valore di estromissione.

Il costo fiscalmente riconosciuto dell'immobile va determinato secondo le regole canoniche, considerando anche la parte di costo riferibile all'area pur se non ammortizzabile. In virtù dello specifico rinvio all'articolo 1, comma 121, della legge 208/2015, è possibile assumere come valore normale di "autoconsumo" dell'immobile, il valore catastale rivalutato, in luogo dell'ordinario valore di mercato. Se dal confronto tra valore di estromis-

5. L'ESTROMISSIONE AGEVOLATA

	Data rilevante
Possesso dell'immobile	31 ottobre 2018
Effetto dell'estromissione	1° gennaio 2019
Annotazione contabile	31 maggio 2019
Versamento imposta sostitutiva 8%	30 novembre 2019 (prima rata)

Requisiti necessari al 31 ottobre 2018

- Ok** estromissione per gli immobili esclusivamente strumentali per natura e/o destinazione
- **No** per immobili merce
 - **No** per immobili a utilizzo promiscuo
 - **No** per immobili detenuti in leasing

sione e costo fiscalmente riconosciuto non emerge alcuna plusvalenza tassabile, l'estromissione agevolata resta comunque fattibile, per quanto a imponibile zero (circolare 26/E/2016).

Ai fini Iva l'esclusione dell'immobile strumentale dal regime d'impresa configura un'operazione di autoconsumo rilevante secondo le regole ordinarie. Non vi sono invece questioni impositive in tema di imposte di registro, ipotecaria e catastale.

Segnaliamo infine che le operazioni di estromissione agevolata degli immobili da parte delle società non sono state riaperte. Strada quindi sbarrata per la cessione e l'assegnazione agevolata dei beni ai soci e per la trasformazione agevolata delle società commerciali in società semplici.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Dario Deotto
relatore

Irregolarità formali, sanatoria per pochi

La possibilità di definire le infrazioni non sostanziali è spesso vanificata dal cumulo giuridico Agevolata anche la chiusura dei Pvc consegnati alla data del 24 ottobre scorso

L'articolo 9 del decreto legge 119/2018 stabilisce che possono essere sanate «le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti, di natura formale, che non rilevano nella determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, ai fini dell'Iva e dell'Irap e sul pagamento dei tributi, commesse fino al 24 ottobre 2018». Tali irregolarità potranno essere sanate con il pagamento di 200 euro per ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le violazioni (occorre anche "rimuovere" l'irregolarità o l'omissione).

Il provvedimento esclude dalla sanatoria gli atti di contestazione e di irrogazione delle sanzioni derivanti dalla procedura di collaborazione

volontaria, così come le violazioni già contestate in atti divenuti definitivi (e non potrebbe essere altrimenti) alla data di entrata in vigore dello stesso provvedimento (19 dicembre 2018). Ulteriormente, l'articolo 9 del Dl 119/2018 stabilisce espressamente che la regolarizzazione non può essere utilizzata per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato.

Il versamento della somma di 200 euro per ciascun periodo d'imposta deve essere eseguito in due rate di pari importo entro il 31 maggio 2019 ed entro il 2 marzo 2020.

In sostanza, l'articolo 9 del provvedimento ripropone (vanno ricordati la legge 882/1980, l'articolo 21 del Dl 69/1989, l'articolo 19-bis del Dl 41/1995) la sanatoria delle irregolarità formali, il cui ambito di applicazione sembra risultare piuttosto ampio, visto il riferimento alle irregolarità che non rilevano «sul pagamento dei tributi». Anche se tale previsione non brilla per chiarezza.

Infatti, la norma fa dapprima riferimento alle irregolarità, infrazioni e inosservanze di natura formale che non rilevano ai fini della determinazione della base imponibile per imposte sui redditi, Iva e Irap, mentre poi si riferisce alle violazioni che non rilevano sul pagamento dei tributi. Ora, va considerato che vi sono – come stabilisce correttamente l'articolo 12 del Dlgs 472/1997 – delle violazioni che incidono nella determinazione della base imponibile e altre violazioni che

incidono sul pagamento del tributo. Entrambe queste due tipologie di violazioni sono da reputarsi di ordine sostanziale. Questo per dire che, in senso negativo, la previsione dell'articolo 9 potrebbe racchiudere solamente violazioni di ordine formale relative alle imposte sui redditi, all'Iva e all'Irap. In pratica, si tratterebbe di violazioni che non incidono sulla determinazione della base imponibile e sul pagamento dei tributi solamente con riferimento alle imposte sui redditi, all'Iva e all'Irap.

Ad ogni modo, occorre rilevare che risulta sempre difficoltosa l'individuazione delle violazioni di carattere formale. Questo perché nel nostro ordinamento non vi è una definizione positiva di violazione formale.

Come principio generale, si può affermare che risulta formale quella violazione che non incide sulla determinazione dell'imponibile e/o sulla liquidazione anche periodica del tributo (principio che si desume anche dalle circolari 180/E/1998, 192/E/1998 e 98/E/2000, risposta 9.1.7.).

Le violazioni meramente formali

Occorre tuttavia considerare che nel genus delle violazioni formali rientrano anche quelle “meramente formali”, le quali però non sono sanzionate e, quindi, non risultano interessate alla sanatoria. Le violazioni definite “meramente formali” sono state introdotte con l'articolo 10, comma 3, della legge 212/2000 (Statuto del

contribuente), il quale ha stabilito la non sanzionabilità di quei comportamenti che si traducono «in una mera violazione formale senza alcun debito d'imposta».

In "attuazione" di tale principio è stato inserito, attraverso il Dlgs 26 gennaio 2001, n. 32, un nuovo comma 5-bis all'articolo 6 del Dlgs 472/1997, il quale dispone che «non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo» (si veda la grafica 1).

dizione più significativa, per identificare una condotta come meramente formale, risulta essere quella che la violazione non arrechi pregiudizio all'attività di controllo dell'amministrazione finanziaria. In proposito, nella circolare 77/E/2001 è stato osservato che gli uffici devono valutare in concreto se la violazione ha arrecato o meno pregiudizio alla predetta attività. In sostanza, secondo l'Agenzia, gli uffici devono valutare caso per caso se la violazione, per non essere sanzionata, oltre a non incidere sulla determinazione dell'imponibile, dell'imposta e del versamento del tributo, non ha ef-

Viene richiesto che l'infrazione «formale» non ostacoli l'azione di controllo e non incida sulla base imponibile, l'imposta o il versamento

Va rilevato che la previsione individuale, ai fini della esclusione dell'applicazione della penalità, una serie di condizioni negative. Viene, infatti, richiesto che la violazione:

- non arrechi pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo;
- non incida sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.

Tali condizioni negative devono sussistere congiuntamente. In altri termini, non appare sufficiente, per inquadrare una determinata violazione tra quelle meramente formali, la presenza di una sola delle predette condizioni.

Appare comunque chiaro che la con-

fettivamente determinato pregiudizio all'attività di controllo.

Il documento dell'amministrazione non ha però fornito alcuna esemplificazione di quelle che possono essere ritenute le violazioni che non incidono effettivamente sui controlli, oltreché sulla determinazione dell'imponibile e dell'imposta. Tuttavia, qualche elemento si può comunque cogliere dalla lettura della circolare. Ad esempio, dal passaggio in cui si afferma che determinate violazioni potenzialmente idonee a incidere negativamente sull'attività di controllo (che, quindi, risulterebbero sanzionate), «come, ad esempio, le irregolarità formali relative al contenuto delle dichia-

razioni di cui all'articolo 8, comma 1, del Dlgs n. 471 del 1997, non siano punibili, essendo risultato in concreto che le stesse, anche per effetto dell'eventuale regolarizzazione delle medesime, non abbiano ostacolato l'azione dell'ufficio».

Va rilevato che in tale ultimo passaggio della circolare, l'Agenzia sembra attribuire notevole importanza alla regolarizzazione ex post effettuata dal contribuente. Questo perché, in conseguenza della regolarizzazione a posteriori, non si verrebbe a verificare alcun pregiudizio all'attività di controllo dell'amministrazione finanziaria (ovviamente, se la regolarizzazione ex post avviene prima dell'attività di controllo stessa).

Tuttavia, rimane sempre il dubbio, perché, potenzialmente, quasi tutte le infrazioni possono incidere sull'attività di controllo dell'amministrazione, così come occorre comprendere se l'inapplicabilità delle sanzioni per le violazioni meramente formali può essere invocata anche in situazioni in cui il contribuente non si avveda di avere commesso una violazione rientrante tra quelle che vengono escluse dall'irrogazione delle penalità.

Così che si rileva l'estrema difficoltà nell'individuare sia quelle che si possono definire violazioni formali (sanzionate) che quelle meramente formali (non sanzionate).

Le violazioni rientranti nella sanatoria

Come principio generale, si può co-

1. LE VIOLAZIONI MERAMENTE FORMALI



- Si tratta delle violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo

- Non sono punibili e quindi non rientrano nella sanatoria

munque affermare che risulta formale, come si è già riportato, quella violazione che non incide sulla determinazione dell'imponibile e/o sulla liquidazione anche periodica del tributo.

Si possono senz'altro considerare formali (rientranti nella sanatoria):

- tutte le violazioni che vengono punite dall'articolo 8 del Dlgs 471/1997 (violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni) con la sanzione fissa;
- la gran parte degli obblighi di comunicazione previsti dall'articolo 11 dello stesso Dlgs 471/1997 (ad esempio, la comunicazione di sintesi delle liquidazioni periodiche, la comunicazione dei dati delle fatture);
- le violazioni relative all'inversione contabile quando l'imposta è stata as-

solta dalla controparte (articolo 6, commi 9-bis1 e 9-bis2);

- l'omessa presentazione del modello F24 a saldo zero;
- l'omessa comunicazione di inizio o variazione dell'attività o la presentazione della stessa con indicazioni incomplete o inesatte;
- gli errori sulla competenza temporale ai fini delle imposte sui redditi che non comportano alcun danno per l'Erario;
- l'omessa fatturazione che non ha inciso sulla liquidazione periodica del tributo;
- la detrazione dell'Iva in misura

Non esiste un catalogo di violazioni formali, ma è tale, ad esempio, l'omessa fattura che non incide sulla liquidazione

superiore a quella effettiva quando è stata erroneamente assolta dal cedente o prestatore (in assenza di frode);

- l'omessa presentazione dei dati degli studi di settore.

La rilevanza del cumulo giuridico

Occorre comunque rilevare che l'interesse per la sanatoria delle irregolarità formali potrebbe risultare molto attenuato rispetto a similari provvedi-

menti del passato. Infatti, prima del 1998 non esisteva nell'ordinamento tributario il principio del cumulo giuridico delle penalità (articolo 12 del Dlgs 472/1997, rubricato «concorso di violazioni e continuazione»).

Va infatti considerato che, per effetto del cumulo giuridico, risulta punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata dal quarto al doppio, chi commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione (si veda la grafica 2).

Ad esempio, se nell'emissione di 100 fatture il contribuente non ha indicato correttamente degli elementi non rilevanti per la determinazione dell'imponibile e/o dell'imposta, la sanzione, da 250 a 2mila euro, viene applicata una volta soltanto con l'aumento da un quarto al doppio. Occorre rilevare che generalmente, per queste situazioni, la sanzione edittale, così come l'aumento, viene applicata nella misura minima perché, altrimenti, l'ufficio deve motivare gli aumenti, a pena di nullità, in base all'articolo 7 del Dlgs 472/97. Così che applicandosi l'aumento di un quarto a 250 euro, considerando poi che tale misura sanzionatoria può essere definita a un terzo (articolo 16 del Dlgs 472/97), si può ben capire che plurime violazioni formali possono già essere definite *ex se* con pochi spiccioli.

Allo stesso modo, sempre in tema di fatture, l'articolo 6 del Dlgs 471/97 stabilisce che la sanzione (sostanziale) per omessa fatturazione e registrazio-

ne delle operazioni imponibili (dal 90 al 180% dell'imposta) non trova applicazione, ma si applica quella da 250 a 2mila euro, se la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo (quindi risulta formale). Ad esempio, se 20 fatture non sono state emesse nei termini, ma comunque entro quello per farle concorrere nella liquidazione periodica "di competenza", si applica la sanzione da 250 a 2mila euro. Che poi, come si è riportato prima, significa applicare per tutte le venti violazioni l'unica penalità di 250 euro, aumentata di un quarto e comunque definibile a un terzo.

E gli esempi potrebbero continuare, per rappresentare che già "a regime", per effetto del cumulo giuridico, le penalità relative a plurime violazioni formali, quando irrogate, risultano molto basse.

Allo stesso tempo, occorre considerare che se l'ufficio, oltre a contestare violazioni formali, addebita al contribuente violazioni sostanziali, la sanzione sostanziale assorbe normalmente, sempre per effetto del cumulo giuridico, quella formale, considerando che l'ufficio applica a quella più grave (che è quasi sempre quella sostanziale) gli aumenti del cumulo previsti dall'articolo 12 del Dlgs 472/1997.

La definizione dei Pvc e degli atti di accertamento

L'articolo 1 del Dl 119/2018 prevede la possibilità di definizione agevolata – senza sanzioni e interessi – dei proces-

2. IL CUMULO



Per effetto del cumulo giuridico delle penalità, risulta punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata dal quarto al doppio, chi commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione

si verbali di constatazione (Pvc).

Possono formare oggetto di definizione i processi verbali consegnati entro la data del 24 ottobre 2018, data di entrata in vigore del decreto legge 119/2018, per i quali, sempre alla data del 24 ottobre, non risulta notificato un atto di accertamento o (non risulta) ricevuto un invito al contraddittorio.

Occorre rilevare che la norma prevede che il contribuente possa definire il contenuto integrale dei processi verbali di constatazione, presentando la «relativa dichiarazione» per regolarizzare le violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, contributi previdenziali e ritenute, imposte sostitutive, Irap, Iva, Ivie e Ivafe (si veda la grafica 3).

Si noti che vengono richiamate anche le imposte legate alle attività patri-

moniali e finanziarie detenute all'estero (Ivie e Ivafe). In termini generali, si può affermare che risultano sanabili soltanto le violazioni legate ai tributi e contributi prima menzionati, così che sono senz'altro escluse dalla definizione agevolata le violazioni non legate a un tributo, in sostanza tutte quelle violazioni di ordine formale (considerando che vi è la previsione dell'articolo 9 che consente la definizione di tali irregolarità).

Va notato ulteriormente che la norma disciplina un generale differimento dei termini di accertamento, in deroga allo Statuto del contri-

nizione degli stessi.

La definizione del singolo periodo d'imposta

Si è visto in precedenza che la norma dispone che il contribuente può definire «il contenuto integrale dei processi verbali di constatazione» e che la notifica entro il 24 ottobre 2018 di un avviso di accertamento o di un invito al contraddittorio impedisce di definire il Pvc.

Con riguardo all'invito al contraddittorio, è chiaro che la causa o stativa è rappresentata dall'invito contenente

La proroga di due anni per i periodi d'imposta fino al 2015 vale per tutti i processi verbali consegnati entro l'entrata in vigore del Dl 119/2018

biente, «con riferimento ai periodi d'imposta fino al 31 dicembre 2015 oggetto dei processi verbali di constatazione» (comma 9 dell'articolo 1). A tale proposito, la questione che si pone è se tale proroga riguardi tutti i processi verbali di constatazione riferiti ai periodi d'imposta fino al 31 dicembre 2015 oppure soltanto i Pvc che effettivamente saranno fatti oggetto di definizione.

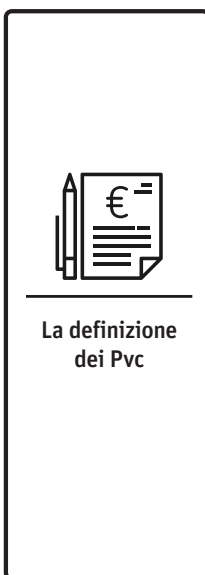
La conclusione è che la proroga di due anni per i periodi d'imposta fino al 2015 vale per tutti i processi verbali consegnati entro la data di entrata in vigore del decreto (24 ottobre 2018), e ciò a prescindere dal fatto che il contribuente utilizzi o meno la defi-

l'indicazione delle maggiori imposte dovute. L'invito privo di tale indicazione, a stretto rigore, non è definibile in base alla successiva disposizione dell'articolo 2 del Dl 119/2018 e, dunque, non può precludere la sanatoria del Pvc. D'altro canto, la norma di riferimento menziona l'invito di cui all'articolo 5, comma 1, Dlgs 218/1997, che per l'appunto prescrive che il documento debba contenere l'importo delle imposte dovute.

Ci si chiede inoltre se la notifica – entro il 24 ottobre scorso – di un avviso di accertamento riferito a una sola delle annualità oggetto del Pvc sia sufficiente a impedire la definizione dell'intero atto istruttorio.

Si ritiene che la risposta corretta sia negativa, per un duplice ordine di ragioni. In primo luogo, nella norma si stabilisce, quale modalità di attuazione della definizione, la presentazione della «relativa dichiarazione». Non può che trattarsi della dichiarazione riferita al singolo periodo d'imposta oggetto di regolarizzazione. Così che se la sanatoria si ottiene con la dichiarazione per ciascun anno, allora pare corretto concludere che la causa ostativa rappresentata dall'avviso di accertamento debba essere riferita solo e unicamente al periodo di imposta accertato che impedisce, per l'appunto, la trasmissione della dichiarazione relativa alla definizione. Ma vi è di più. Si è infatti del parere che anche in presenza di Pvc riferito a più annualità non seguito dalla notifica di atti di accertamento il contribuente debba comunque poter scegliere il o i periodi d'imposta che intende regolarizzare. Questo in ragione dell'autonomia dell'obbligazione tributaria relativa a ogni singolo periodo d'imposta, nonché in relazione al fatto che il comma 5 dell'articolo 1 stabilisce espressamente che devono essere autoliquidate dal contribuente le imposte relative a tutte le violazioni constatate per «ciascun periodo d'imposta». È evidente il richiamo, anche nella stessa norma, del principio di autonomia di ogni singolo periodo d'imposta. Una diversa lettura, peraltro, renderebbe ancora più irragionevole la forma di definizione in esame, incrementandone notevolmente i rischi di insuccesso.

3. I PROCESSI VERBALI DI CONSTATAZIONE



La norma prevede la possibilità di definizione del contenuto integrale dei processi verbali di constatazione, presentando la “relativa dichiarazione”

4. I SOGGETTI “TRASPARENTI”



La regolarizzazione può essere effettuata anche dai soggetti partecipanti per regolarizzare «le imposte dovute sui maggiori redditi di partecipazione ad essi imputabili»

Ne consegue che il contribuente potrà decidere se avvalersi della definizione per una, più ovvero tutte le annualità controllate, ma non potrà scegliere i rilievi contestati all'interno di ciascuna di esse.

Per le medesime ragioni, la notifica di un avviso di accertamento o di un invito al contraddittorio (entro il 24 ottobre 2018) costituirà causa ostativa alla regolarizzazione dello specifico periodo d'imposta accertato o in corso di accertamento e non della totalità dei periodi oggetto di constatazione.

Va ulteriormente considerato che ai

processo verbale di constatazione sia stato consegnato (entro il 24 ottobre 2018) a soggetti "trasparenti", la regolarizzazione può essere effettuata anche dai soggetti partecipanti per regolarizzare «le imposte dovute sui maggiori redditi di partecipazione ad essi imputabili» (si veda la grafica 4).

Posto che i «redditi di partecipazione» non esistono, ma vi sono, semmai, i redditi d'impresa o di lavoro autonomo che vengono attribuiti per trasparenza ai soci e agli associati, il senso della disposizione è quello di consentire la definizione anche a questi ultimi in presenza di processo verbale notificato al soggetto trasparente.

Va rilevato, infine, che la definizione agevolata dei processi verbali di constatazione si perfeziona con la presentazione della «relativa dichiarazione» e il versamento delle maggiori imposte entro il 31 maggio 2019. Il versamento può avvenire in unica soluzione o con un massimo di 20 rate trimestrali di pari importo (e in tal caso il perfezionamento si ha con il pagamento della prima rata).

La definizione degli atti di accertamento

L'articolo 2 del Dl 119/2018 prevede la possibilità di definizione agevolata degli avvisi di accertamento, di rettifica e di liquidazione, degli atti di recupero notificati entro il 24 ottobre 2018.

La norma prevede che possono essere definiti gli atti «non impugnati e

In caso di Pvc riguardante più anni, si può decidere quali periodi sanare, ma non si potrà scegliere tra i rilievi di un singolo anno

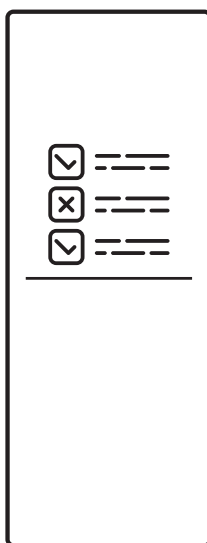
fini della definizione agevolata non possono essere utilizzate, a scapito dei maggiori imponibili regolarizzati, eventuali perdite d'esercizio nonché perdite pregresse e ancora «disponibili».

Va sottolineata una particolarità riguardante i soggetti in regime di trasparenza, sia obbligatoria che per opzione (quindi società di persone e soggetti assimilati nonché i soggetti che utilizzano il regime di trasparenza di cui agli articoli 115 e 116 del Tuir). La norma prevede infatti che nel caso il

ancora impugnabili» al 24 ottobre scorso. Viene stabilito che il contribuente può provvedere alla definizione - con il pagamento delle sole imposte - entro 30 giorni dalla data citata o nel termine più ampio dell'articolo 15, comma 1, del Dlgs 218/1997 che residua dopo il 24 ottobre.

Occorre rilevare che viene citato il termine di cui all'articolo 15 del Dlgs 218/1997 e non l'applicazione in termini generali della disposizione dell'articolo 15, cioè la norma che disciplina la cosiddetta «acquiescenza». Tuttavia, secondo le Entrate, risultano definibili gli atti rientranti nell'ambito di applicazione dell'articolo 15 del Dlgs 218/1997, e ciò ha portato ad escludere, ad esempio - sempre secondo le Entrate - gli atti per i quali è stata presentata istanza di adesione e ricorso introduttivo del giudizio dal 25 ottobre 2018 (per le Entrate, in verità, sarebbero ostate alla definizione le istanze di adesione presentate dal 24 ottobre, ma si tratta di un evidente errore).

5. LA DEFINIZIONE DEGLI ATTI DI ACCERTAMENTO



E' stata prevista la possibilità di definizione agevolata degli avvisi di accertamento, di rettifica e di liquidazione, nonché degli atti di recupero

Gli atti devono essere stati notificati entro il 24 ottobre 2018

Gli atti devono risultare "non impugnati e ancora impugnabili" al 24 ottobre

Risultano ancora potenzialmente definibili, comunque, taluni atti di accertamento notificati entro il 24 ottobre per i quali l'istanza di adesione è stata presentata entro il 24 ottobre stesso.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Antonio Iorio
relatore

Chiusura delle liti con sconti variabili

In base allo stato della controversia al 24 ottobre 2018 la riduzione può arrivare fino al 15% ma vanno chiariti i benefici penali. Per la Cassazione il test va fatto al 19 dicembre

La definizione delle liti pendenti consiste nella possibilità di chiudere, con modalità agevolate, i procedimenti tributari pendenti in ogni stato e grado del giudizio.

Queste le condizioni:

- ❶ il giudizio deve essere contro l'agenzia delle Entrate, con conseguente esclusione delle liti in cui la controparte è costituita esclusivamente da altri soggetti (altre Agenzie, enti locali eccetera: la norma consente ai singoli enti locali di proporre l'istituto per i propri tributi);
- ❷ le controversie devono riguardare atti impositivi (avvisi di accertamento, irrogazione sanzioni eccetera): sono quindi esclusi i procedimenti che riguardano atti di differente natura (ad

esempio i contenziosi su imposte dichiarate e poi non versate) oltre che le controversie sulle risorse proprie tradizionali Ue, sull'Iva riscossa all'importazione e sulle somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato;

③ il ricorso, anche con reclamo, in primo grado deve essere stato notificato entro il 24 ottobre 2018 (non è necessaria la costituzione in giudizio in Ctp);

④ al momento della presentazione della domanda il processo non deve essersi concluso con pronuncia passata in giudicato.


La definizione si perfeziona con la presentazione della domanda, una per ciascuna controversia autonoma, ovvero per ciascun atto impugnato e con il relativo pagamento del totale o della prima rata entro il 31 maggio 2019. Non è ammessa compensazione.

Se gli importi dovuti superano i mille euro, il pagamento può essere dilazionato, in un massimo di venti rate trimestrali. Il termine per il versamento delle rate successive alla prima scadenza il 31 agosto, 30 novembre, 28 febbraio e 31 maggio di ciascun anno a partire dal 2019.

Alle rate successive alla prima si applicano gli interessi legali calcolati dal 1° giugno 2019 alla data del versamento (dal 1° gennaio scorso il tasso è pari allo 0,8 per cento).

Dagli importi dovuti vanno scomputati quelli che erano stati già pagati a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio, senza possibilità comunque di restituzione delle eventuali maggiori

1. LE CONDIZIONI

La controparte	Agenzia delle Entrate (enti locali possono aderire entro 31/3/2019)
Il tipo di controversia	Su atti impositivi (accertamenti, irrogazione sanzioni eccetera)
 Le altre condizioni	Ricorso in primo grado notificato entro il 24/10/2018
	Al momento della domanda il processo non deve essersi concluso con pronuncia passata in giudicato
	Perfezionamento con presentazione domanda e pagamento di totale o prima rata entro il 31/05/2019 (si scomputa quanto già pagato a titolo provvisorio)
	Massimo 20 rate trimestrali. Non è ammessa compensazione

somme versate.

Se invece non ci sono importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda.

Il costo della definizione

Il costo varia a seconda della fase del giudizio e dell'eventuale esito.

La data da considerare (fatta eccezione per le liti pendenti in Cassazione) è il 24 ottobre 2018.

La regola generale è il versamento dell'importo pari al valore della controversia (tributi al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto che è stato impugnato); ove si tratti di controversie relative solo a sanzioni, il valore è costituito dalla loro entità.

Queste le deroghe:

- in caso di ricorso pendente iscritto in primo grado, la controversia può essere definita con il pagamento del 90% del valore; la locuzione utilizzata («ricorso pendente iscritto») sembra includere solo ricorsi in primo grado per i quali sia stata già fatta la costituzione in giudizio entro il 24 ottobre 2018 e non anche quelli soltanto notificati alla controparte. Così se alla data di riferimento è stata eseguita la sola notifica del ricorso/reclamo la definizione avviene con il pagamento del 100%, se invece è stata effettuata anche la costituzione in Ctp è possibile versare il 90% delle imposte richieste;

cessaria la costituzione in giudizio dell'ufficio, o ancora sia sufficiente che i termini di impugnazione della sentenza di appello non siano spirati al 19 dicembre 2018.

- In attesa di chiarimenti, le prime due opzioni sembrano quelle più aderenti al dato letterale della norma: in tal caso, però, il beneficio verrebbe legato alla tempestività del ricorso dell'Agenzia o addirittura alla sua rapida costituzione in giudizio alla data suindicata. In caso contrario il contribuente potrebbe solo beneficiare del pagamento del 15% dell'imposta dovuta, non risultando pendente il giudizio per Cassazione.

La somma da pagare dipende dalla situazione: si va dal 90% quando la causa pende in primo grado al 5% se il Fisco ha perso nei due gradi di merito

- in caso di accoglimento del ricorso con la sentenza di primo grado si definisce con il 40% del valore della causa;
- in caso di vittoria del contribuente nella pronuncia di secondo grado, con il 15% del valore della controversia;
- se l'agenzia delle Entrate è risultata soccombente nei primi due gradi di giudizio e il procedimento risulta pendente in Cassazione entro il 19 dicembre 2018 (entrata in vigore della legge di conversione), si definisce con il 5% del valore della causa. Questa previsione necessita di chiarimenti, in quanto non è chiaro se alla data del 19 dicembre 2018 il ricorso per Cassazione debba essere stato solo notificato al contribuente, oppure sia ne-

Il nodo del collegamento delle sanzioni

Per le sanzioni non collegate al tributo, il contribuente può definire le controversie con il pagamento:

- del 15% del valore della controversia, in caso di soccombenza dell'agenzia delle Entrate nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, sul merito o sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, depositata alla data del 24 ottobre 2018;
- con il pagamento del 40% negli altri casi.

Per le liti relative alle sanzioni collegate al tributo, invece, se il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche

con modalità diverse dalla definizione, non è dovuto alcun importo.

È importante così comprendere se la sanzione oggetto di lite sia o meno collegata al tributo: il testo normativo non rende agevole tale individuazione.

In linea generale, la sanzione collegata al tributo è quella commisurata al tributo evaso e pertanto, in assenza di tale parametrizzazione, dovrebbe trattarsi di sanzione non collegata.


In occasione di precedenti istituti definitivi, l'Agenzia aveva fornito alcuni chiarimenti (circolari 22/E e 23/E del 2017) che, se confermati, appaiono molto interessanti. Ad esempio era stata considerata "collegata" al tributo la sanzione del 30% applicata per indebita compensazione di crediti esistenti, a prescindere che nel provvedimento fosse stata pretesa anche l'imposta. Anche per la compensazione di crediti inesistenti, la sanzione è stata considerata collegata al tributo, ma in simili casi sicuramente occorrerà che il contribuente versi il tributo oggetto di contestazione.

Enti dilettantistici

Le società e le associazioni sportive dilettantistiche iscritte al Coni al 31 dicembre 2017 possono definire le liti pendenti dinanzi alle commissioni tributarie con il versamento del:

- 40% del valore della lite e 5% delle sanzioni e degli interessi accertati nel caso in cui questa penda ancora nel primo grado di giudizio al 24 ottobre 2018;

2. IL COSTO

Data di riferimento	Stato della lite	Versamento dovuto per la definizione
 24/10/18	Pendenza giudizio a seguito della sola notifica ricorso senza l'iscrizione in Ctp o deposito di una sentenza favorevole all'Ufficio	100% imposte senza sanzioni e interessi
	Causa iscritta in Ctp senza che sia già intervenuta la sentenza di primo grado	90% imposte senza sanzioni e interessi
	Sentenza della Ctp favorevole al contribuente	40% imposte senza sanzioni e interessi
	Sentenza della Ctr favorevole al contribuente	15% imposte senza sanzioni e interessi
19/12/18	Soccombenza dell'Ufficio nei gradi di merito e pendenza lite in Cassazione	5% imposte senza sanzioni e interessi

- 10% del valore della lite e 5% delle sanzioni e degli interessi accertati, in caso di soccombenza dell'amministrazione nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale resa e non ancora definitiva alla data del 24 ottobre 2018;
- 50% del valore della lite e 10% delle sanzioni e interessi accertati in caso di soccombenza in giudizio della società o associazione sportiva nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale resa e non ancora definitiva alla data del 24 ottobre 2018.

È esclusa la possibilità di definire con tali modalità ove l'ammontare delle imposte in contestazione, relativamente a ciascun periodo d'imposta, per il quale è pendente reclamo o ricorso, sia superiore a 30mila euro per singola imposta, Ires o Irap. Resta ferma

l'applicazione della definizione della lite secondo le regole ordinarie di cui si è detto in precedenza.

Gli esiti intermedi

In caso di accoglimento parziale del ricorso o di soccombenza ripartita tra il contribuente e l'Agenzia, l'importo del tributo è dovuto per intero relativamente alla parte di atto confermata dalla pronuncia giurisdizionale, mentre in misura ridotta per la parte di atto annullata, applicando la percentuale stabilita a seconda del grado di giudizio in cui ci si trova.

Se il ricorso viene accolto solo parzialmente, il tributo relativo alla parte confermata dalla sentenza va sempre versato per intero

Ad esempio, a fronte di una originaria pretesa di 100 contenuta nell'atto impositivo impugnato:

- se la Ctp accoglie parzialmente il ricorso annullando le imposte per 50, il contribuente che vuole definire la lite dovrà versare 70 (20, corrispondente al 40% della parte in cui è risultato vittorioso più 50, cioè il 100% della quota per la quale è stato soccombente);
- se la Ctr accoglie in parte l'appello dichiarando illegittima la pretesa erariale per 50, si dovrà versare 57,5 (7,5, pari

al 15% della parte in cui è vittorioso il contribuente più 50, cioè il 100% della quota per la quale è confermata la richiesta dell'ufficio).

Siritiene, salvo differenti chiarimenti ufficiali, che eventuali rinunce o annullamenti in autotutela successivi all'instaurazione del contenzioso non debbano essere calcolati ai fini della definizione.

Considerando l'esempio precedente, si ipotizzi che dinanzi all'appello del contribuente sui 50 di soccombenza, l'ufficio non abbia proposto appello incidentale per gli altri 50, così facendo diventare definitiva quella parte della pronuncia.

È verosimile che per la definizione della lite occorrerà versare solo 50 (ossia il 100% della parte di soccombenza) essendo l'unica somma ancora da considerare pendente. Infatti, in questa ipotesi non c'è più una lite attuale per la parte relativa ai 50 annullati dalla Ctp, che diventa estranea al nuovo istituto. Lo stesso vale se il contribuente ha appellato solo una parte della pronuncia di primo grado, magari in relazione esclusivamente ad alcuni rilievi, rinunciando a proseguire il contenzioso per gli altri, i quali sono così diventati definitivi e non definibili.

Medesime considerazioni dovrebbero valere nel caso in cui l'ufficio abbia parzialmente annullato l'atto impugnato nel corso del giudizio attraverso apposito atto di autotutela ovvero in sede di costituzione in giudizio.

Anche per tali importi, infatti, non vi

sarebbe più una lite pendente in quanto la pretesa erariale è venuta meno.

Da notare che la regola sui giudizi intermedi (prevista al comma 2-bis) fa espresso rinvio alle disposizioni «di cui al comma 2» dell'articolo 6, per la parte di atto annullata. Ne consegue così, che nell'ipotesi di due pronunce parzialmente favorevoli al contribuente, sulla parte annullata occorre versare il 15% e non il 5% (previsto dal comma 3 ter non citato ai fini del calcolo dei giudizi intermedi).

Vi è poi la questione dei giudizi di rinvio della Cassazione: la Suprema corte, accogliendo il ricorso, in genere, fornisce il principio cui poi dovrà attenersi il cosiddetto giudice del rinvio (la lite viene rinviata alla Ctr che, in diversa composizione, dovrà decidere nuovamente nel merito della vicenda). Questa nuova decisione di rinvio potrebbe modificare o confermare la pronuncia della Ctr, che potrà essere favorevole o meno al contribuente.

La norma, in questi casi, non deroga alla regola ordinaria: ne consegue che in tutte le ipotesi di rinvio, secondo il principio generale è dovuto il 100% del valore di lite.

La relazione al Dl 119/2018 ha precisato che con una sentenza della Cassazione con rinvio la controversia si considera pendente in primo grado senza decisione.

Successivamente, in sede di conversione, con il comma 1-bis, come detto, per i ricorsi pendenti in primo grado, è stata prevista la definizione con il pagamento del 90% (e non più del 100%) del valore della controversia. Occorre

3. LA PROCEDURA

SOSPENSIONE DEL PROCESSO

- Istanza al giudice dichiarando di volersi avvalere della definizione
- Giudizio sospeso fino al 10/6/2019
- Senza richiesta il processo prosegue regolarmente
- Entro 10/6/2019 deposito copia di definizione e pagamento della rata
- La sospensione del processo è così prorogata fino al 31/12/2020

SOSPENSIONE DELLE IMPUGNAZIONI

- I termini di impugnazione, riassunzione e controricorso in Cassazione che scadono tra il 24/10/2018 e il 31/7/2019 sono sospesi per 9 mesi
- La sospensione è automatica: non è necessaria alcuna istanza
- I termini per ricorrere non sono sospesi
- Il diniego dell'Agenzia va notificato entro il 31/7/2020 ed è impugnabile entro 60 giorni dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la controversia
- Se entro il 31/12/2020 non è presentata istanza di trattazione da una qualsiasi delle parti interessate, il processo è dichiarato estinto

quindi comprendere se, in assenza di un'espressa deroga al criterio generale, per il rinvio sia comunque dovuto il 100% ovvero il 90%

Questioni procedurali

Occorre prestare attenzione alle regole processuali da valutare e adottare nelle more della definizione. Uno dei due requisiti necessari per l'accesso è l'assenza di una pronuncia passata in giudicato al momento della trasmissione dell'istanza.

Il termine per tale adempimento e del relativo pagamento è il 31 maggio 2019.

Per agevolare la definizione è stata prevista sia la richiesta di sospensione del processo, sia un'automatica sospensione dei termini

di impugnazione.

La sospensione del processo. Il comma 10 dell'articolo 6 dispone che le controversie pendenti possono essere sospese attraverso la presentazione di un'apposita istanza del contribuente al giudice, nella quale dichiara di volersi avvalere della definizione.

Il processo quindi, in assenza di tale richiesta prosegue regolarmente, non essendo prevista una sospensione automatica e generalizzata.

Se il contribuente presenta l'istanza, il giudizio è sospeso fino al 10 giugno 2019.

La sospensione delle impugnazioni.

La norma ha previsto che tutti i termini di impugnazione, anche incidentale, e di riassunzione nonché per la proposizione del controricorso in Cassazione che scadono tra il 24 ottobre 2018 e il 31 luglio 2019 sono sospesi per 9 mesi. Si tratta di una sospensione automatica, per la quale quindi non è necessaria alcuna istanza da parte dell'interessato.

Di fatto, tale sospensione impedisce che nelle more una sentenza possa divenire definitiva.

Tuttavia la previsione non riguarda i termini per ricorrere, con la con-

La sospensione del processo non è automatica come quella dei termini d'impugnazione: chi aderisce alla sanatoria deve fare istanza

Entro tale data l'interessato deve depositare copia della definizione e del pagamento della prima o unica rata. Solo in tale ipotesi, la sospensione del processo è ulteriormente prorogata fino al 31 dicembre 2020.

In tale contesto va segnalato che in presenza di un procedimento pendente dinanzi alla Corte di cassazione, per il quale viene in questo periodo fissata l'udienza, prudenzialmente converrebbe chiedere la sospensione del processo, per evitare una pronuncia definitiva prima della presentazione della domanda e pregiudicare così la possibilità di accedere alla sanatoria.

seguenza che per l'eventuale costituzione in giudizio di un ricorso notificato rimangono solo i 30 giorni previsti ordinariamente dalla norma ovvero i "90 più 30" per i ricorsi con mediazione.

L'Agenzia può notificare entro il 31 luglio 2020 l'eventuale diniego che è atto impugnabile entro 60 giorni dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la controversia.

Nel caso in cui la definizione della controversia venga richiesta in pendenza del termine per impugnare (ad esempio, dopo la pronuncia della Ctp per la quale non è stato proposto l'appello e i relativi termini sono ancora pendenti), il diniego e la relativa ultima

sentenza possono essere impugnati dal contribuente entro 60 giorni dalla notifica del predetto diniego.

Se entro il 31 dicembre 2020 non è presentata istanza di trattazione da una qualsiasi delle parti interessate, il processo è dichiarato estinto con decreto presidenziale.

Risvolti penali

La normativa non prevede effetti espliciti su eventuali procedimenti penali in corso per le vicende oggetto di sanatoria. Ne consegue, in via generale, che la definizione della pretesa fiscale contenuta in un atto impositivo oggetto di contenzioso (ma la medesima questione si ripropone per gli accertamenti ancora non impugnati, i Pvc e la rottamazione delle cartelle) dovrebbe risultare del tutto irrilevante rispetto al procedimento penale instaurato per i medesimi fatti, definibili sotto l'aspetto fiscale.

La casistica è tutt'altro che rara. Si pensi alle numerose ipotesi in cui il Pvc, l'accertamento o la lite pendente contengano violazioni penalmente rilevanti (fatture false, infedele dichiarazione di ricavi con evasione superiore ai 150mila euro eccetera).

In realtà il Dlgs 74/2000, sui reati tributari, prevede la non punibilità ovvero attenuanti della pena che potrebbero risultare integrate anche attraverso l'adesione ai nuovi istituti definitivi e pertanto, in questo caso, la pace fiscale potrebbe comportare al contribuente anche benefici per la parte penale.

4. GLI EFFETTI PENALI

PRIMA DI APERTURA DEL DIBATTIMENTO DI 1° GRADO

- Estinzione integrale debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.
- Non punibilità per i reati di omesso versamento delle ritenute, Iva e indebita compensazione di crediti non spettanti
- Riduzione a metà delle pene, accesso a patteggiamento, non applicazione misure accessorie

ESTENSIONE ANCHE ALLA PACE FISCALE

- A favore: la pace fiscale è una speciale procedura prevista dalle norme tributarie; le norme penali sulla non punibilità e sulla riduzione della pena si rifanno alle regole generali sul risarcimento del danno in ambito penale. Aderendo alla pace fiscale il danno all'erario è di fatto risarcito
- Contro: Tutti gli istituti definitivi non prevedono il pagamento delle sanzioni ed interessi previsti invece dalla norma penale

Infatti, l'articolo 13 del Dlgs 74/2000 prevede la non punibilità per i reati di omesso versamento dell'Iva, delle ritenute, e di indebita compensazione se – prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado – i debiti tributari, compresi sanzioni e interessi, siano stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.

Si tratta di violazioni che potrebbero ora essere definite attraverso la rottamazione (se già sia giunta la cartella) ovvero (casi in verità più rari) attraverso la definizione delle liti nell'ipotesi in cui sia pendente un contenzioso per tali inadempimenti.

L'articolo 13-bis, poi, per tutti i delitti tributari (dichiarazioni fraudolente, infedeli eccetera) in presenza dell'estinzione del debito tributario, prevede l'abbattimento fino alla metà della pena e la non applicazione delle pene accessorie. Inoltre è possibile richiedere il patteggiamento solo in presenza di tale estinzione.

La norma penale non prevede ovviamente i nuovi istituti di pace fiscale, tuttavia l'adesione a uno di essi potrebbe integrare una causa di non punibilità o, molto più frequentemente di riduzione della pena e di accesso al patteggiamento.

La norma penale non prevede gli istituti della «pace fiscale» ma l'adesione a uno di essi può escludere la punibilità o far scattare sconti di pena

Applicando letteralmente le previsioni penali, secondo cui è necessario il pagamento delle imposte, sanzioni e interessi, l'adesione alla pace fiscale non comporterebbe alcun beneficio, in quanto non vengono corrisposte né sanzioni, né interessi (nel caso delle liti pendenti si può giungere a versare solo una parte dell'iniziale pretesa a seconda dello stato del procedimento e dell'eventuale esito favorevole al contribuente).

Se, invece, questi nuovi istituti si collocano nell'ambito delle speciali pro-

cedure conciliative e di adesione (previsti dai ripetuti articoli 13 e 13 bis) allora la pace fiscale comporterebbe anche i benefici penali. A favore di questa interpretazione vi è la circostanza che le norme penali in esame non indicano una soglia minima di sanzioni da versare, prevedendo solo l'integrale pagamento di quanto dovuto dall'istituto deflattivo applicato, che, per la pace fiscale, non contempla sanzioni né interessi e addirittura un abbattimento delle imposte.

La giurisprudenza di legittimità, con riferimento alle precedenti rottamazioni ha affrontato solo marginalmente il tema. Si ritiene tuttavia che l'adesione agli istituti definitivi comporti anche la fruizione dei benefici penali: gli articoli 13 e 13-bis del Dlgs 74/2000 si rifanno infatti alle analoghe previsioni di favore del Codice penale conseguenti al risarcimento del danno della parte offesa. In sostanza, se il legislatore ha ritenuto che null'altro è dovuto all'Erario per la vicenda che si definisce, vi è da ritenere che non vi sia neanche altro da risarcire nel procedimento penale e, pertanto, non vi sarebbe ragione per escludere la fruizione dei benefici.

Novità sui controlli: i poteri della Finanza

In base all'articolo 22 del Dlgs 472/97, dopo la notifica di un atto di contestazione, provvedimento di irrogazione sanzione o Pvc, l'Agenzia – se ha il fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito – può chiedere, con

istanza motivata, al presidente della Ctp, l'iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido, e l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo dei loro beni, compresa l'azienda.

Queste misure cautelari possono essere adottate anche prima dell'emissione dell'atto impositivo.

Viene ora previsto che le istanze in questione (richiesta ipoteca o sequestro conservativo) possano essere inoltrate anche dal Comandante provinciale della Guardia di finanza, in relazione ai Pvc rilasciati dai reparti dipendenti.

La Guardia di finanza dovrà dare tempestiva comunicazione alla Direzione provinciale dell'agenzia delle Entrate, la quale esaminerà l'istanza e comunicherà le proprie eventuali osservazioni al presidente della commissione tributaria, nonché al comandante provinciale richiedente. Decorso il termine di venti giorni dal ricevimento dell'istanza, si intenderà acquisito il parere dell'Agenzia. In presenza di tali istanze, le Fiamme gialle dovranno fornire all'Agenzia, ogni elemento utile ai fini dell'istruttoria e della partecipazione alla procedura.

È stato poi previsto un maggiore coinvolgimento della Guardia di finanza, per l'acquisizione delle informazioni:

- contenute nell'anagrafe dei conti;
- ricevute dall'agenzia delle Entrate dalle imprese multinazionali e nell'ambito dello scambio automatico con le autorità estere.

5. LE NOVITÀ SUI CONTROLLI

PER LA GUARDIA DI FINANZA

- Il comandante provinciale GdF può presentare istanza di richiesta ipoteca o sequestro conservativo al presidente Ctp per Pvc GdF
- Tempestiva comunicazione all'Agenzia che esaminerà l'istanza e comunicherà le proprie eventuali osservazioni alla Ctp, nonché al comandante provinciale richiedente
- GdF fornisce all'Agenzia ogni elemento utile ai fini dell'istruttoria e della partecipazione alla procedura

PER AGENZIA DELLE ENTRATE E GUARDIA DI FINANZA

Controlli coordinati nei confronti di società in perdita sistemica (dichiarazioni in perdita fiscale non determinata da compensi erogati ad amministratori e soci, per più di un periodo d'imposta, che non hanno deliberato e interamente liberato nello stesso periodo uno o più aumenti di capitale a titolo oneroso di importo almeno pari alle perdite fiscali stesse) non soggette a Isa o tutoraggio

Infine per le società in cosiddetta "perdita sistemica" (dichiarazioni in perdita fiscale non determinata da compensi erogati ad amministratori e soci, per più di un periodo d'imposta, che non hanno deliberato e interamente liberato nello stesso periodo uno o più aumenti di capitale a titolo oneroso di importo almeno pari alle perdite fiscali stesse) non soggette agli indici sintetici di affidabilità né a tutoraggio, l'Agenzia e la Guardia di finanza realizzeranno annualmente piani di intervento coordinati sulla base di analisi di rischio sviluppate mediante l'utilizzo delle banche dati nonché di elementi e circostanze emersi nell'esercizio degli ordinari poteri istruttori e d'indagine.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



**Luigi
Lovecchio**
relatore

Rottamazione-ter con lo stralcio

La terza edizione della definizione agevolata dei ruoli va raccordata con le vecchie versioni. In Parlamento è stata aggiunta una norma ad hoc per chi ha un Isee fino a 20mila euro

La terza edizione della rottamazione degli affidamenti all'agente della riscossione è stata introdotta con l'articolo 3 del Dl 119/2018.

La manovra di Bilancio 2019, inoltre, ai commi da 184 a 198 dell'articolo 1, ha completato il quadro normativo con l'innovativo «saldo e stralcio» degli affidamenti relativi alle imposte non versate da parte delle persone fisiche con un Isee non superiore a 20mila euro; una sorta di «superrottamazione», che non solo azzerà sanzioni e interessi ma abbatte sensibilmente il capitale dovuto. La rottamazione-ter comprende gli affidamenti all'agente della riscossione effettuati sino al 31 dicembre 2017. È possibile conoscere le partite definibili attra-

verso la consultazione degli estratti di ruolo, per il tramite dei servizi informativi messi a disposizione dall'agenzia delle Entrate – Riscossione (Ader). Ai fini dell'applicabilità della rottamazione è sufficiente che il flusso sia stato materialmente trasmesso all'agente della riscossione entro la fine del 2017, anche se la presa in carico da parte di quest'ultimo sia avvenuta nei primi del 2018.

Sono potenzialmente interessate alla definizione agevolata tutte le entrate affidate all'Ader, tributarie e no, con le eccezioni tassativamente stabilite nella legge. Sono pertanto escluse, oltre alle entrate che costituiscono risorse comunitarie e all'Iva all'importazione, in relazione alle quali, a differenza che in passato, è dettata una specifica normativa di riferimento, le seguenti entrate: il recupero degli aiuti di Stato; le somme da condanna della Corte dei conti; le sanzioni pecuniarie irrogate da autorità penali; le sanzioni diverse da quelle tributarie e contributive (per le multe stradali sono però condonabili le somme aggiuntive alle multe stradali, e cioè gli interessi moratori, comprese le maggiorazioni semestrali di cui all'articolo 27, comma 6, legge 689/1981).

Non possono beneficiare della definizione anche tutte le partite affidate da autorità estere nell'ambito delle convenzioni internazionali di cooperazione nell'attività di recupero coattivo. Non è stata prevista la facoltà per i Comuni di deliberare la rottamazione delle ingiunzioni, che sono quindi escluse dalla sanatoria.

1. I BENEFICI

- Azzeramento delle sanzioni

- Azzeramento degli interessi di mora

RESTANO DOVUTI

- La sorte capitale

- Gli interessi affidati a Equitalia

- Le spese di notifica della cartella e per eventuali procedure esecutive

- L'aggio sulle somme della definizione

Vantaggi della definizione

I vantaggi della definizione agevolata consistono nell'azzeramento delle sanzioni e degli interessi di mora. Restano dovuti la sorte capitale, gli interessi affidati all'agente della riscossione, il costo di notifica della cartella, eventuali spese sostenute per procedure cautelari ed esecutive e l'aggio di riscossione, commisurato alle somme dovute per la sanatoria. Non possono essere dedotti dal quantum della definizione gli importi già pagati a titolo di sanzioni, interessi di mora e interessi da dilazione.

Nel caso in cui l'affidamento avesse a oggetto solo sanzioni, il vantaggio della rottamazione sarebbe massimo poiché determinerebbe l'azzeramento delle somme dovute.

Procedura e versamenti

La domanda di ammissione alla procedura deve essere redatta sui moduli approvati dall'Ader. A tale riguardo è stato pubblicato sul sito dell'Agenzia il modello DA - 2018. La domanda deve essere trasmessa, via Pec o tramite consegna diretta presso gli uffici dell'Ader, entro martedì 30 aprile 2019, allegando copia del documento di identità del richiedente. Nella compilazione della domanda occorre indicare il numero delle rate prescelte che può arrivare sino a 18 rate, in un arco temporale massimo di cinque anni, con ap-

possibile revocare la domanda ovvero correggerla o integrarla entro il 30 aprile 2019.

Il pagamento potrà avvenire: ❶ mediante domiciliazione in conto corrente bancario; ❷ mediante bollettini precompilati; ❸ presso gli uffici dell'agente della riscossione.

In quest'ultima tipologia rientra anche la facoltà di utilizzare in compensazione i crediti certificati verso la pubblica amministrazione, a titolo di appalti, forniture, somministrazioni e prestazioni professionali, secondo le regole stabilite dal decreto delle Finanze del 24 settembre 2014, a prescindere

È possibile saldare usando in compensazione i crediti certificati verso gli enti pubblici ma non i crediti d'imposta tramite modello F24

plicazione di un tasso di interesse del 2% annuo. In caso di mancata scelta del numero di rate, si presume l'opzione per il numero massimo, salva la possibilità di pagare tutto in un'unica soluzione, entro il 31 luglio 2019.

In ipotesi di opzione per la dilazione massima, le rate scadono il 31 luglio e il 30 novembre 2019, per un importo del 10% ciascuna, e quindi il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno, per i successivi quattro anni, con quote tutte di pari ammontare.

Entro il 30 giugno 2019, l'agente della riscossione invia al debitore la comunicazione contenente la liquidazione delle somme dovute. È sempre

dalla data di maturazione del credito.

Non è ammesso il pagamento tramite compensazione con i crediti d'imposta attraverso il modello F24.

Come nel recente passato, la definizione agevolata si perfeziona solo con l'integrale pagamento delle somme dovute. Sono tollerati ritardi non superiori a cinque giorni con riferimento alla totalità delle rate mentre non è tollerata alcuna insufficienza nel pagamento della rata stessa. In caso di lieve ritardo, inoltre, non sono dovuti interessi. Se il contribuente decade per qualsiasi motivo dalla rotamazione, non solo vengono ripristinati sanzioni e interessi di mora, azzerando così tutti i benefici della

procedura di sanatoria, ma il debito residuo non può in alcun caso essere oggetto di dilazione. Ai sensi dell'articolo 3, comma 9, Dl 119/2018, le somme a qualsiasi titolo versate relative a debiti oggetto di istanza di rottamazione non possono in alcun caso essere restituite e sono pertanto definitivamente acquisite dall'Ader.

I giudizi in corso

Sono ammessi alla definizione agevolata anche i carichi per i quali pendono un contenzioso. In tale eventualità, con la compilazione della domanda il debitore assume l'impegno a rinunciare ai relativi giudizi. È al riguardo stabilito che:

- l'impegno alla rinuncia è condizionato al perfezionamento della definizione agevolata. Ne deriva che se il debitore, per qualsiasi motivo, non porta a buon fine la rottamazione i giudizi in corso proseguono normalmente;
- il debitore può chiedere la sospensione dei giudizi pendenti presentando copia dell'istanza di sanatoria. La sospensione disposta dal giudice opera fino a quando non si presenta la documentazione afferente il perfezionamento della sanatoria, nel qual caso è pronunciata l'estinzione del giudizio con compensazione delle spese. In caso contrario, il giudice revoca la sospensione su istanza di una qualsiasi delle parti.

Si ricorda al riguardo che nella circolare 2/E/2017 dell'agenzia delle Entrate è precisato che, qualora l'importo di lite sia maggiore della somma

2. I CASI AMMESSI

- Carichi affidati fino al 31.12.2017 non inclusi in precedenti istanze di definizione agevolata
- Carichi inclusi nella prima rottamazione non perfezionata
- Carichi inclusi nella rottamazione bis dichiarata improcedibile per mancato pagamento delle rate scadute a fine 2016
- Carichi inclusi nella rottamazione bis per i quali sono state versate le rate di luglio, settembre e ottobre 2018 entro lo scorso 7 dicembre (salvo approvazione delle modifiche apportate in sede di conversione del Dl semplificazioni)

oggetto di rottamazione, come accade ad esempio in pendenza di impugnazione di un avviso di accertamento, in relazione al quale le Entrate hanno effettuato l'iscrizione a ruolo provvisoria, la rottamazione del quantum affidato comporta la prosecuzione del giudizio per la sola differenza indicata in accertamento.

Nelle more della presentazione della domanda di rottamazione, le procedure di recupero dell'agente della riscossione proseguono regolarmente. Una volta trasmessa l'istanza, non possono però essere iscritte nuove misure cautelari né avviate nuove procedure esecutive.

I fermi e le ipoteche già iscritti rimangono fino al perfezionamento della definizione agevolata. Tuttavia, con il pagamento della prima rata il fermo am-

ministrativo viene sospeso così da consentire il regolare utilizzo del veicolo. Le procedure esecutive in corso sono anch'esse sospese con la trasmissione della domanda; la sospensione si tramuta in revoca con il versamento della prima rata in scadenza a luglio 2019. Fanno eccezione le sole procedure di pignoramento, per le quali si sia tenuto il primo incanto con esito positivo. Nelle precedenti discipline della rottamazione era sempre regolata la sorte dei pignoramenti presso terzi dopo la presentazione della domanda di definizione. Nella rottamazione-ter, invece, nulla è disposto in proposito.

Con l'istanza di rottamazione le dilazioni già in corso sono sospese fino al 31 luglio, ma chi decade non potrà avere altre rateazioni

Ne dovrebbe conseguire che operi la regola generale secondo cui la procedura è sospesa con tale istanza ed è successivamente revocata alla data del pagamento della prima rata, in scadenza al 31 luglio 2019.

Una volta trasmessa l'istanza, il debitore non si considera inadempiente ai fini degli articoli 28 ter e 48 bis, Dpr 602/73. La prima norma citata riguarda il potere dell'agente della riscossione di notificare al soggetto moroso destinatario di un rimborso fiscale una

proposta di compensazione volontaria del credito in via di erogazione con le somme a ruolo. In caso di rifiuto, l'Ader provvede a notificare un pignoramento presso terzi.

La seconda disposizione prevede il blocco dei pagamenti maggiori di 5mila euro da parte di enti pubblici, qualora il beneficiario degli stessi abbia pendenze almeno pari a 5mila euro verso l'Ader. Ne consegue che, dopo la presentazione della domanda, i pagamenti da parte della Pa non possono in alcun caso essere sospesi, con riferimento a morosità incluse nella domanda stessa. Il quadro è completato dalla possibilità di rilasciare il Durc se i carichi previdenziali risultano compresi in domande di rottamazione.

Le dilazioni pregresse

È possibile rottamare somme comprese in dilazioni scadute, non è prevista alcuna condizione di ingresso, e dunque ai fini dell'accesso alla definizione agevolata non occorre il previo pagamento delle rate scadute.

Rispetto alle precedenti edizioni, vi sono due significative modifiche.

- La prima riguarda il divieto di dilazione delle somme residue, in caso di decadenza dalla rottamazione. Mentre nel recente passato era stabilito che tale divieto non operasse in tutti i casi in cui l'istanza di definizione fosse stata presentata prima del decorso di 60 giorni dal ricevimento della cartella, nella novella attuale tale previsione non è contemplata.

- La seconda differenza riguarda le di-

lazioni in corso alla data di presentazione dell'istanza di sanatoria. È confermato che, con la trasmissione della domanda, sono sospese tutte le rate in scadenza successivamente e fino al 31 luglio 2019. È altresì disposto che, scaduto il termine del 31 luglio, le dilazioni pregresse sono revocate. Nelle precedenti rottamazioni, invece, era stabilito che la revoca delle dilazioni in essere alla data di trasmissione dell'istanza avvenisse solo al pagamento della prima rata. Ciò consentiva al debitore di dotarsi di una "rete di protezione" nel caso in cui l'importo comunicato dall'agente della riscossione fosse eccessivamente elevato. Era, infatti, sufficiente non versare la prima rata per riattivare la dilazione pregressa. Con la rottamazione-ter la revoca delle rateazioni pregresse avviene automaticamente, alla scadenza del 31 luglio 2019, sia che si versi la prima quota sia che non lo si faccia.

Nelle prime Faq pubblicate sul sito dell'Ader è stato chiarito che è possibile riprendere la dilazione precedente nei seguenti casi: revoca dell'istanza intervenuta entro il 30 aprile 2019; diniego totale o parziale della richiesta di definizione comunicato dall'agente della riscossione.

Le rottamazioni

Uno degli aspetti critici della rottamazione-ter riguarda i rapporti con la seconda definizione agevolata o rottamazione-bis (articolo 1, Dl 148/2017). Mentre, infatti, tutti i carichi inclusi nella prima rottamazione (articolo 6, Dl 193/2016), ove la procedura non fos-

3. LA TEMPISTICA

Scadenza	Adempimento
30/4/19	● Presentazione della domanda
30/6/19	● L'agente della riscossione comunica l'importo della definizione agevolata
31/7/19	● Il debitore versa in un'unica soluzione l'importo della definizione in alternativa al pagamento dilazionato
31/7 e 30/11/19 28/02, 31/05, 31/07 e 30/11 di ciascun anno successivo	● Scadono le 18 rate entro cui devono essere pagate le somme della definizione. In particolare, le due rate del 2019 sono ciascuna pari al 10% del totale. È ammessa una tolleranza massima di 5 gg di ritardo per il pagamento
1/8/19	● Decorrono gli interessi del 2% annuo
Modalità di pagamento	● Domiciliazione in conto corrente bancario; b) bollettini precompilati; c) uffici dell'agente della riscossione (compresa la facoltà di utilizzare in compensazione i crediti certificati verso la Pubblica Amministrazione, a titolo di appalti, forniture, somministrazioni e prestazioni professionali). Non è ammesso il pagamento tramite compensazione con i crediti d'imposta attraverso il modello F24.

se stata per qualsiasi motivo perfezionata, possono senz'altro essere inclusi nella definizione di cui all'articolo 3, Dl 119/2018, per le partite inserite nella rottamazione-bis occorre rispettare la scadenza del 7 dicembre scorso.

La disciplina di cui all'articolo 1, Dl 148/2017, distingueva a seconda che i carichi interessati fossero ante o post 1° gennaio 2017. I casi in cui era possibile definire gli affidamenti esistenti al 31 dicembre 2016 erano due: carichi non inclusi nell'istanza da presentarsi entro il 21 aprile 2017; soggetti che si sono visti rigettare la precedente istanza sulla base dell'unico motivo rappresentato dal mancato pagamento integrale delle rate scadute a fine 2016, relative a dilazioni esistenti al 24 ottobre dello stesso anno.

Se il debitore aveva rate scadute a fi-

ne 2016, relative a dilazioni in essere al 24 ottobre 2016, inoltre, per accedere alla rottamazione-bis doveva versare in un'unica soluzione l'importo scaduto entro la fine del mese di luglio 2018.

I criteri per l'adesione

Il debitore che non ha versato l'importo delle rate scadute a fine 2016 entro il 31 luglio 2018, è ammesso senza condizioni alla rottamazione-ter. Per coloro i quali, invece, è stata accolta la rottamazione-bis, è stato previsto che l'adesione alla rottamazione-ter fosse subordinata al pagamento entro lo

sione invierà il prospetto delle somme dovute entro giugno 2019, senza che il debitore debba attivarsi.

Se invece non si è pagato il dovuto, si è decaduti definitivamente dai benefici della rottamazione-bis senza poter nel contempo accedere alla definizione ter. La conseguenza è, da un lato, il divieto di rateizzare le somme residue, dall'altro, la ripresa delle azioni esecutive dell'agente della riscossione. Con l'emendamento approvato in commissione finanze al Senato in sede di conversione del decreto legge sulle semplificazioni (Dl 135/2018), in discussione in Parlamento, si è previsto

La chance di «stralcio» non va confusa con l'addio ai miniruoli fino a 1.000 euro affidati nel 2000-10, già cancellati d'ufficio il 31 dicembre scorso

scorso 7 dicembre delle rate aventi scadenza a luglio, settembre e ottobre 2018, senza maggiorazioni di sorta.

Se, invece, erano stati inclusi nell'istanza di rottamazione-bis carichi ante 2017, le scadenze di legge cadevano nei mesi di ottobre e novembre 2018 e di febbraio 2019. Anche tali situazioni sono prese in considerazione dall'articolo 3, comma 21, Dl 119/2018, limitatamente però alla rata di ottobre scorso. Una volta rispettato questo adempimento, le somme residue, e cioè le rate originariamente scadenti a novembre 2018 e febbraio 2019, saranno d'ufficio attribuite alla rottamazione-ter, con possibilità di pagamento in 5 anni. Allo scopo, l'agente della riscos-

che i carichi inclusi nella rottamazione bis per i quali non sia stata rispettata la scadenza del 7 dicembre possano comunque essere ammessi alla rottamazione ter, dietro presentazione di istanza. In tal caso, il pagamento avverrà in 10 rate nell'arco di tre anni, in luogo dei cinque ordinari.

Il saldo e stralcio

Questa procedura agevolata riguarda i carichi affidati dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017, derivanti «dall'omesso versamento di imposte risultanti dalle dichiarazioni annuali e dalle attività di cui all'articolo 36 bis, Dpr 600/73, e all'articolo 54 bis, Dpr 633/72». Sono in-

teressate solo le persone fisiche.

Il riferimento è alle attività di liquidazione delle dichiarazioni annuali, che comprende sia il mero recupero delle imposte dichiarate e non versate sia la correzione degli errori commessi dal contribuente, ad esempio, nell'indicazione degli oneri deducibili. Deve inoltre trattarsi di carichi già affidati all'agente della riscossione alla fine del 2017. Ciò determina l'esclusione delle partite oggetto di avvisi bonari, notificati ai sensi dell'articolo 2, Dlgs 462/97. Sono altresì esclusi i cosiddetti "mini ruoli", cioè gli importi non superiori a mille euro, affidati nel periodo tra il 1° gennaio 2000 e il 31 dicembre 2010, azzerati d'ufficio alla data del 31 dicembre 2018, ai sensi dell'articolo 4, Dl 119/2018. Con previsione separata, si includono nella sanatoria anche gli affidamenti aventi a oggetto l'omesso versamento dei contributi dovuti alle Casse professionali e alle gestioni separate Inps dei lavoratori autonomi, con esclusione di quelli richiesti a seguito di accertamento. Deve, comunque, trattarsi di somme trasmesse all'agente della riscossione alla data del 31 dicembre 2017.

Il saldo e stralcio spetta a condizione che il valore dell'Isee non sia superiore a 20 mila euro. L'entità dell'abbattimento è inoltre scaglionata in funzione inversamente proporzionale al valore dell'Isee. Tale riduzione, peraltro, si aggiunge all'azzeramento delle sanzioni e degli interessi di mora. In particolare, con riferimento al capitale e agli interessi affidati all'agente della riscossione:

4. SALDO E STRALCIO

● Persone fisiche con Isee di valore non superiore a 20.000 euro

● Debiti per imposte dichiarate e non versate e contributi omessi alle casse professionali affidati all'Ader al 31 dicembre 2017

● Azzeramento delle sanzioni e degli interessi di mora

● Pagamento del capitale e interessi affidati all'Ader in misura pari al 16%, se Isee di valore non superiore a euro 8.500, al 20%, se Isee tra euro 8.501 e euro 12.500, 35%, se Isee tra euro 12.501 e euro 20.000

- per Isee con valore non superiore a 8.500 euro, si versa il 16% del debito complessivo;
- per Isee con valore compreso tra 8.501 e 12.500 euro, si versa il 20% del debito complessivo;
- per Isee con valore compreso tra 12.501 e 20.000 euro, si versa il 35% del debito complessivo.

A tali importi occorre aggiungere l'aggio dell'agente della riscossione, commisurato alle somme effettivamente dovute, nonché il rimborso delle spese di notifica della cartella di pagamento e di quelle sostenute per eventuali procedure esecutive.

Si considera altresì in situazione di difficoltà economica il debitore che, anche in assenza del possesso dei requisiti sopra indicati, si trovi in pendenza di procedura di liquidazione dei

propri beni per far fronte ai debiti contratti, nell'ambito della disciplina della esdebitazione, di cui all'articolo 14-ter, legge 3/2012. Allo scopo, deve essere allegata alla dichiarazione copia del decreto di apertura della liquidazione.

I soggetti che versano in tale situazione pagano un importo pari al 10% del valore del capitale e degli interessi affidati all'agente della riscossione nonché l'aggio e le spese sostenute da quest'ultimo nell'ambito delle azioni di recupero coattivo.

Per accedere ai benefici di legge, occorre presentare un'apposita istanza compilata sulla base del modello SA-ST, predisposto dall'Ader e pubblicato sul suo sito istituzionale, entro il 30 aprile 2019. Con tale modulo, il debitore attesta la sussistenza dei requisiti di legge e indica il numero delle rate entro cui intende pagare le somme dovute, nel rispetto del tetto massimo di legge. A tale riguardo è stabilito che, in alternativa alla rata unica, il 35% dell'importo complessivo sia pagato entro il 30 novembre 2019, il 20% sia pagato entro il 31 marzo 2020, e gli ultimi tre versamenti, del 15% ciascuno, siano effettuati rispettivamente entro il 31 luglio 2020, il 31 marzo 2021 e il 31 luglio 2021. Sono applicati gli interessi del 2% a partire dal 1° dicembre 2019.

La liquidazione delle somme da pagare è effettuata dall'agente della riscossione, con comunicazione inviata ai debitori entro il 31 ottobre 2019. Con la stessa comunicazione potrebbe essere notificato al debitore il rigetto dell'istanza, per difetto delle condizioni di legge (cioè possesso di Isee non supe-

riore a 20.000 euro) oppure per indicazione di debiti non rientranti nella disciplina di riferimento.

Possono essere oggetto di sanatoria anche i debiti contenuti nelle istanze presentate ai sensi dell'articolo 6, Dl 193/2016 (prima rottamazione), nonché dell'articolo 1, Dl 148/2017 (rottamazione-bis). Tanto, a prescindere dal momento in cui si è decaduti dalla definizione agevolata. Ne consegue che possono essere così "ripescati", tra l'altro, i debitori che non avessero rispettato la scadenza del 7 dicembre scorso, per il pagamento della rate di luglio, settembre e ottobre 2018 della rottamazione-bis. I pagamenti già effettuati sono acquisiti a titolo definitivo e non sono dunque rimborsabili. Gli stessi sono però computati in deduzione dal costo dello stralcio.

È inoltre prevista un'ipotesi di confluenza automatica nella rottamazione-ter. Questa si verifica se l'agente della riscossione, nel rigettare la domanda di saldo e stralcio, ravvisa la sussistenza di partite che potrebbero rientrare nella procedura di cui all'articolo 3, Dl 119/2018. In tale eventualità, l'agente della riscossione avverte il debitore che le somme in questione sono incluse d'ufficio nella rottamazione-ter, con pagamento da effettuarsi in 17 rate, di cui la prima, pari al 30%, in scadenza al 30 novembre 2019, mentre il restante 70% è ripartito in due rate annuali, in scadenza a luglio e novembre di ciascun anno, a partire dal 2020 e fino al 2027.

Con l'emendamento approvato in commissione finanze al Senato in sede

di conversione del Dl semplificazioni (135/2018), in discussione in Parlamento, si è previsto che la confluenza nella rottamazione ter operi solo nei riguardi delle istanze presentate dalle persone fisiche. Inoltre, è disposto che in tal caso il versamento sarà effettuato in 17 rate, di cui la prima entro il 30 novembre 2019 e le restanti 16 ripartite in quattro anni, dal 2020 al 2023.

L'agente della riscossione, in collaborazione con l'agenzia delle Entrate e la Gdf, verifica la correttezza dei dati indicati dal debitore ai fini della certificazione Isee, in caso di «fondati dubbi sulla veridicità dei medesimi». La verifica deve essere eseguita entro il 31 dicembre 2024, termine entro il quale l'agente della riscossione trasmette agli enti creditori l'elenco dei soggetti che hanno presentato la domanda, ai fini del discarico dai ruoli. Se dai controlli emergessero omissioni o irregolarità, il debitore sarà invitato a trasmettere la documentazione richiesta entro 20 giorni. In difetto, l'istanza non produce gli effetti di legge. Le medesime conseguenze si realizzano in caso di omissioni del debitore che si traducano in falsità, fermi restando gli aspetti penali.

La normativa in esame rinvia in modo puntuale a una pluralità di disposizioni recate nell'articolo 3, Dl 119/2018. Tra queste si segnalano:

- il divieto di deduzione delle somme versate a titolo di sanzioni, interessi di mora e interessi da dilazione;
- la condizione di non morosità del debitore che consegue alla presenta-

5. LA TEMPISTICA DEL SALDO E STRALCIO

30/4/2019	Presentazione dell'istanza
31/10/2019	L'agente della riscossione comunica l'importo delle somme dovute
30/11/2019	Pagamento in unica soluzione in alternativa al pagamento dilazionato
30/11/2019, 31/3/2020 31/7/2020-31/3/2021 e 31/7/2021	Pagamento delle rate pari rispettivamente al 35%, al 20%, al 15%, al 15% e al 15%. È ammesso un ritardo massimo di 5 giorni nel pagamento al pagamento dilazionato
1/12/2019	Decorrono gli interessi del 2% annuo
Modalità di pagamento	Le stesse della rottamazione ter

zione della domanda, anche ai fini del rilascio del Durc;

- il divieto di iniziare nuove procedure cautelari e/o esecutive dopo la trasmissione dell'istanza;
- la sospensione delle rate di dilazioni esistenti, in scadenza dopo la trasmissione della domanda e fino al termine del pagamento della prima quota dello stralcio;
- la facoltà di pagare con compensazione con crediti certificati verso la Pa, a titolo di appalti, forniture, somministrazioni e prestazioni professionali;
- l'inefficacia della procedura agevolata in ipotesi di mancato pagamento di una qualsiasi delle rate e il divieto di ulteriore dilazione del debito residuo;
- la tolleranza del ritardo non superiore a 5 giorni nel pagamento delle rate.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



**Primo
Ceppellini**
relatore

Interessi passivi: decide il Rol fiscale

*L'attuazione
della direttiva Atad
estende le regole
agli interessi
capitalizzati
e limita
a cinque anni
il riporto in avanti
delle eccedenze
di calcolo del Rol*

Il decreto legislativo 142 del 2018, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 28 dicembre 2018, ha riscritto la disciplina della deducibilità degli interessi passivi dei soggetti Ires prevista dal Testo unico delle imposte sui redditi. Le nuove norme si applicheranno dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, e quindi dal 2019, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare. Di seguito analizzeremo le novità sull'argomento evidenziando le differenze rispetto alle norme in vigore per il periodo d'imposta 2018.

Il contesto di riferimento

Il decreto ha recepito la direttiva

2016/1164/Ue (cosiddetta Atad 1, Anti tax avoidance directive) e le successive integrazioni della direttiva 2017/952/Ue (cosiddetta Atad 2) e contiene diverse misure finalizzate a dare concreta attuazione al pacchetto antielusione varato dalla Commissione europea per introdurre negli Stati membri misure di contrasto alle pratiche di elusione fiscale in linea con il progetto Beps dell'Ocse.

Sul tema degli interessi passivi l'articolo 4 della direttiva impone agli Stati membri, per contrastare lo spostamento dei profitti con operazioni di indebitamento all'interno delle società del gruppo, di dotarsi di una normativa che limiti la deducibilità degli interessi passivi a un importo non superiore al 30% degli utili imponibili del contribuente al lordo di interessi, imposte, svalutazioni e ammortamenti (cosiddetto Ebitda).

I punti chiave del decreto legislativo

Il provvedimento interviene sull'intera disciplina che riguarda la deducibilità degli interessi passivi con diverse novità (si veda la grafica 1) che possiamo sintetizzare come segue:

- per effetto delle nuove disposizioni, le regole di deducibilità si applicano anche agli interessi capitalizzati;
- si introduce una nuova definizione degli interessi (passivi ed attivi) rilevanti ai fini fiscali per l'applicazione concreta delle nuove norme;
- si rende riportabile in avanti an-

1. LE NOVITÀ PER GLI INTERESSI PASSIVI

A	L'articolo 96 del Tuir si applica anche agli interessi capitalizzati
B	Nuova definizione di interessi per applicare la norma
C	Si introduce la riportabilità degli interessi attivi eccedenti
D	Nuovo concetto di Rol che tiene conto delle norme fiscali
E	La riportabilità del Rol eccedente non è più illimitata

che l'eccedenza di interessi attivi rispetto a quelli passivi;

- viene adottato un concetto di Rol (Risultato operativo lordo, in linea con l'Ebitda previsto dalla direttiva) basato sulla normativa fiscale, in luogo di quella contabile;
- si limita a 5 anni il riporto in avanti della eccedenza di Rol.

Il primo confronto da effettuare

Gli interessi passivi sono deducibili, in ciascun periodo d'imposta, fino a concorrenza:

- 1 dell'ammontare complessivo degli interessi attivi e proventi assimilati di competenza del periodo d'imposta;
- 2 degli interessi attivi e proventi as-

2. INTERESSI CAPITALIZZATI

Si applica l'articolo 96 del Tuir

Costo fiscale del bene

La verifica di deducibilità si deve fare al momento della rilevazione e contabilizzazione

È riconosciuto per l'intero importo degli interessi capitalizzati

similati riportati da periodi d'imposta precedenti in base al comma 6.

La nuova norma evidenzia che i limiti di deducibilità si applicano anche agli interessi passivi e agli oneri assimilati che sono capitalizzati. La relazione illustrativa chiarisce che la verifica della deducibilità di tali interessi si deve effettuare nell'anno in cui sono rilevati contabilmente e capitalizzati, con conseguente eventuale loro indeducibilità totale o parziale. In tal modo resta fermo, dal punto di vista fiscale, il riconoscimento integrale del valore contabile del bene a incremento del quale è stata operata la capitalizzazione (si veda la grafica 2).

Si evidenzia che la compensazione degli interessi passivi, con le nuove regole, è ammessa non solo

con gli interessi attivi di periodo, ma anche con l'eventuale eccedenza di interessi attivi riportati da periodi d'imposta precedenti (si veda la grafica 3).

Anche su questo aspetto la relazione illustrativa fornisce qualche chiarimento. Infatti, questa ipotesi di compensazione non è prevista dalla direttiva ma risulta comunque compatibile con le finalità dalla stessa ed è motivata dal fatto che, essendo la definizione degli interessi attivi e passivi rinviata ai principi contabili, è necessario considerare che, con riferimento alla stessa operazione, vi possono essere situazioni in cui vi è un periodo d'imposta caratterizzato da un'eccedenza di interessi attivi seguito da periodi d'imposta caratterizzati da eccedenza di interessi passivi.

Il caso specificamente evidenziato, a titolo esemplificativo, è quello dell'applicazione del principio del costo ammortizzato con una rilevazione a pronti di un importo a titolo di *one day profit* a cui farà seguito negli esercizi successivi un maggior onere di interessi passivi.

Il limite di deducibilità

L'eccedenza di interessi passivi, calcolata rispetto alla somma tra gli interessi attivi del periodo e l'eccedenza di interessi attivi riportata da periodi d'imposta precedenti, deve essere confrontata con il limite del 30% del Risultato operativo lordo

(Rol) a cui va sommato il 30% del Rol riportato da periodi precedenti. Si fa presente che con la nuova disposizione l'eccedenza di Rol di un periodo non è più riportabile in avanti indefinitamente (non è ammesso dall'articolo 4, paragrafo 6, lettera c della direttiva) ma solo per un quinquennio.

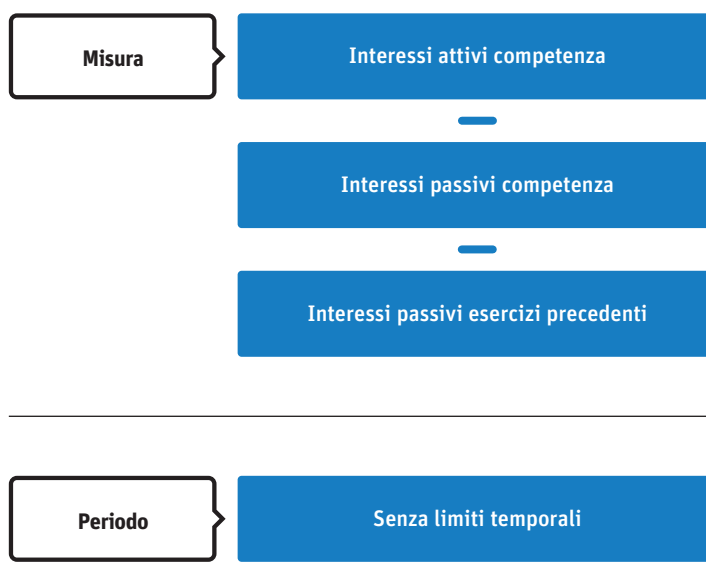
La norma prevede quindi anche le regole da applicare per la "consumazione" del Rol: in primo luogo si utilizza il 30% del risultato operativo lordo della gestione caratteristica del periodo d'imposta e, successivamente, il 30% del risultato operativo lordo della gestione caratteristica riportato da periodi d'imposta precedenti, a partire da quello relativo al periodo d'imposta meno recente.

Come chiarisce la relazione illustrativa allo schema di decreto, si usa una sorta di regola Fifo che prevede la consumazione prioritaria dell'eccedenza di Rol formatasi nel periodo d'imposta più lontano.

La definizione di interessi

Il nuovo comma 3 dell'articolo 96 evidenzia l'ambito di applicazione oggettivo della disposizione e cioè che cosa si intende per interessi. Sul punto si segnala che la relazione illustrativa ricorda che il *Final report* dell'Action 4 del progetto Beps prevede che le limitazioni alla deducibilità degli interessi passivi devono applicarsi, oltre che agli interessi

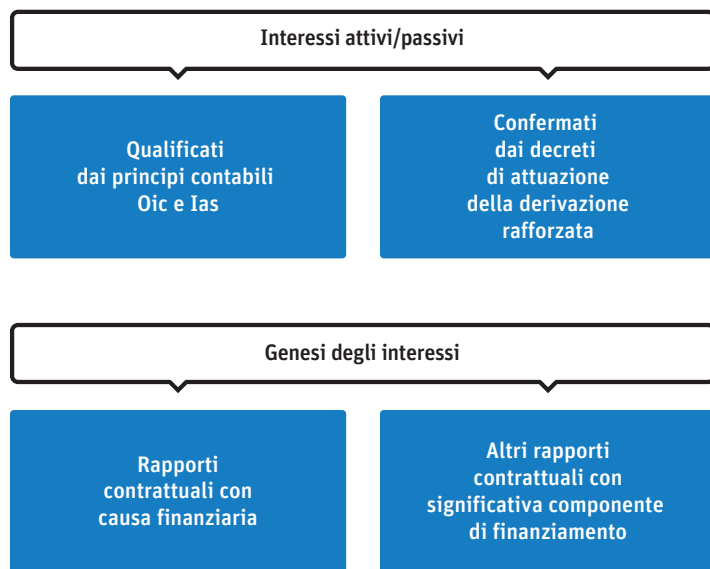
3. RIPORTABILITÀ ECCEDENZA DI INTERESSI ATTIVI



passivi su qualunque forma di debito, anche agli altri «pagamenti finanziari» che sono da considerarsi economicamente equivalenti agli interessi passivi, ed evidenzia che l'equivalenza deve essere valutata sulla base della sostanza economica e non della forma giuridica. La conseguenza di tale previsione è stata quella di limitare l'ambito di applicazione della norma agli interessi, attivi e passivi, che siano qualificati come tali dai principi contabili adottati dall'impresa. Tuttavia risulta necessario che la qualificazione contabile in termini di interessi sia confermata anche dalla disciplina fiscale di riferimento.

Sul punto la relazione illustrativa ha richiamato quindi la necessità che la qualificazione «sia confermata

4. NUOVA DEFINIZIONE DI INTERESSI



dal Dm 1° aprile 2009, numero 48, dal Dm 8 giugno 2011, dal Dm 3 agosto 2017 e dai decreti che saranno eventualmente emanati in futuro al fine di disciplinare i profili fiscali di nuovi principi contabili emanati dallo Iasb o dall'Oic».

Pertanto un componente di conto economico qualificato dai principi contabili di riferimento quale interesse ha la necessità di essere confermato come tale anche dai decreti fiscali di attuazione della derivazione rafforzata.

Ad esempio non rilevano, ai fini di questa disposizione, gli interessi da pronti contro termine aventi a oggetto titoli azionari o strumenti finanziari assimilati alle azioni, in quanto sotto il profilo contabile, comportano la rilevazione di inte-

ressi, ma non risultando per questi applicabile la derivazione rafforzata (articolo 3 del Dm 1° aprile 2009, n. 48) ne discende l'irrelevanza di questa qualificazione ai fini fiscali, compresa la norma in esame.

La norma chiarisce che gli interessi devono derivare da operazioni o rapporti contrattuali con causa finanziaria oppure da rapporti contrattuali che, pur non avendo causa finanziaria, presentano comunque una componente di finanziamento significativa. Quindi si dovranno comprendere anche gli interessi derivanti da debiti commerciali quando rilevati contabilmente. Potrebbe essere il caso di forniture commerciali con contratti che prevedono dilazioni di pagamento con interessi espliciti ovvero anche ipotesi di scorporo di tali interessi, ai sensi dei principi contabili, in quanto impliciti nel costo dei beni acquisiti. Si tratta di un importante cambiamento rispetto alle regole in vigore fino al 2018 che prevedono l'esclusione dalle disposizioni dell'articolo 96 degli interessi su debiti di fornitura anche nelle ipotesi di addebito separato da parte del fornitore: conseguente superamento anche delle indicazioni della circolare delle Entrate 38/E del 2010 (si veda la grafica 4).

La relazione illustrativa evidenzia che «non derivando da operazioni o rapporti contrattuali con causa finanziaria né da rapporti contrattuali contenenti una componente di finanziamento significativa, non

rientrano, a titolo di esempio, nell'ambito di applicazione della norma, oltre agli interessi contabilizzati per effetto dell'attualizzazione delle passività di scadenza o ammontare incerti, l'*interest cost* del Tfr e il valore temporale delle opzioni e dei contratti *forward*».

Si chiarisce poi che, a prescindere dalla qualificazione contabile come strumento rappresentativo di capitale dello strumento finanziario da cui derivano, sono inclusi tra gli interessi attivi i proventi integralmente imponibili in capo al loro percettore.

Infine, viene modificato il regime degli interessi per i soggetti operanti con la Pubblica amministrazione; in luogo degli interessi virtuali previsti dalla normativa precedente, si tiene conto degli interessi legali di mora previsti dalla normativa di riferimento.

Cosa si intende per Rol

Il nuovo comma 4 dell'articolo 96 definisce il Risultato operativo lordo (Rol), adeguando la nuova formulazione alle richieste specificamente contenute nell'articolo 4, paragrafo 2, della direttiva (si veda la grafica 5). In primo luogo si segnala che non è più prevista l'esclusione dal Rol dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda.

In secondo luogo, invece di assumere il valore del Rol sulla base delle

voci che lo compongono nella loro quantificazione contabile, si prevede l'utilizzo di un Rol determinato su base fiscale.

In particolare esso è determinato dalla differenza tra il valore della produzione e i costi della produzione indicati nel Codice civile (articolo 2425 del Codice civile, lettere a) e b), con esclusione delle voci di cui ai numeri 10), lettere a) e b), ammortamento delle immobilizzazioni immateriali e materiali, nonché dei canoni di leasing finanziario di beni strumentali.

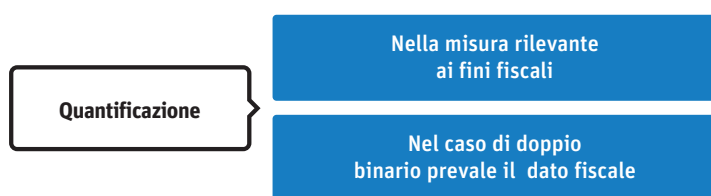
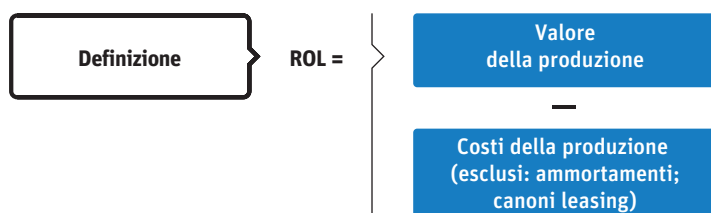
Gli importi devono però essere

Non è più prevista l'esclusione dal Rol dei componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda

considerati nella misura risultante dall'applicazione delle disposizioni finalizzate alla determinazione del reddito di impresa. Pertanto, come specifica la relazione illustrativa, nel caso di "doppio binario" contabile-fiscale, i valori rilevanti sono quelli previsti dalla normativa tributaria.

Ad esempio, tra i costi di produzione non saranno considerati i compensi amministratori se non pagati nell'esercizio, così come nel valore della produzione le commesse plu-

5. NUOVO CONCETTO DI ROL



riennali dovranno essere considerate con le regole della percentuale di completamento secondo l'articolo 93 del Tuir anche se contabilmente si è scelto di applicare il metodo della commessa completata.

La riportabilità ai periodi successivi

La riportabilità ai successivi periodi d'imposta degli interessi passivi non dedotti rimane confermata dal comma 5 del nuovo articolo 96.

Si ricorda che la riportabilità è consentita se gli interessi passivi in un determinato periodo d'imposta eccedono la somma tra:

- gli interessi attivi di competenza di tale periodo;
- gli interessi attivi riportati da pe-

riodi d'imposta precedenti;

- il 30% del Rol del periodo;
- il 30% dell'eccedenza di Rol riportato dai periodi d'imposta precedenti.

Tale importo sarà deducibile nei successivi periodi d'imposta se e nel limite in cui la somma degli interessi attivi e del Rol di tali periodi sarà superiore all'ammontare degli interessi passivi di competenza dei periodi medesimi. La riportabilità dell'eccedenza di interessi passivi indeducibili è prevista senza limiti temporali.

Una novità ulteriore, come già ricordato, riguarda la riportabilità dell'eccedenza di interessi attivi ai successivi periodi d'imposta, senza limiti temporali. In questo caso l'importo viene calcolato come differenza tra gli interessi attivi di competenza, da un lato, e la somma degli interessi passivi di competenza e di quelli eventualmente riportati da periodi d'imposta precedenti, dall'altro.

Infine, una novità non favorevole ai contribuenti: il nuovo comma 7, come già anticipato, stabilisce il riporto ai successivi periodi d'imposta dell'eccedenza di Rol ma ne limita il periodo di utilizzo ai cinque periodi d'imposta successivi, come prevede la direttiva.

La differenza riportabile si determina quando in un periodo d'imposta si verifica la seguente situazione: il 30% del risultato operativo lordo della gestione caratteristica è superiore alla somma tra l'eccedenza di

interessi passivi rispetto a quelli attivi (di cui al comma 2) e l'importo degli interessi passivi e degli oneri finanziari assimilati riportati da periodi d'imposta precedenti in base al comma 5 (si veda la grafica 6).

Le esclusioni oggettive dai limiti di deducibilità

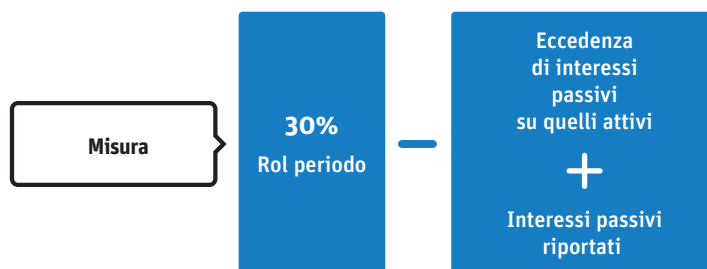
La normativa prevede che i limiti di deducibilità sono esclusi, a determinate condizioni, nel caso di interessi passivi relativi a prestiti utilizzati per finanziare un progetto infrastrutturale pubblico a lungo termine. Si tratta di una fattispecie definita dallo stesso legislatore rinviando alle norme contenute nella parte V del Codice degli appalti (Dlgs 50/2016).

Le condizioni perché si possa considerare tale esclusione sono:

- ❶ la circostanza che il soggetto erogatore del prestito possa contare, per il rimborso dello stesso, solo sui flussi finanziari positivi generati dal progetto e sui beni di proprietà del gestore che interessano il progetto, senza possibilità di ulteriori garanzie;
- ❷ la collocazione all'interno del territorio dell'Unione europea sia della residenza fiscale del gestore del progetto sia dei beni utilizzati per la realizzazione del progetto e di quelli che ne costituiscono l'oggetto.

La relazione illustrativa ha evidenziato che l'esclusione in esame è sostitutiva della precedente norma che escludeva le società consortili costituite per l'esecuzione unitaria

6. RIPORTABILITÀ DEL ROL



dei lavori, le società di progetto e società costituite per la realizzazione e l'esercizio di interporti. Tale disposizione non risultava in linea con la direttiva, che prevede un'esclusione di tipo oggettivo, limitata agli interessi passivi in situazioni in cui sono rispettate le condizioni sopra indicate.

Essendo una esclusione di tipo oggettivo potrebbe anche verificarsi il caso di un soggetto con un mix di attività che in parte generano interessi passivi per valgono le limitazioni dell'articolo 96 del Tuir e in parte si applicano invece le esclusioni. In questi casi vengono evidenziate tre regole:

- ❶ qualora si tratti di interessi passivi relativi a prestiti compresi in un patrimonio separato, costituito per la realizzazione del progetto, o in

presenza di prestiti caratterizzati da un vincolo di destinazione rispetto al progetto, gli interessi sottratti ai limiti di deducibilità sono quelli maturati in relazione al prestito compreso nel patrimonio separato o in relazione ai flussi destinati;

② nel caso in cui non vi sia un patrimonio separato le norme prevedono un meccanismo di correlazione tra interessi passivi e progetti fondato sulla proporzione tra i ricavi generati da tali progetti e i ricavi complessivamente contabilizzati dal gestore del progetto;

③ qualora vi siano interessi passivi

diari finanziari, alle imprese di assicurazione nonché alle società capogruppo di gruppi assicurativi.

Restano ferme le regole previste dall'articolo 90, comma 2 del Tuir (componenti negative derivanti da immobili che non costituiscono beni strumentali), dai commi 7 e 10 dell'articolo 110 Tuir (componenti negative derivanti da operazioni infragruppo con società non residenti) e dalla legge 30 dicembre 2004, n. 311 (interessi sui prestiti dei soci delle società cooperative).

Inoltre, non cambia la regola per cui gli interessi passivi sostenuti dalle imprese di assicurazione e dalle società capogruppo di gruppi assicurativi, nonché dalle società di gestione dei fondi comuni d'investimento e dalle società di intermediazione mobiliare, sono deducibili nei limiti del 96% del loro ammontare. Si confermano per questi soggetti anche le regole relative al consolidato fiscale.

Infine, riguardo agli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione per le società che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare si ricorda che la legge di Bilancio 2019 (articolo 1, comma 7) ha ripristinato e confermato le disposizioni che prevedevano per gli stessi la non applicazione delle limitazioni di cui all'articolo 96 del Tuir. Si tratta di una conferma necessaria in quanto il decreto Atad aveva abrogato tale disposizione (articolo 14, comma 2).

Limiti di deducibilità esclusi in caso di interessi relativi a prestiti per finanziare un progetto infrastrutturale pubblico a lungo termine

sottratti ai limiti di deducibilità, in quanto relativi a prestiti utilizzati per finanziare un progetto infrastrutturale pubblico, i componenti positivi e negativi di reddito afferenti a tale progetto dovranno essere esclusi dal calcolo del Rol.

Le disposizioni confermate

Come nella vecchia disposizione, le norme sull'indeducibilità degli interessi non si applicano agli interme-

Le regole nel caso di consolidato

Nel caso di consolidato fiscale si confermano le regole precedenti con gli aggiustamenti legati alle novità introdotte.

Pertanto si consente di compensare, all'interno del consolidato fiscale nazionale, l'eccedenza di interessi passivi generatasi in capo a un soggetto partecipante alla tassazione consolidata sia, come già avveniva, con l'eccedenza di Rol riferita ad altri soggetti partecipanti sia con l'eccedenza di interessi attivi generatasi in capo ai medesimi soggetti.

Nel caso di eccedenze di Rol o di interessi attivi riportate da periodi d'imposta precedenti la condizione per la compensazione è che si tratti di periodi d'imposta non anteriori all'ingresso nel consolidato fiscale.

La disciplina transitoria

Le disposizioni transitorie possono essere sintetizzate nel seguente modo:

- ❶ il riporto ai successivi periodi d'imposta si applica anche alle eccedenze di interessi passivi generatesi in periodi d'imposta in cui era in vigore la precedente versione della norma;
- ❷ per evitare distorsioni nel passaggio dal Rol contabile al Rol fiscale, si chiarisce che per la determinazione del Rol fiscale non si dovranno considerare i componenti positivi e negativi di reddito nel conto economi-

co dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018 o di uno degli esercizi precedenti che, al termine di tale esercizio, non hanno ancora assunto rilevanza fiscale e che assumono rilevanza fiscale negli esercizi successivi. Infatti, queste componenti hanno già concorso, in vigore della precedente disciplina, alla determinazione del Rol contabile; si vuole pertanto evitare una duplicazione;

❸ con la medesima finalità del punto 2, si è disposto che le voci di bilancio rilevate in periodi di vigenza della nuova disciplina e che rappresentano una rettifica con segno opposto di quelle rilevate in periodi di vigenza della precedente disciplina devono essere assunte per il valore contabile e non per quello fiscale;

❹ per gli interessi passivi correlati a prestiti stipulati prima del 17 giugno 2016, si consente di mantenere il plafond di Rol generato in vigore della precedente disciplina (metodo contabile) e non utilizzato a fine 2018 a cui si aggiungerà l'importo che maturerà con l'applicazione delle nuove norme.

Per la fruizione del regime transitorio, nella dichiarazione del primo periodo delle nuove regole, il contribuente deve scegliere se, per gli interessi passivi compresi in tale regime transitorio, intende utilizzare prioritariamente il plafond di deducibilità garantito dal nuovo articolo 96 del Tuir o l'eccedenza di Rol contabile generatasi in base alla disciplina previgente.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Luca
Gaiani
relatore

In arrivo mini-Ires e «iper» a scaglioni

Dal 1° gennaio è abolita l'Ace mentre debutta la nuova imposta sulle società ridotta di 9 punti che impone calcoli complessi Confermato il 40% per i software 4.0

La legge di Bilancio 2019 (legge 145/2018) ripropone la maggiorazione del costo degli investimenti Industria 4.0, con percentuali decrescenti: 170% fino a 2,5 milioni, 100% fino a 10 milioni e 50% fino a 20 milioni.

Viene abrogata l'Ace, sostituita da una riduzione di 9 punti dell'aliquota Ires, che si applicherà, con un meccanismo di calcolo estremamente complesso, sulla parte di reddito corrispondente agli utili accantonati a riserva, entro il limite della somma degli ammortamenti su nuovi investimenti incrementali e del costo del lavoro sostenuto per neoassunti. Nessuna proroga, invece, per il superammortamento che va a scadenza con il 30 giugno 2019

per chi ha ordinato i beni entro il 31 dicembre scorso.

Iperammortamento: tre scaglioni nel 2019

I commi da 60 a 65 della legge di Bilancio 2019 estendono al corrente anno, con benefici depotenziati per investimenti superiori a 2,5 milioni, la disciplina dell'iperammortamento secondo l'articolo 1, comma 9, della legge 232/2016, che già era stata prorogata al 2018 dalla legge 205/2017.

Il nuovo iperammortamento copre gli investimenti in beni con caratteristiche individuate nell'allegato a) alla legge 232/2016, realizzati, anche in leasing, entro il 31 dicembre 2019, o anche nell'anno 2020, qualora, entro il 31 dicembre 2019, sia accettato l'ordine dal fornitore e sia pagato un acconto non inferiore al 20% del costo di acquisizione.

In luogo della misura fissa del 150% prevista dalla norma originaria, il nuovo iperammortamento si applica con maggiorazioni del costo rilevante per la deduzione di ammortamenti e canoni di leasing variabili per scaglioni di valore complessivo dell'investimento realizzato dal contribuente.

L'importo del costo complessivo, da confrontare con le soglie di legge ai fini della quantificazione della maggiorazione, si determina cumulando tutti gli investimenti iper-

1. NUOVO IPERAMMORTAMENTO 2019

Investimenti e periodo rilevante

Acquisti di beni strumentali con caratteristiche «Industria 4.0» (allegato A, legge 232/2016) effettuati nel 2019, ovvero anche nel 2020 in presenza di ordini accettati con pagamento di acconti almeno del 20% entro il 31/12/2019. Valgono le altre regole già previste dalla norma precedente

Maggiorazione per ammortamenti e leasing

● Parte del costo fino a 2,5 milioni	170%
● Parte del costo oltre 2,5 e fino a 10 mln	100%
● Parte del costo oltre 10 e fino a 20 mln	50%
● Parte del costo oltre 20 milioni	zero

Maggiorazione 40% per beni immateriali

- Prorogata, per lo stesso periodo, anche l'agevolazione per i beni immateriali dell'allegato B) alla legge 232/2016
- Maggiorazione 40% senza limiti di importo per chi effettua anche un solo investimento iperammortizzabile
- Agevolazione estesa al cloud-computing

rammortizzabili effettuati dal contribuente nel periodo di proroga: investimenti effettuati nel 2019 (diversi comunque da quelli realizzati in base al comma 30 della legge 205/2017) e investimenti del 2020 risultanti da ordini e acconti del 20% entro fine 2019.

Dovrà essere chiarito come si debbano scomporre le soglie -calcolate, come detto, su importi complessivi - tra diversi beni agevolati i quali abbiano differenti coefficienti di ammortamento e/o anni di entrata in funzione.

Vediamo di seguito un esempio.

Investimenti 4.0 eseguiti nel 2019:

- bene 1) per 2.000.000 di euro con coefficiente di ammortamento 15%;
- bene 2) per 8.000.000 di euro con coefficiente di ammortamento

mento 17,50%;

- bene 3) per 1.000.000 di euro con coefficiente di ammortamento 12%.

- Totale: 11.000.000 di euro

Maggiorazione spettante:

- $2.500.000 \times 170\% = € 4.250.000$

- $7.500.000 \times 100\% = € 7.500.000$

- $1.000.000 \times 50\% = € 500.000$

- Totale: € 12.250.000

È da ritenere che sia consentito all'impresa suddividere a propria discrezione gli scaglioni e le percentuali tra i diversi investimenti, ad esempio come segue.

Bene 1): maggiorazione del 100% su 2.000.000; totale iperamorta-

mento € 2.000.000

in cui i beni vengono interconnessi alla rete di gestione e viene redatta l'autocertificazione o la perizia giurata (obbligatoria per beni aventi un costo superiore a 500mila euro) attestante la conformità dell'investimento ai requisiti di legge.

Per individuare il momento di effettuazione dell'investimento, si utilizzano le regole di competenza fiscale indicate nell'articolo 109, commi 1 e 2 del Tuir, e ciò anche per le imprese che applicano la derivazione rafforzata.

Sono inoltre valide le disposi-

Si deve ritenere che l'impresa sia libera di dividere secondo la propria convenienza gli scaglioni e le percentuali quando ha investito su beni diversi

mento € 2.000.000

Bene 2): maggiorazione del 170% su € 2.500.000 e maggiorazione del 100% sui restanti € 5.500.000; totale iperammortamento $(4.250.000 + 5.500.000) = € 9.750.000$

Bene 3): maggiorazione del 50% su € 1.000.000; totale iperammortamento € 500.000

Valgono, per il nuovo iperammortamento, le altre regole già previste per l'agevolazione originaria. Sono dunque esclusi i beni aventi coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%, nonché le costruzioni e i fabbricati. L'iperammortamento potrà essere stanziato a partire dall'esercizio

zioni sugli investimenti sostitutivi, di cui ai commi 35 e 36 della legge 205/2017, in base alle quali il procedimento di deduzione delle quote di iperammortamento prosegue anche in caso di cessione del bene, laddove, nello stesso esercizio, si proceda a effettuare un nuovo investimento con caratteristiche non inferiori a quelle dell'allegato A) della legge 232/2016.

Gli acconti Ires (o Irpef) relativi al periodo di imposta 2019 e al periodo di imposta 2020 devono essere ricalcolati neutralizzando gli effetti del nuovo iperammortamento.

Software 4.0 con bonus

Il comma 62 della legge di Bilancio 2019 proroga, nel medesimo arco temporale del nuovo iperammortamento, la maggiorazione del 40% del costo per gli investimenti in beni immateriali con le caratteristiche di cui all'allegato B) alla legge 232/2016. Il bonus spetta (anche per più beni immateriali) alle imprese che effettuano almeno un investimento che usufruisce della proroga dell'iperammortamento disposta dalla legge di Bilancio.

Il comma 229 della legge di Bilancio stabilisce, con norma avente valore di interpretazione autentica, che la maggiorazione del 40% si applica anche ai costi sostenuti a titolo di canone per l'accesso, mediante soluzioni di cloud-computing, a beni immateriali agevolati (allegato b, legge 232/2016) limitatamente alla quota di canone di competenza del periodo di imposta di vigenza della disciplina agevolativa.

Tra nuovo e vecchio iperammortamento

Il nuovo iperammortamento "a scaglioni" introdotto dalla legge di Bilancio 2019 non riguarda, come espressamente stabilito dal comma 61, ultimo periodo, i beni che usufruiscono della agevolazione disciplinata dal comma 30 della legge 205/2017.

Questi investimenti, cioè, ancorché effettuati nel 2019 (quindi dopo

2. RAPPORTI CON L'AGEVOLAZIONE PRECEDENTE

Iperammortamento
150% anche
per il 2019

Gli investimenti con caratteristiche «Industria 4.0» realizzati nel 2019, ma a fronte di ordini accettati e acconti del 20% pagati entro il 31/12/2018 mantengono il regime precedente (comma 30, legge 205/2017): maggiorazione 150% senza limite di importo

«Recapture»
dell'agevolazione

Investimenti post 14 luglio 2018: l'iperammortamento dedotto viene recuperato se, nel periodo di fruizione del beneficio, il bene viene ceduto a titolo oneroso o delocalizzato all'estero. La disposizione riguarda anche il nuovo iperammortamento 2019

l'entrata in vigore della legge di Bilancio), rientrano tutti e soltanto nella disciplina precedente, che non viene abrogata né sostituita. Le imprese dovranno dunque tenere ben distinti nell'ambito degli investimenti "4.0" del 2019, quelli disciplinati dalla legge 205/2017 e quelli sottoposti alla legge di Bilancio 2019 dato che le maggiorazioni spettanti sono differenti.

Considerando il mix di percentuali per i primi due scaglioni, si può notare che il nuovo iperammortamento è più vantaggioso di quello precedente per investimenti fino a 3.499.000 euro.

Per valutare se l'investimento realizzato nel 2019 rientra nella normativa precedente, e non intacca quindi il plafond agevolato della legge di Bi-

lancio (lasciandolo a disposizione anche per investimenti del 2020 se contrattualizzati entro il prossimo 31 dicembre), occorre verificare se, entro il 31 dicembre 2018, è stato accettato l'ordine dal fornitore o, in generale, è stato stipulato un accordo contrattuale vincolante che ha ad oggetto l'investimento.

Dovrà inoltre essere stato versato, sempre entro fine 2018, un acconto almeno pari al 20% del costo complessivo risultante dal contratto. Se il costo a consuntivo supera, per revisione prezzo o per altre cause, quello indicato nel contratto stipu-

600.000 euro, a seguito di modifiche in corso d'opera. L'iperammortamento previsto dalla norma precedente spetta comunque sull'importo di 500.000 euro (così, su un caso analogo, si è espressa l'agenzia delle Entrate al videoforum del Sole 24 Ore del 24 maggio 2018). L'eccedenza di costo non coperta dall'acconto del 2018 (nell'esempio pari a 100mila euro) dovrebbe poter rientrare nel nuovo iperammortamento, trattandosi pur sempre di un investimento realizzato nel 2019.

L'utilizzo dell'agevolazione precedente (legge 205/2017) in luogo di quella a scaglioni della legge di bilancio 2019, richiede poi che il costo sia sostenuto entro il 31 dicembre 2019 (non essendovi in questo caso alcuna "coda" al 2020). Non è invece necessario che il bene, entro il corrente anno, sia anche entrato in funzione e neppure che sia realizzata l'interconnessione e redatta la perizia.

Il decreto lavoro prevede la decadenza retroattiva e con un'unica variazione diminutiva se i beni sono trasferiti all'estero

lato entro il 31 dicembre 2018, l'importo coperto dall'acconto 20% resta comunque agevolabile con la disciplina della legge 205/2017, mentre non lo sarà l'eccedenza.

Vediamo qui di seguito un altro esempio.

Bene iperammortizzabile consegnato nel 2019 a fronte di ordine effettuato a fine 2018 per un prezzo di 500.000 euro e acconto versato per 100.000 euro.

A consuntivo il prezzo è di

Il «recapture» del bonus

Anche per i beni rientranti nel nuovo iperammortamento della legge di Bilancio 2019 si applica la regola del *recapture* introdotta, con effetto dagli investimenti effettuati successivamente al 14 luglio 2018, dall'articolo 7 del Dl 87/2018 (decreto lavoro). La norma stabilisce la decadenza "retroattiva" dall'agevolazione qualora, nel corso del periodo di fruizione della stessa, i beni agevolati vengano ceduti a titolo oneroso o desti-

nati a strutture produttive situate all'estero, anche se appartenenti alla stessa impresa. In questi casi, l'impresa dovrà effettuare, nella dichiarazione dei redditi riferita al periodo di imposta di cessione o delocalizzazione, una variazione in aumento pari alle quote maggiorate dedotte negli esercizi precedenti, senza applicazione di interessi o sanzioni.

Abolita l'Ace, debutta la nuova mini-Ires

La legge 145/2018, comma 1080, abroga l'agevolazione Ace (articolo 1, Dl 201/2011) con effetto dal 1° gennaio 2019. Tuttavia, resta possibile utilizzare a riduzione del reddito di successivi esercizi le eccedenze di Ace in essere al termine dell'esercizio 2018.

I commi da 28 a 32 introducono, con decorrenza dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, una nuova agevolazione (mini-Ires) per le società e gli enti indicati nell'articolo 73 del Tuir, consistente nella applicazione dell'aliquota Ires ridotta di 9 punti (e dunque pari al 15%) sulla parte di reddito corrispondente al minore importo tra i seguenti due parametri:

Parametro (A) costituito dagli utili accantonati a riserve diverse da quelle non disponibili, al netto delle riduzioni di patrimonio netto con attribuzione ai soci a qualunque titolo;

Parametro (B) costituito a sua volta dalla sommatoria di due di-

3. MINI-IRES 15%

Scompare l'Ace ma sono salve le eccedenze 2018

Abrogata dal 2019 l'agevolazione Ace di cui al Dl 201/2011.
È fatta salva la possibilità di riporto a nuovo delle eccedenze Ace non utilizzate per incapienza del reddito al termine dell'esercizio 2018

Mini-Ires: riduzione di 9 punti dell'aliquota

Dall'esercizio 2019: per società e enti art. 73 Tuir Ires ridotta di 9 punti su un importo del reddito imponibile determinato, con calcoli molto complessi, combinando diverse variabili:
● utili accantonati e sommatoria di ammortamento degli investimenti incrementali e costo dei neoassunti

Mini Ires anche per imprese e società personali

Imprese individuali, Snc e Sas in contabilità ordinaria (nonché in semplificata se vengono integrate le scritture): sul reddito agevolato calcolato come per i soggetti Ires si applica una riduzione di 9 punti dell'aliquota Irpef partendo da quella più alta

stinti elementi: gli «Investimenti» (B.1) e il «Costo dei neoassunti» (B.2).

I due elementi che costituiscono il Parametro (B) si quantificano sulla base del minore ammontare risultante da ulteriori variabili.

L'**elemento B.1 «Investimenti»** è dato dal minore tra:

- (B.1.A.) ammortamenti deducibili, stanziati, in ogni singolo esercizio, sui beni rientranti oggettivamente e temporalmente tra gli investimenti agevolabili; e
- (B.1.B.) incremento del valore residuo da ammortizzare (cioè costo non ancora ammortizzato fiscalmente) al termine di ciascun esercizio rispetto al corrispondente valore residuo esistente al 31 dicembre 2018.

4. IL CALCOLO DEL REDDITO AGEVOLATO

<p>Il complesso meccanismo di calcolo</p>	<p>Il reddito soggetto a mini-Ires è dato dal minore importo tra: (A) Utili a riserve diverse da quelle «non disponibili». (B) Sommatoria di due elementi: (B.1) «Investimenti» e (B.2) «Costo dei neoassunti». Se (A) supera (B) o viceversa, l'eccedenza si aggiunge alla corrispondente voce dell'esercizio successivo. Se l'imponibile è inferiore ad (A) e a (B), riporto di entrambe le eccedenze</p>
<p>(A) Utili a riserve diverse da quelle non disponibili</p>	<p>Il parametro (A) è dato dall'utile dell'esercizio precedente destinato a riserva disponibile (per 2019: utile al 31/12/2018)</p>
<p>(B.2) «Costo dei Neoassunti»</p>	<p>(B.2) «Costo dei Neoassunti» è dato dal minore tra: ● costo dei dipendenti (a tempo determinato o indeterminato) assunti da 1/10/2018 (con crescita numero medio su 30/9/2018) ● incremento del costo del personale a conto economico nell'esercizio rispetto a quello del bilancio al 31/12/18</p>

L'elemento **B.2 «Costo dei neoassunti»** è invece dato dal minore tra:

- (B.2.A) costo annuale dei dipendenti (a tempo determinato o indeterminato) assunti dal 1° ottobre 2018 (a condizione che il numero medio dei dipendenti sia cresciuto rispetto al 30 settembre 2018 e che i neoassunti siano destinati per la maggior parte dell'esercizio a strutture produttive italiane) e
- (B.2.B) incremento del costo del personale iscritto nel conto economico dell'esercizio, nelle voci B9) e B14), rispetto a quello risultante dal bilancio al 31 dicembre 2018, al netto del decremento di società controllate e collegate.

In ogni esercizio, se il Parametro (A) supera il Parametro (B), o viceversa, la corrispondente eccedenza

si riporta a nuovo per essere aggiunta al rispettivo Parametro del periodo di imposta seguente (così dispone il comma 30, lettera b) e lettera c).

Quindi, ad esempio, se nel 2019, il Parametro (A) supera il Parametro (B) l'eccedenza si somma agli utili destinati a riserva nel 2020 da confrontare con il Parametro (B) di tale esercizio.

Inoltre, se sia il Parametro (A) che il Parametro (B) superano l'importo dell'imponibile Ires dell'esercizio, quest'ultimo viene integralmente assoggettato ad aliquota del 15% e l'eccedenza di ciascun Parametro si riporta al successivo periodo di imposta per essere sommata al Parametro corrispondente.

Vediamo l'esempio seguente.

Parametro (A) - Utile 2018 destinato a riserva: 900

Parametro (B) - Sommatoria "Investimenti" e "Costo dei neoassunti": 600

Reddito agevolabile (minore tra 900 e 600): 600

Imponibile Ires 2019 (modello Redditi Sc 2020): 500

Ires 2019: (500 x 15%): 75

Parametro (A) riportato al 2020: (900-500): 400

Parametro (B) riportato al 2020: (600-500): 100

Mini-Ires e utili

Il Parametro (A) è costituito dall'utile dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce la dichiarazione, de-

stinato a riserve diverse da quelle non disponibili. Nella dichiarazione modello Redditi 2020-Sc (esercizio 2019), si terrà conto della destinazione a riserva dell'utile del bilancio 2018.

Si considerano indisponibili le riserve formate con utili diversi da quelli conseguiti ai sensi dell'articolo 2433 del Codice civile in quanto scaturiscono da processi di valutazione. In materia di Ace, la relazione ministeriale al Dm 14 marzo 2012 affermava che rientrano in queste ipotesi, ad esempio, gli utili da adeguamento cambi, le riserve da valutazione delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto e le riserve da rivalutazioni straordinarie in deroga all'articolo 2423 del Codice civile. Nulla viene stabilito, a differenza di quanto avveniva ai fini Ace (articolo 5, comma 8, lettera a), Dm 3 agosto 2017), circa la sorte delle riserve formate con utili da valutazione al fair value degli strumenti finanziari derivati. Secondo Assonime (circolare 13/2018) gli utili degli strumenti derivati non di copertura valutati al fair value rientrano comunque nel concetto generale di utili da processi di valutazione.

Gli utili destinati a riserva rilevano al netto delle riduzioni di patrimonio netto con attribuzione ai soci a qualunque titolo. Queste riduzioni, se attuate dall'esercizio 2019, andranno considerate anche quando interessano riserve pre-

5. IL CALCOLO DEL REDDITO AGEVOLATO

(B.1)
«Investimenti»:
beni rilevanti

Per il parametro (B.1) «Investimenti» sono rilevanti:

- la realizzazione di nuovi impianti in Italia (o riattivazione e ammodernamento di quelli esistenti) e in genere acquisti di beni strumentali materiali nuovi (anche leasing) destinati a strutture italiane
- effettuati a partire dall'esercizio 2019
- esclusi: Immobili e Autovetture in benefit a dipendenti

(B.1)
«Investimenti»:
quantificazione

Il parametro (B.1) «Investimenti» si quantifica in base al minore tra:

- B.1.A. Ammortamento dedotto in ciascun esercizio su beni oggettivamente e temporalmente agevolabili
- B.1.B Incremento del «costo non ammortizzato fiscalmente» al termine di ciascun esercizio (al lordo degli ammortamenti B.1.A) rispetto al valore del 31/12/2018, sempre senza considerare i beni oggettivamente esclusi

gresse, cioè già in essere al 31 dicembre 2018.

Mini-Ires e investimenti

L'elemento (B.1) «Investimenti» si quantifica, in ciascun esercizio, sulla base della quota di ammortamento dedotta fiscalmente in base all'articolo 102 del Tuir sui beni oggettivamente e temporalmente rilevanti, nei limiti dell'incremento del residuo da ammortizzare dei beni rilevanti rispetto al 31 dicembre 2018 (e dunque assumendo il minore importo tra gli elementi B.1.A e B.1.B).

I beni oggettivamente e temporalmente rilevanti sono costituiti da beni strumentali nuovi realizzati nel territorio dello Stato (realizzazione di nuovi impianti,

completamento di opere sospese, ampliamento, riattivazione e ammodernamento di impianti esistenti) diversi da immobili e auto concesse in uso promiscuo a dipendenti per la maggior parte dell'esercizio secondo l'articolo 164, lettera b-bis), del Tuir (sono invece rilevanti le autovetture strumentali a deduzione integrale e quelle a deduzione pari al 20%), acquisiti, anche in locazione finanziaria, a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018.

La legge richiama solo le quote di

dicembre 2018 (al netto delle quote dedotte). Per entrambi i valori, si escludono dal residuo da ammortizzare i valori di immobili e autovetture in benefit.

Le quote dedotte sui beni agevolati, da non includere nel conteggio del residuo da ammortizzare di fine esercizio, sono solo quelle stanziato in quello stesso esercizio. Pertanto, il residuo da ammortizzare dell'esercizio 2020 sarà determinato al lordo delle quote stanziato nel 2020 sia su acquisti agevolati del 2020 che del 2019, ma al netto delle quote agevolate dedotte nell'esercizio 2019.

La norma non prevede divieti di cumulo della agevolazione con altri incentivi fiscali, a eccezione di quelli che prevedono regimi forfettari di determinazione del reddito (*tonnage tax* o contribuenti forfettari). Saranno dunque computabili tra gli «Investimenti» anche quelli in beni sui quali la società stanziato il superammortamento del 30% (realizzati nel primo semestre 2018) o l'iperammortamento, in questo caso sia per investimenti del 2019 regolati dalla legge 205/2017, sia per investimenti del 2019-2020 disciplinati dalla legge di Bilancio.

Non è stabilito il *recapture* della mini-Ires in caso di cessione anticipata del bene; di fatto, però, il bene cessa comunque di concorrere all'agevolazione (come già avviene per il superammortamento) se è ceduto prima del termine del periodo di ammortamento.

La mini-Ires si applica anche nel consolidato fiscale sommando in dichiarazione di gruppo i redditi agevolabili di ogni singola società

ammortamento dedotte, ma è evidente che dovranno comprendersi anche i canoni di leasing (si ritiene solo la quota capitale).

Il valore (B.1.B) è dato dall'incremento del residuo da ammortizzare al termine di ciascun esercizio (cioè il costo non ancora ammortizzato fiscalmente), calcolato al lordo solamente delle quote di ammortamento stanziato nell'esercizio sui beni rilevanti (cioè il dato B.1.A), rispetto al corrispondente valore risultante al 31

Consolidato fiscale

La mini-Ires si applica anche nel consolidato fiscale (comma 31), sommando, nella dichiarazione di gruppo, i redditi agevolabili di ogni singola società. L'importo è utilizzato nei limiti dell'imponibile del consolidato, al netto delle perdite computate in diminuzione. La relazione ministeriale chiarisce che la parte di reddito ad aliquota agevolata che eccede l'imponibile complessivo non viene trasferita alla fiscal unit, ma resta nella disponibilità della società per essere riportata a nuovo.

Nel caso di trasparenza fiscale (comma 32) in base all'articolo 115 del Tuir il reddito soggetto ad aliquota agevolata, calcolato dalla società partecipata, è assegnato ai soci (società di capitali) in proporzione alle rispettive percentuali di partecipazione agli utili.

La mini-Ires si estende alle imprese Irpef in contabilità ordinaria (e anche in semplificata se vengono integrate le scritture secondo quanto previsto dall'articolo 2217, comma 2, Codice civile, con apposito prospetto da cui risulti la movimentazione del patrimonio netto). In questi casi l'agevolazione comporta la riduzione di 9 punti dell'aliquota Irpef applicabile al reddito di impresa, a partire da quella più elevata.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

6. ESEMPIO DI CALCOLO DELLA MINI-IRES

Dati al 31/12/2018

Costo non ammortizzato rilevante	4.500
ESERCIZIO 2019	
Parametro (A) Utile 2018 a riserve disponibili	350
Investimenti 2019 (solo beni rilevanti)	2.200
Elemento (B.1.A) Ammortamento 2019 su beni nuovi:	220
Ammortamenti 2019 su beni preesistenti	1.500
Costo non ammortizzato rilevante al 31.12.2019 (4.500 + 2.200 - 1.500)	5.200
Elemento (B.1.B) (5.200 - 4.500)	700
Parametro (B.1) "Investimenti" 2019 [minore tra 700 e 220]	220
Parametro (B.2) "Costo dei Dipendenti Neoassunti"	50
Parametro (B) Sommatoria (220+50)	270
Reddito agevolabile [minore tra 350 e 270]	270
Imponibile IRES 2019	400
Di cui: 270 ad aliquota 15%: IRES	40,5
Parametro (A) riportato a nuovo (350 - 270)	80
ESERCIZIO 2020	
Utile 2019 a riserve disponibili	100
Riporto eccedenza 2018	80
Parametro (A) (100+80)	180
Investimenti 2020 (solo beni rilevanti)	1.300
Elemento (B.1.A) Ammortamento 2020 su beni nuovi (2019 e 2020)	570
Ammortamento 2020 su beni preesistenti	1.500
Costo non ammortizzato rilevante al 31.12.2020 (5.200 - 220 + 1.300 - 1.500)	4.780
Elemento (B.1.B) (4.780 - 4.500)	280
Parametro (B.1) "Investimenti" 2020 [minore tra 570 e 280]	280
Parametro (B.2) "Costo dei Dipendenti Neoassunti"	50
Parametro (B) Sommatoria (280 + 50)	330
Reddito agevolabile [minore tra 180 e 330]	180
Imponibile IRES 2019	400
Di cui: 180 ad aliquota 15%: IRES	27
Parametro (B) riportato a nuovo (330 - 180)	150



Marco
Piazza
relatore

Exit tax e dividendi in formato europeo

*Riscritto il prelievo
sulle plusvalenze
in caso di aziende
trasferite all'estero
L'attuazione
della direttiva Atad
rimodula anche
il regime sulle Cfc
e sui dividendi
dall'estero*

L'imposizione delle plusvalenze latenti su aziende e attività d'impresa che, anche per effetto di riorganizzazioni aziendali, vengono trasferite all'estero (cosiddetta "exit tax") trova finalmente una disciplina coordinata e coerente con la normativa europea.

Con l'occasione viene riformulato anche l'articolo 166-bis del Testo unico delle imposte sui redditi (sulla determinazione dei valori fiscali in ingresso in Italia) in modo da creare una sorta di simmetria rispetto all'articolo 166 relativo all'exit tax.

Exit tax

Il decreto legislativo 142 del 2018 ha

totalmente riscritto l'articolo 166 del Testo unico ("Imposizione in uscita") elencando dettagliatamente i casi in cui le plusvalenze devono essere assoggettate a imposta (Ires o Irpef) in Italia ossia, in estrema sintesi:

- ❶ in caso di trasferimento all'estero della residenza fiscale di una società o impresa italiana;
- ❷ in caso di fusione, scissione o incorporazione di società residente in Italia con branch all'estero o di conferimento della branch stessa in società non residente;
- ❸ in caso di trasferimenti di attivi a una stabile organizzazione all'estero in regime di esenzione;
- ❹ in caso di trasferimento all'estero di attivi di una stabile organizzazione in Italia oppure dell'intera azienda che costituisce la stabile organizzazione.

Restano confermate le disposizioni che prevedono la neutralità fiscale dei trasferimenti attuati nel contesto di operazioni straordinarie nazionali, intracomunitarie, ma anche extracomunitarie (si vedano, ad esempio, Assonime, circolare 51/E del 2008, paragrafo 32 e risoluzione 470/E del 2008) nei limiti in cui i beni d'impresa confluiscono in una stabile organizzazione in Italia dell'avente causa (articoli 172, 173, 176, 178 e 179 del Testo unico).

Pertanto:

- se una società industriale italiana viene fusa in una società estera e la sua azienda confluisce nella stabile organizzazione italiana della società

1. EXIT TAX

Quando si applica

Resta la neutralità per i beni confluiti in stabile organizzazione italiana

- ❶ Trasferimento all'estero della residenza di società italiana
- ❷ Società italiana con branch all'estero incorporata in società estera
- ❸ Scissione o conferimento di branch all'estero in società estera
- ❹ Trasferimenti di attivi a una stabile organizzazione all'estero in regime di esenzione
- ❺ Trasferimento all'estero di attivi di una stabile organizzazione in Italia oppure dell'intera stabile organizzazione

Novità

- Valore di mercato anziché valore normale (Dm 14 maggio 2018)
- Non è più ammessa l'opzione per la sospensione
- Rateazione in 5 anni

estera, ma alcuni beni vengono iscritti direttamente nei libri della casa madre estera, l'exit tax sarà applicabile solo a questi beni;

- se una holding statica italiana viene incorporata in una società estera, senza che le partecipazioni detenute dalla holding confluiscono in una stabile organizzazione in Italia della società incorporante, si applicherà l'exit tax alle partecipazioni;

- se una società italiana con stabile organizzazione all'estero viene incorporata in una società non residente, si applica l'exit tax con riferimento all'azienda che costituisce la stabile organizzazione all'estero che cessa di essere relativa a un'impresa italiana.

Come precisa la relazione illustrativa, la nuova disciplina si discosta

dalla precedente soprattutto per i seguenti aspetti:

- introduzione del concetto di valore di mercato, in sostituzione del valore normale, ai fini della determinazione della plusvalenza in uscita; anziché applicare le regole di cui all'articolo 9 del Testo unico si applicano, infatti, quelle di cui al Dm 14 maggio 2018 con implicito rinvio alle Linee guida dell'Ocse sui prezzi di trasferimento e al Rapporto Ocse sulla determinazione del reddito delle stabili organizzazioni;
- riduzione da sei a cinque del numero delle rate in caso di rateizza-

tà di detrarre il «credito d'imposta virtuale» di cui all'articolo 179, comma 3, del Testo unico dalla exit tax (si veda l'interpello 73 del 20 novembre 2018 conforme alla citata sentenza C-292/16).

Questo beneficio non spetta alle operazioni in cui l'avente causa non appartenga all'Unione europea (Assonime, circolare 51 del 2008, pagina 32).

Entry tax

Il nuovo articolo 166-bis del Testo unico prevede che il costo fiscale dei

Nel costo fiscale di beni e aziende trasferite rientra anche l'avviamento calcolato considerando tra l'altro le funzioni e i rischi trasferiti

zione delle imposte ed eliminazione della possibilità di fruire della sospensione del versamento delle imposte.

La norma prevede anche una più analitica disciplina dell'utilizzo delle perdite fiscali nel caso in cui cessi l'attività d'impresa in Italia.

Con riferimento all'applicazione della exit tax in occasione del conferimento a società non residente di stabili organizzazioni all'estero oppure in occasione dell'incorporazione o scissione di una società italiana con stabile organizzazione all'estero, varicordato che solo le operazioni straordinarie all'interno dell'Unione europea beneficiano della possibili-

beni o delle aziende "provenienti" dall'estero in seguito a una operazione straordinaria, un trasferimento di sede o un trasferimento interno di attivi è pari al rispettivo "valore di mercato", determinato con riferimento alle condizioni e ai prezzi di libera concorrenza tenendo conto, qualora si tratti di valore riferibile a un complesso aziendale o a un ramo di azienda, del valore dell'avviamento, da calcolare tenendo conto delle funzioni e dei rischi trasferiti.

Anche in questo caso, come in quello dell'exit tax, ci si basa sulle indicazioni contenute nel Dm 14 maggio 2018 e si ritiene che sia implicito il

richiamo alle Linee guida Ocse sui prezzi di trasferimento e al Rapporto Ocse sulla determinazione del reddito delle stabili organizzazioni.

Se i beni o l'azienda non provengono da un soggetto Ue o da un residente in uno Stato white list (Dm 4 settembre 1996), il valore di mercato deve essere determinato nell'ambito di un accordo preventivo di cui all'articolo 31-ter del Dpr 600/73.

Da notare che non è richiesto – come del resto messo in evidenza dalla relazione illustrativa – che i beni o le aziende siano stati assoggettati a exit tax nello Stato di provenienza. Condizione, questa, invece richiesta in caso di trasferimento in Italia della residenza di persone fisiche, per il calcolo dei redditi diversi di natura finanziaria (risoluzione 67/E del 2007 e circolare 17/E del 2017).

Società estere controllate (Cfc)

Con effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, il regime di tassazione "per trasparenza" dei redditi delle società estere controllate che godono di fiscalità privilegiata (cosiddetto "regime Cfc"), viene radicalmente modificato dal decreto legislativo 142 del 2018.

Nozione di controllo. In primo luogo, viene ampliata la "nozione di controllo" delle società ed enti non residenti.

Si considerano controllate non solo le entità estere di cui si deten-

2. ENTRY TAX

Costo fiscale

- ❶ Il costo fiscale dei beni o delle aziende provenienti dall'estero in seguito ad operazioni straordinarie internazionali è pari al loro valore di mercato (Dm 4 maggio 2018)
- ❷ Non rileva che abbiano pagato all'estero una exit tax
- ❸ Se lo Stato di provenienza non è white list il valore di mercato deve essere determinato mediante un accordo preventivo con l'Amministrazione finanziaria

3. SOCIETÀ ESTERE CONTROLLATE (CFC)

Controllo

- Oltre il 50% dei voti
OPPURE
- Oltre il 50% degli utili

Fiscalità privilegiata

- "Tassazione effettiva" inferiore alla metà di quella italiana
E
- Oltre un terzo dei proventi costituito da "passive income"

Passive income

- Interessi; redditi da proprietà intellettuale; dividendi e plusvalenze da partecipazioni; redditi da leasing finanziario
- Redditi da attività assicurativa, bancaria e altre attività finanziarie
- Proventi derivanti da operazioni di compravendita di beni o servizi con valore economico aggiunto scarso o nullo

ga, anche per mezzo di società fiduciarie o persone interposte, la maggioranza dei diritti di voto in assemblea ordinaria, ma anche quelle in cui si detenga una partecipazione agli utili oltre il 50%, direttamente o indirettamente, mediante una o più società controllate ai sensi dell'articolo 2359 del Codice civile o tramite società fiduciaria o interposta persona.

Viene anche confermato che la nozione di controllo si estende alle stabili organizzazioni delle entità controllate estere e alle stabili organizzazioni in *branch exemption* localizzate in Paesi a fiscalità privilegiata

Viene ampliata la nozione di «controllo» ai fini delle Cfc: rientrano anche le quote detenute tramite fiduciarie o per interposta persona

dei soggetti residenti.

Nuovo presupposto. In base alla nuova regola, affinché una società controllata estera ai fini della Cfc sia considerata residente o localizzata in un paese a fiscalità privilegiata devono essere verificate contemporaneamente due condizioni:

① che la controllata estera sia assoggettata a “tassazione effettiva” inferiore alla metà di quella a cui sarebbe stata sog-

getta in Italia;

② che oltre un terzo dei proventi sia costituito da *passive income*, ossia:

- interessi o altri proventi finanziari;
- redditi da proprietà intellettuale;
- dividendi e plusvalenze da partecipazioni;
- redditi da leasing finanziario;
- redditi da attività assicurativa, bancaria e altre attività finanziarie;
- proventi derivanti da operazioni di compravendita di beni o servizi con valore economico aggiunto scarso o nullo, come definiti dall'articolo 7 del Dm 14 maggio 2018 (e al corrispondente Capitolo VII, paragrafo D delle Linee Guida Ocse sui prezzi di trasferimento), riferito ai servizi, ma applicabili, secondo la relazione, anche ai beni (distinzione che creerà certamente problemi in presenza di distributori a basso rischio o terzisti).

Scompare, rispetto al previgente regime, il riferimento al livello di «tassazione nominale». Questo criterio (si veda il nuovo articolo 47-bis del Testo unico) continua a essere utilizzato, tuttavia, per stabilire quando gli utili provenienti da società o enti non residenti e le plusvalenze derivanti dalla cessione delle relative partecipazioni devono essere tassati integralmente in base agli articoli 47, 68, 87 e 89 del Testo unico. Il criterio, infatti, si applica quando il beneficiario residente non detiene il controllo diretto o indiretto della società estera e quindi, per mancanza di dati, non è in grado di

calcolare il livello di “tassazione effettiva” della partecipata.

Dividendi e plusvalenze dall'estero

Il decreto legislativo 142 del 2018, oltre a riformulare i presupposti di tassazione per trasparenza dei redditi prodotti dalle cosiddette Cfc, cambia ancora i criteri in base ai quali devono essere individuati i dividendi e le plusvalenze di fonte estera da far concorrere integralmente alla formazione del reddito complessivo imponibile dei beneficiari residenti in Italia, invece di assoggettarli all'imposta “secca” del 26 per cento.

I presupposti della tassazione integrale. I presupposti della tassazione integrale dei dividendi e plusvalenze sono individuati in un nuovo articolo 47-bis del Testo unico e non coincidono con quelli dell'applicazione della disciplina Cfc, specialmente perché la tassazione integrale:

- riguarda non solo i dividendi e le plusvalenze relativi a partecipazioni in società “controllate” ai sensi della disciplina Cfc (controllo diretto o indiretto della maggioranza dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria e possesso - diretto o attraverso società controllate - della maggioranza degli utili), ma anche quelli relativi a entità “non controllate”, purché partecipate direttamente oppure, nel caso dei dividendi, partecipate attraverso società estere controllate direttamente o indirettamente;

- non riguarda i dividendi e le plusvalenze relativi a partecipazioni in società con sede nell'Unione europea o nello Spazio economico europeo;

- non è subordinata alla condizione che oltre un terzo dei proventi della società estera sia costituito dai cosiddetti *passive income* (articolo 167, comma 4, lettera b) del Testo unico).

Quando la società estera è a fiscalità privilegiata. Per stabilire quando l'entità estera benefici di un regime di “fiscalità privilegiata” occorre distinguere:

- ① se l'entità estera è controllata, si considera “a fiscalità privilegiata” ove sia assoggettata a tassazione effettiva inferiore alla metà di quella a cui sarebbe stata soggetta se residente in Italia;

- ② altrimenti si considera “privilegiata” se il livello nominale di tassazione all'estero è inferiore al 50% di quello applicabile in Italia.

In questa seconda evenienza si tiene, però, conto anche di eventuali “regimi speciali” che non siano applicabili strutturalmente, ma risultino fruibili soltanto in funzione delle specifiche caratteristiche soggettive o temporali del beneficiario, sempre che l'attività compresa nel regime speciale sia esercitata in modo prevalente.

Ai fini dell'applicazione della participation exemption sulle plusvalenze realizzate da società ed enti commerciali il requisito che la società estera non sia a fiscalità privilegiata deve sussistere, ininterrotta-

mente, sin dal primo periodo di possesso; tuttavia, per i rapporti detenuti da più di cinque periodi di imposta e oggetto di realizzo con controparti non appartenenti allo stesso gruppo del dante causa, è sufficiente che tale condizione sussista, ininterrottamente, per i cinque periodi d'imposta anteriori al realizzo stesso (nuovo articolo 87, comma 2 del Testo unico).

Quando non opera la tassazione integrale. Il regime di tassazione integrale non si applica del tutto:

- ai dividendi relativi a partecipazioni non qualificate in società con

anche se sono corrisposti da società estere con azioni negoziate in mercato regolamentati;

- alle plusvalenze conseguite al di fuori dell'esercizio d'impresa, anche senza l'intervento di intermediari italiani, in relazione a partecipazioni qualificate e non qualificate in società con azioni negoziate in mercati regolamentati (nuovo articolo 68, comma 4 del Testo unico). L'esonero per le società quotate, quindi, non opera per le plusvalenze conseguite nell'esercizio d'impresa (da società di capitali eccetera) il che genera ulteriori asimmetrie rispetto alla tassa-

L'esimente va dimostrata fin dall'inizio del periodo di possesso della quota, ma solo per il tempo in cui il Paese è considerato a fiscalità privilegiata

azioni negoziate in mercati regolamentati percepiti da persone fisiche al di fuori dell'impresa, anche senza il tramite di intermediari residenti in Italia, i quali restano soggetti alla ritenuta d'imposta del 26 per cento; la stessa esclusione si applica ai dividendi dello stesso tipo relativi a partecipazioni qualificate, se formati con utili prodotti dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017. È strano che i dividendi percepiti da società di capitali, in nome collettivo e in accomandita semplice, da enti commerciali e da imprese individuali (che non sono assoggettati a ritenuta alla fonte), restino soggetti a tassazione integrale

zione dei dividendi;

- agli utili formati con redditi assoggettati a tassazione per trasparenza nell'ambito del regime Cfc (articolo 167, comma 10 del Testo unico). Ricordiamo che, per il calcolo delle plusvalenze, gli utili non distribuiti assoggettati a tassazione per trasparenza si aggiungono al costo della partecipazione (articolo 3, comma 5, Dm 429 del 2001);

- agli utili e alle plusvalenze da chiunque conseguiti, quando il contribuente sia in grado di dimostrare la sussistenza dell'esimente di cui all'articolo 47-bis, comma 2, lettera b) del Testo unico, ossia che dalla partecipazione non consegue l'ef-

fetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato. Con riferimento alle plusvalenze, l'esimente di cui alla lettera b) deve essere dimostrata fin dall'inizio del periodo di possesso della partecipazione, ma solo con riguardo ai periodi d'imposta in cui il Paese è considerato a fiscalità privilegiata. Tuttavia, per le cessioni effettuate nei confronti di controparti non appartenenti allo stesso gruppo del cedente, il periodo di monitoraggio massimo è di cinque periodi d'imposta. In sostanza - come precisa la relazione - se la partecipazione riguarda una società localizzata in un Paese non considerato a fiscalità privilegiata nei cinque periodi d'imposta precedenti, la plusvalenza è tassata con gli ordinari criteri previsti per la tassazione in ambito nazionale; se, invece, il Paese in cui è localizzata la società partecipata è considerato a fiscalità privilegiata in uno o più dei cinque periodi d'imposta precedenti alla cessione, la plusvalenza non è esente, a meno che non si dimostri, con riguardo ai soli periodi d'imposta in cui il Paese è considerato a fiscalità privilegiata, l'esimente della tassazione congrua di cui all'articolo 47-bis, comma 2, lettera b) del Testo unico.

Come opera la tassazione integrale. Abbiamo così individuato i casi in cui dividendi e plusvalenze relative a partecipazioni estere concorrono integralmente a formare il reddito complessivo a tassazione ordinaria e le numerose circostanze

4. DIVIDENDI E PLUSVALENZE DI FONTE ESTERA/1

Tassazione integrale

- Dividendi «provenienti» da entità a fiscalità privilegiata
- Plusvalenze da partecipazioni in entità a fiscalità privilegiata

Fiscalità privilegiata

- Società controllate → “tassazione effettiva” inferiore alla metà di quella italiana
- Società partecipate → “tassazione nominale” inferiore alla metà di quella italiana e regimi speciali
- No Società Ue o See

Esimente

- Dimostrazione che il carico fiscale è almeno pari al 50% di quello che sarebbe stato scontato se la controllata fosse stata residente in Italia
- Per le plusvalenze l'esimente deve sussistere dall'inizio del periodo di possesso
- Se il cessionario non appartiene al gruppo, monitoraggio solo per 5 esercizi

in cui questa regola viene derogata.

Vediamo ora come gli utili e le plusvalenze relative a partecipazioni in entità estere a regime fiscale privilegiato vengono tassati.

Per quanto riguarda i dividendi, l'articolo 1, comma 1007 della legge di Bilancio 2018 (legge 205/17) dispone in sostanza che gli utili percepiti in un periodo d'imposta in cui l'entità che li ha distribuiti è considerata “a fiscalità privilegiata”, non subiscono la tassazione integrale se sono maturati in periodi d'imposta in cui la società non era considerata tale.

Il comma 1008 stabilisce, inoltre, che gli utili distribuiti dal soggetto non residente si presumono prioritariamente formati con quelli da considerare non provenienti da Stati

o territori a regime fiscale privilegiato. Non viene, però, chiarito cosa avvenga nel caso inverso in cui gli utili maturati in un periodo in cui la società estera era considerata “a fiscalità privilegiata” sono distribuiti in un esercizio in cui la società non lo è più. Per l’Assonime, circolare 15 del 2018, questi utili non dovrebbero subire la tassazione integrale.

Come nel passato, gli utili conseguiti da società di capitali ed enti commerciali residenti (e probabilmente, nonostante il non chiaro coordinamento, anche da qualsiasi impresa commerciale residente) sono

dell’articolo 165, commisurato alle imposte assolute dall’impresa o ente partecipato sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione, in proporzione alla quota imponibile degli utili conseguiti e nei limiti dell’imposta italiana relativa a tali utili.

Ai soli fini dell’applicazione dell’imposta, l’ammontare del credito d’imposta di cui al periodo precedente è computato in aumento del reddito complessivo.

Per quanto riguarda, invece, le plusvalenze, la tassazione integrale non subisce limitazioni. Ma sia nell’articolo 68, sia nell’articolo 86 del Testo unico è previsto un credito d’imposta simile a quello per i dividendi commisurato alle imposte assolute dall’impresa o ente partecipato sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione, in proporzione delle partecipazioni cedute e nei limiti dell’imposta italiana relativa a tali plusvalenze. Questa regola si applica anche alle società di persone (anche per effetto del rinvio fatto dall’articolo 57 all’articolo 68), come si desume dalle istruzioni al modello Redditi SP, paragrafo 18).

Transfer pricing

Nella prassi, il principio secondo cui i prezzi di trasferimento devono corrispondere a quelli che sarebbero praticati fra soggetti indipendenti, in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili – sancito dall’articolo 110, comma 7 del Testo

La documentazione allegata può essere «bocciata» solo se mancano i dati conoscitivi necessari per l’analisi dei prezzi

esclusi dalla formazione del reddito d’impresa per il 50% del loro ammontare, a condizione che sia dimostrata la sussistenza della condizione di cui all’articolo 47-bis, comma 2, lettera a) del Testo unico, ossia che il soggetto non residente svolga un’attività economica effettiva, mediante l’impiego di personale, attrezzature, attivi e locali.

In tal caso, è riconosciuto al soggetto controllante, ovvero alle sue controllate residenti percipienti gli utili, un credito d’imposta ai sensi

unico – viene applicato utilizzando le Linee guida elaborate dall’Ocse.

Mancava però una norma interna, anche secondaria, che le richiamasse espressamente. Il Dm del 14 maggio 2018 colma questa lacuna individuando le principali linee guida, consentendo così agli operatori di fare maggior affidamento sulle regole di dettaglio contenute nella Linee guida Ocse.

Di particolare importanza il recepimento del principio che:

- nella gerarchia dei criteri di comparabilità i termini contrattuali delle operazioni infragruppo hanno priorità;
- nella scelta del metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento non è obbligatorio, ma solo preferibile utilizzare quelli basati su confronto di prezzo rispetto a quelli “redditali”;
- sono considerati congrui i prezzi compresi nell’intervallo di valori risultanti dall’analisi delle operazioni comparabili fra imprese indipendenti;
- la documentazione predisposta dal contribuente può essere considerata “non idonea” (con conseguente non fruibilità della cosiddetta *penalty protection*) solo nel caso in cui non fornisca i dati conoscitivi necessari per l’analisi dei prezzi di trasferimento, non invece quando il contribuente abbia semplicemente adottato un metodo di determinazione dei prezzi non corretto o abbia selezionato erroneamente le operazioni e i soggetti

5. DIVIDENDI E PLUSVALENZE DI FONTE ESTERA/2

Dividendi tassati al 50%

- Applicabile alle imprese residenti (anche non controllanti) che percepiscono dividendi provenienti da entità a fiscalità privilegiata che svolgano una attività economica effettiva

Credito d'imposta indiretto

- Si applica a dividendi e plusvalenze relativi a entità a fiscalità privilegiata controllate che svolgano una attività economica effettiva
- È commisurato alle imposte pagate all'estero dalla controllata sugli utili maturati nel periodo di possesso della partecipazione
- Spetta nei limiti dell'imposta italiana corrispondente
- Ai fini del conteggio, si aggiunge al dividendo o alla plusvalenza imponibile

comparabili.

Innovativo è il riconoscimento del calcolo semplificato per i servizi a basso valore aggiunto, con scelta lasciata al contribuente: l’articolo 7 del decreto prevede che essa avvenga aggregando tutti i costi diretti e indiretti collegati al servizio e aggiungendo un margine pari al 5% dei costi stessi.

Va infine segnalato che con il provvedimento protocollo 108954 del 30 maggio 2018 è stata normata la procedura per ottenere la rettifica in diminuzione unilaterale del reddito delle imprese italiane in seguito ad accertamenti sui prezzi di trasferimento subiti dalla controparte estera appartenente al gruppo.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Roberto
Lugano
relatore

Riassetti aziendali al riparo dall'abuso

*Gli ultimi interpelli
delle Entrate
consentono
molte operazioni
valorizzando
l'assenza di vantaggi
fiscali indebiti
o il fatto che i beni
rimangano
in regime d'impresa*

Nel corso degli ultimi due anni, dopo l'introduzione dell'articolo 10-bis nella legge 212/2000 (Statuto del Contribuente), l'agenzia delle Entrate ha fornito molte risposte in tema di abuso del diritto nelle operazioni straordinarie che si verificano all'interno dell'impresa o del gruppo di appartenenza e che hanno a oggetto la riconfigurazione degli assetti proprietari o la ricollocazione delle attività svolte nelle società appartenenti al medesimo gruppo o ai medesimi soci.

In particolare, l'amministrazione finanziaria ha fornito chiarimenti per quanto riguarda i confini di elusività legati alle operazioni di scissione.

Il punto di partenza per la forma-

zione di un nuovo orientamento è rappresentato dai criteri generali enunciati in due risoluzioni (97/E e 98/E) del 2017; successivamente, molti casi sono stati risolti con risposte agli interpelli presentati dai contribuenti.

La cessione di quote della società scissa

Ricordiamo, innanzitutto, che nella risoluzione 97/E del 25 luglio 2017 l'Agenzia ha escluso l'elusività della scissione parziale proporzionale (a favore di una società beneficiaria di nuova costituzione di gestione di beni immobili) seguita dalla cessione delle partecipazioni della società scissa, rimasta titolare del complesso aziendale.

L'amministrazione, dopo aver ricordato che la circolazione di un'azienda (o di un ramo d'azienda) può avvenire alternativamente mediante una cessione "diretta" o una cessione "indiretta" (ovvero con la cessione delle partecipazioni), ha evidenziato che i diversi regimi fiscali di queste ipotesi, limitatamente alla circolazione dell'azienda, sono alternativi e aventi pari dignità fiscale e che, pertanto, il vantaggio fiscale così ottenuto non può qualificarsi di per sé come indebito.

L'Agenzia subordina l'assenza dei profili di abuso del diritto all'esistenza di «effettiva continuazione dell'attività imprenditoriale da parte di ciascuna società partecipante. Inoltre, non deve trattarsi

di società sostanzialmente costituite solo da liquidità, *intangibles* o immobili, bensì di società che esercitano prevalentemente attività commerciali».

Secondo questa affermazione, se a essere ceduta dopo la scissione fosse la società immobiliare, potrebbe tornare applicabile la normativa sull'abuso del diritto. Questo, però, stride con la premessa di partenza, enunciata dall'Agenzia stessa, secondo cui il risparmio di imposta derivante dalla cessione delle partecipazioni non è mai contrario alle norme del sistema, essendo controbilanciato dal mancato riconoscimento del costo fiscale dei beni in capo all'acquirente. Peraltro, su questo punto, la circolare Assonime 20 del 3 agosto 2017 nota che «le considerazioni che l'Agenzia svolge in merito alla veicolazione dei compendi aziendali (...) possono bene estendersi, in termini non dissimili, anche nei confronti dei beni singoli».

Scissione immobiliare non proporzionale

Nella successiva risoluzione 98/E del 26 luglio 2017 è stato chiarito che nelle operazioni che riguardano gli immobili sono contestabili la successiva cessione o l'attività di mero godimento.

Nel documento di prassi, in primo luogo viene chiarito che non vi sarebbero i presupposti per l'elusione perché il passaggio del patrimonio

della società scissa a una o più società beneficiarie non determina la fuoriuscita degli elementi trasferiti dal regime ordinario d'impresa e, quindi, gli eventuali plusvalori relativi ai componenti patrimoniali trasferiti concorreranno alla formazione del reddito secondo le ordinarie regole al momento in cui i beni saranno ceduti/assegnati.

Inoltre, poiché l'operazione riguarda gli immobili, la seconda cautela che viene espressa riguarda la creazione di società di mero godimento, destinate a rinviare *sine die* la tassa-

assumere connotazioni marginali, risultando confinata ai casi di immobili non locati o locati ai soci a corrispettivi non significativi.

I trend nelle risposte dell'agenzia Entrate

Alla luce di questi criteri, possiamo analizzare le risposte ai recenti interpellanti raggruppandole per filoni omogenei, dedicati alla soluzione di specifici problemi molto diffusi tra gli operatori:

- separazione delle attività o dei patrimoni;
- conflitto tra soci;
- attribuzione di asset a soci-società;
- scissione con patrimonio contabile negativo;
- accorciamento di catene partecipative;
- allungamento di catene partecipative.

Separazione di attività o patrimoni

Una questione che suscita non pochi dubbi in materia di abuso del diritto è relativa alla separazione del patrimonio immobiliare da quello dell'impresa soggetto a rischio.

In questo senso giungono conferme dalla risposta 21 del 3 ottobre 2018, relativa alla scissione immobiliare a favore di una società con compagine simile a quella della scissa.

Non presenta, ovviamente, problemi il fatto che le unità immobiliari oggetto di scissione possano

Nelle operazioni che riguardano gli immobili sono contestabili la successiva cessione o l'attività di mero godimento

zione delle plusvalenze latenti.

Nella definizione del «mero godimento» viene però in aiuto la risoluzione stessa, nella quale si afferma che «la società beneficiaria non può essere di per sé considerata alla stregua di una società di mero godimento dei beni immobili di cui è titolare, dal momento che i beni vengono (...) utilizzati per lo svolgimento dell'attività di locazione (ancorché nei confronti dei soci) che genera reddito di impresa».

Se valgono queste considerazioni, l'attività di mero godimento viene ad

essere successivamente concesse in locazione alla società che svolge l'attività di impresa; le considerazioni generali che motivano la risposta dell'agenzia delle Entrate sono relative al fatto che, successivamente alla scissione, non sono previste destinazioni personali di immobili o cessioni di quote (si veda la grafica 1).

Le conclusioni favorevoli alla fattibilità della scissione, senza che scatti l'applicazione delle norme sull'abuso del diritto, sono state estese anche a ipotesi di scissioni non proporzionali (o asimmetriche), come nel caso della scissione di una società immobiliare in quattro *newco*, ciascuna delle quali attribuita a uno dei soci originari e destinata a sviluppare uno specifico filone dell'attività (risposta a interpello 65 dell'8 novembre 2018). La considerazione "dominante", anche in questo caso, riguarda il fatto che i beni rimangono in regime di impresa.

Infine, un'altra operazione presa in esame e giudicata non abusiva (risposta a interpello 68 del 15 novembre 2018) riguarda la sistemazione patrimoniale a favore di due proprietari (nella fattispecie due gruppi familiari) che possiedono due diverse società.

In sostanza, viene ammessa la possibilità di scindere in modo non proporzionale le due società originarie, facendo in modo che al termine delle operazioni ciascuna delle due società rimanga in vita avendo

1. SEPARAZIONE DI ATTIVITÀ O PATRIMONI

Risposta ad interpello
3/10/2018, n. 21

Scissione del ramo immobiliare a beneficiaria preesistente con compagine sociale familiare simile

Risposta ad interpello
8/11/2018, n. 65

Scissione parziale di una immobiliare con attribuzione a quattro beneficiarie di singoli rami di azienda

Risposta ad interpello
15/11/2018, n. 68

Scissione asimmetrica incrociata a favore di beneficiarie possedute ciascuna da un gruppo familiare

Considerazione rilevante

I beni rimangono in regime di impresa

attribuito, in qualità di scissa, una parte del proprio patrimonio all'altra, e avendo ricevuto, in qualità di beneficiaria, una parte di patrimonio dell'altra società.

Le compagini sociali al termine dell'operazione saranno strutturate in modo che ciascuna delle due società risultanti appartenga integralmente a uno dei due gruppi di soci.

Questo risultato – secondo l'agenzia delle Entrate – sarebbe stato comunque raggiunto mediante una strada più complessa: scissione totale non proporzionale di entrambe le società a favore di beneficiarie di nuova costituzione e successiva fusione tra loro delle società appartenenti allo stesso gruppo di soci.

Il conflitto tra soci

L'operazione di scissione societaria può essere validamente utilizzata anche per risolvere i problemi derivanti dalla presenza di contrasti nella compagine sociale.

Nella risposta 36 del 12 ottobre 2018 l'operazione oggetto di valutazione è stata una scissione parziale non proporzionale, motivata dal contrasto tra i soci a proposito della gestione dei beni dell'impresa (immobili locati a terzi). La scissione avviene a favore di quattro società beneficiarie, ognuna delle quali è posseduta integralmente da uno dei quattro soci della scissa, e i valori netti degli asset ricevuti dalle

ne dei beni ai soci con conseguente effetto fiscale sia sulla società assegnante sia sui soci assegnatari. Questo perché la divisione di una società in quattro imprese può legittimamente avvenire mediante un'operazione di scissione, mentre non sarebbe corretto pretendere l'assegnazione di beni che i soci assegnatari dovrebbero poi conferire in nuove società.

In sostanza, la risposta non rappresenta solo una corretta applicazione del principio di libertà di scelta dell'ipotesi fiscalmente meno onerosa, ma indica anche come le "strade alternative" debbano essere eventualmente considerate solo quando sono

La scissione nata per risolvere i contrasti nella compagine sociale sulla gestione dei beni dell'impresa non può essere considerata elusiva

singole beneficiarie rispecchiano la proporzione tra le originarie quote di partecipazione nella scissa.

Le motivazioni dell'operazione sono basate sul conflitto tra i soci, mentre le quote delle nuove beneficiarie non sono in alcun modo destinate a essere cedute a terzi. Proprio queste considerazioni guidano la risposta dell'Agenzia, che conferma la non elusività dell'operazione, sottolineando il fatto che i beni rimangono in regime di impresa.

Non è, invece, stata presa in considerazione l'esistenza di un'alternativa più onerosa, e cioè l'assegnazio-

fisiologicamente atte a risolvere il problema iniziale.

Peraltro, la successiva risposta all'interpello 40 del 19 ottobre 2018 conferma il principio appena enunciato, anche nel caso in cui via sia solo una prospettata impossibilità di gestione (si veda la grafica 2).

Un'altra risposta (91 del 4 dicembre 2018) prende in considerazione l'applicabilità dell'operazione di scissione alla società semplice. Nell'operazione prospettata, i soci di una società semplice immobiliare intendono dare luogo a un'operazione di scissione parziale asimmetrica in cui le quote

della società beneficiaria, da costituire ex novo anch'essa in forma di società semplice, saranno attribuite esclusivamente a due soci componenti un gruppo familiare, mentre agli altri tre soci, componenti un altro gruppo familiare, saranno attribuite tutte le quote della società scissa.

I soci intendono procedere alla scissione in quanto vi sono posizioni diverse nella compagine sociale sulla modalità di gestione del patrimonio e, quindi, la ragione fondante dell'operazione è quella di consentire una migliore gestione del patrimonio sociale, rendendo ognuna delle due compagini familiari proprietaria di una distinta società. Nelle intenzioni enunciate dai soci non vi è la cessione delle quote né della società scissa, né della beneficiaria, né vi è intenzione di cedere o acquistare immobili nel medio periodo. L'operazione, così come prospettata, non comporta alcun abuso del diritto. A essa non si possono applicare le norme sul reddito di impresa (l'articolo 173 del Tuir), ma ai fini della corretta fiscalità dei beni trasferiti occorre che la beneficiaria subentri nel costo fiscale riconosciuto in capo alla scissa; infine, per quanto riguarda il concaambio in capo ai soci delle partecipazioni originarie nella società semplice con le partecipazioni nella beneficiaria, l'Agenzia ritiene che, nel caso in cui siano previsti ristori, in denaro o in natura (tra i soci concaombianti), agli stessi si debba attribuire rilevanza impositiva.

2. CONFLITTO TRA SOCI

Risposta ad interpello
12/10/2018, n. 36

Scissione totale di immobiliare
in quattro beneficiarie ognuna
posseduta integralmente da un socio

Considerazione rilevante

Non elusiva perché
sono presenti valide ragioni

Risposta ad interpello
04/12/2018, n. 91

Utilizzabilità della scissione
non proporzionale nella società
semplice immobiliare

L'attribuzione di asset a soci-società

Un caso particolarmente delicato riguarda l'ipotesi in cui la società beneficiaria della scissione sia preesistente e sia una socia della scissa. In questa situazione, infatti, prima delle ultime modifiche normative si presentava il rischio che l'operazione di attribuzione di asset alla socia mediante la scissione potesse rappresentare un modo per evitare la più onerosa tassazione dell'operazione di assegnazione, configurando quindi una situazione di abuso del diritto. Queste considerazioni devono ritenersi sicuramente superate grazie alla nuova formulazione dell'articolo 10-bis della legge 212/2000, come confermato dalle

3. ATTRIBUZIONE DI ASSET A SOCI-SOCIETÀ

<p>Risposta ad interpello 20/11/2018, n. 75</p>	<p>Attribuzione di immobili alla beneficiaria controllante della scissa</p>
<p>Considerazione rilevante</p>	<p>Gli immobili rimangono in regime di impresa</p>
<p>Confronto con l'assegnazione</p>	<p>Libera scelta del contribuente tra operazioni con diverso carico fiscale ma poste dall'ordinamento su un piano di pari dignità</p>

recenti risposte agli interpelli.

In particolare, la risposta 75 del 20 novembre 2018 riguarda una società che assegna mediante scissione alcuni immobili alla propria controllante. Gli immobili rimangono in regime di impresa, e non sono previste successive cessioni di quote; l'operazione viene pertanto giudicata non elusiva. L'aspetto più rilevante della risposta riguarda, però, il fatto che l'Agenzia è ben consapevole che lo stesso risultato si sarebbe potuto ottenere mediante una assegnazione di beni al socio, ipotesi che però avrebbe avuto un carico fiscale significativo. Su questo aspetto la risposta precisa che «la scissione in esame, al pari dell'assegnazione degli immobili al socio che avrebbe potuto altrettanto in al-

ternativa effettuarsi, appaiono, infatti, entrambe operazioni fisiologicamente idonee e, perciò, poste su un piano di pari dignità, a consentire la separazione dell'attività industriale e commerciale da quella immobiliare. La scelta operata dal contribuente a favore della scissione ricade, perciò, nell'ambito di applicazione del comma 4 dell'articolo 10-bis, ai sensi del quale resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale, ma poste dall'ordinamento tributario su un piano di pari dignità». È l'applicazione concreta del comma 4 dell'articolo 10 bis, («Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale») che infatti la risposta dell'Agenzia riporta quasi testualmente (si veda la grafica 3).

La scissione con patrimonio negativo

Il patrimonio contabile oggetto di scissione può anche essere negativo, tipicamente per la presenza di beni con valori contabili inferiori a quelli effettivi, senza che questo fatto comporti l'aggredibilità dell'operazione come abusiva. I timori riguardano il fatto che l'operazione di trasferimento di un bene e di una posta debitoria possa essere inquadrata come alternativa alla cessione del bene stesso. L'agenzia delle Entrate, che si era già espressa su questa particolare tipologia di

scissione nella risoluzione 12/E del 16 gennaio 2009, torna sul tema nella risposta all'interpello 101 del 5 dicembre 2018.

La fattispecie oggetto di esame anti-abuso consiste in una scissione parziale non proporzionale (cosiddetta "asimmetrica") a favore di una società beneficiaria preesistente, alla quale viene assegnata una parte del patrimonio della società scissa (composto prevalentemente da terreni e fabbricati), il cui valore contabile risulta, nel complesso, negativo (e il cui valore effettivo risulta, invece, positivo). Le quote di partecipazione al capitale sociale della società beneficiaria vengono assegnate solo ad alcuni soci della società scissa, i quali fuoriescono definitivamente dalla sua compagine sociale. I plusvalori relativi ai componenti patrimoniali attribuiti alla società beneficiaria, mantenuti provvisoriamente latenti dall'operazione, concorreranno alla formazione del reddito secondo le ordinarie regole impositive vigenti al momento in cui i beni medesimi fuoriusciranno dal regime dei beni relativi all'impresa.

Nella sua risposta, l'Agenzia ritiene che l'operazione di scissione societaria prospettata non comporti il conseguimento di alcun vantaggio fiscale indebito, non ravvisandosi alcun contrasto con la ratio di disposizioni fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario (si veda la grafica 4).

4. SCISSIONE CON PATRIMONIO CONTABILE NEGATIVO

Chiarimenti precedenti

Risoluzione n. 12/E
del 16 gennaio 2009

Risposta ad interpello
05/12/2018, n. 101

Non è abusiva la scissione non proporzionale con attribuzione di patrimonio contabile negativo (ma con valore effettivo positivo)

Considerazione rilevante

Non ci sono vantaggi fiscali indebiti né contrasti con ratio e principi dell'ordinamento

L'accorciamento di catene partecipative

Nei gruppi societari maggiormente strutturati può accadere che siano presenti diversi livelli di *holding* e di *subholding* (tipicamente per garantire la governance e la coesione tra diversi gruppi familiari o comunque di soci). Nel tempo queste esigenze possono venire meno e, pertanto, diventa necessario ricorrere a operazioni straordinarie per ridurre i livelli, accorciando catene partecipative che comportano solo maggiori costi e dilatazione dei tempi di percezione dei dividendi.

Un'operazione di questo tipo è stata oggetto di uno specifico esame da parte dell'agenzia delle Entrate (ri-

5. ACCORCIAMENTO DI CATENE PARTECIPATIVE

Risposta ad interpello
15/11/2018, n. 70

- Scissione totale non proporzionale di una holding
- Le newco beneficiarie vengono incorporate dalle società socie originarie

Considerazione rilevante

Neutralità anche del percorso alternativo: scissione non proporzionale a favore delle società socie

Alternativa non rilevante

Assegnazione alle società socie

sposta a interpello 70 del 15 novembre 2018). La richiesta concerne una scissione totale non proporzionale asimmetrica di una società holding posseduta da quattro società. La scissione avviene in favore di quattro nuove società beneficiarie unipersonali, appositamente costituite, ciascuna delle quali viene attribuita a una delle società socie originarie, ed è seguita dalle fusioni per incorporazione delle singole beneficiarie da parte delle rispettive società già socie della società scissa. Con queste operazioni, a fronte dello scioglimento della scissa, si realizza la ripartizione “proporzionale” delle azioni detenute dalla scissa tra le società originariamente socie della scissa stessa (si veda la grafica 5).

La scissione non presenta profili di abuso e non permette il conseguimento di vantaggi fiscali indebiti; nella risposta dell’Agenzia viene sottolineato che «il medesimo assetto economico avrebbe potuto essere direttamente conseguito attraverso un’unica operazione, rappresentata dalla scissione (...) direttamente a favore dei propri soci (come, peraltro, rilevato dalla stessa società nell’istanza) in regime di neutralità fiscale e con conseguente trasferimento pro-quota delle perdite fiscali ai rispettivi soci».

È sicuramente da notare che l’operazione alternativa presa in considerazione dall’Agenzia rappresenta in realtà l’operazione più semplice e immediata che si può porre in essere in situazioni di questo tipo, ovvero la scissione non proporzionale con attribuzione delle partecipazioni alle beneficiarie preesistenti già socie della scissa. Nonostante si giunga al risultato di attribuire le partecipazioni ai propri soci, il fatto che alla scissione non debba essere preferita una assegnazione onerosa è stato messo in luce, come visto in precedenza, dalla risposta 75 del 20 novembre 2018.

L’allungamento di catene partecipative

Per arrivare a un caso in cui viene ravvisato l’abuso del diritto, occorre prendere in considerazione una concatenazione di operazioni che seguono uno schema giudicato tortuoso e non fisiologico. Si tratta della so-

luzione prospettata da alcuni contribuenti per risolvere il problema dell'allungamento della catena di possesso di una partecipazione, con l'obiettivo di frapporre tra le persone fisiche e una holding alcune holding "di famiglia", una per ciascuno dei soci originari.

Nella risposta 30 dell'8 ottobre 2018 viene esaminata, infatti, la proposta di quattro soci di una *holding* che intendono conferire le loro partecipazioni (ciascuna del 25%) in una *newco* adottando il regime di realizzo controllato previsto dall'articolo 177 del Tuir. La nuova *holding* che si viene a creare verrebbe poi scissa in modo non proporzionale in quattro beneficiarie, ognuna delle quali diventerebbe la holding "di famiglia" di ciascuno dei quattro soci originari.

Le conclusioni raggiunte dall'agenzia delle Entrate sottolineano il profilo di abuso del diritto della sequenza di operazioni che sono state proposte (si veda la grafica 6).

Non viene messa in discussione l'esistenza di valide ragioni (la finalità di creare quattro distinte *holding* di famiglia), però si prende in considerazione il fatto che questo risultato può essere ottenuto percorrendo la strada (più lineare) del conferimento delle partecipazioni detenute da ciascun socio (persona fisica) in una *newco*. Questa ipotesi, trattandosi di quote di minoranza, originerebbe però una componente positivo di reddito, dato che il conferente non potrebbe fruire del regime pre-

6. ALLUNGAMENTO DI CATENE PARTECIPATIVE

Risposta ad interpello
08/10/2018, n. 30

Quattro persone fisiche conferiscono una partecipazione (ciascuna del 25%) in una *newco* da scindere in quattro beneficiarie unipersonali

Parere dell'Agenzia

C'è abuso del diritto

Considerazione rilevante

La strada fisiologica sarebbe il conferimento delle partecipazioni in quattro *newco* (non neutrale)

visto dall'articolo 177 del Tuir. La strada prescelta, ovvero la creazione di una nuova *holding* destinata a essere immediatamente scissa, rappresenta una alternativa priva di significato e dunque volta solo a fruire del regime di neutralità per il conferimento di partecipazioni. L'assenza di sostanza economica è determinata dallo svolgimento di un numero superfluo di operazioni societarie, il cui perfezionamento non è coerente con le normali logiche di funzionamento, ma solo idoneo a far conseguire un vantaggio fiscale indebito. Su questo aspetto sono comunque state avanzate osservazioni critiche, in primis dalla circolare Assonime 27 del 18 dicembre 2018.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Audi A6 Avant 2.0 TDI Business quattro S tronic. Semplifica tutto, non solo la guida. A 499 euro* al mese con formula Noleggio a privati.



Audi raccomanda Castrol EDGE Professional.

Audi Financial Services finanzia la vostra Audi.

Audi A6 Avant con il nuovo motore 2.0 TDI da 204 CV e tecnologia mild-hybrid, trazione quattro, sistema MMI touch response e i più avanzati sistemi di assistenza come Lane Departure Warning e Pre Sense Front. Tua a 499 euro* al mese con tutti i vantaggi del Noleggio a privati: 3 anni di bollo e RCA, 3 anni di manutenzione, 3 anni di servizi Audi connect. E tra 3 anni potrai scegliere un nuovo modello. Scoprila nei nostri Showroom e su audi.it

*A6 Avant 2.0 TDI Business quattro S tronic. Il canone comprende: Copertura assicurativa RCA massimale € 26.000.000 senza franchigie Tutela conducente con massimale di € 78.000. Limitazione di responsabilità per Incendio/furto con penale del 10% min. € 250 - copertura Danni, Atti vandalici ed Eventi naturali con penale a € 1.000. Tassa di proprietà - Immatricolazione e messa su strada - Manutenzione ordinaria e straordinaria presso tutta la rete Ufficiale Audi - Soccorso stradale e traino 24/24 in Italia ed Europa, accesso al portale dedicato ai nostri Clienti. Anticipo di € 9.719,3. I prezzi sono da intendersi IVA inclusa. Noleggio di 36 mesi e 45.000 km totali, salvo approvazione Volkswagen Leasing GmbH. Offerta valida sino al 30.03.2019, salvo variazioni di listino. Offerta comprensiva del contributo ritiro usato a carico di Audi, pari a € 3.000 in caso di permuta di una vettura di proprietà da almeno 6 mesi. L'immagine è da intendersi puramente indicativa.

A6 Avant 2.0 TDI S tronic quattro. Valori consumo di carburante (l/100km): ciclo urbano 4,9 ciclo extraurbano 4,3 - ciclo combinato 4,5; emissioni di CO₂ (g/km): ciclo combinato 118.

I valori indicativi relativi al consumo di carburante ed alle emissioni di CO₂ (gas responsabile del riscaldamento della terra) sono rilevati dal Costruttore in base alla normativa vigente (Regolamento UE 2017/1151) e seguenti modifiche ed integrazioni. Eventuali equipaggiamenti aggiuntivi, lo stile di guida e altri fattori non tecnici, possono modificare i predetti valori. Per ulteriori informazioni sui predetti dati, vi invitiamo a rivolgervi alle Concessionarie Audi. È disponibile gratuitamente presso ogni Concessionaria una guida relativa al risparmio di carburante e alle emissioni di CO₂, che riporta i dati inerenti a tutti i nuovi modelli di veicoli.