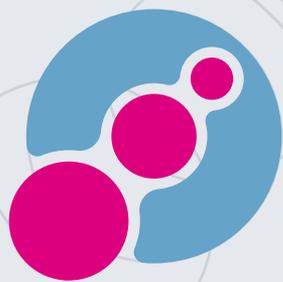


27° CONVEGNO DE L'ESPERTO RISPONDE



Telefisco 2018

#DETRAZIONE IVA #E-FATTURA
#F24 #DICHIARAZIONI #770
#BONUS INVESTIMENTI #OIC
#ACE #CASSA #REGISTRO
#CONTROLLI #ACCERTAMENTO

Supplemento al numero odierno del Sole 24 Ore
riservato ai partecipanti a Telefisco 2018

Da oggi il Metano è un gas nobile.



Audi g-tron

Gamma g-tron. Valori massimi: consumo di carburante ciclo combinato: 6 l/100 km (benzina); 6,1 m³/100 km - 4 kg/100 km (metano). Emissioni CO₂ (g/km) ciclo combinato: 136 (benzina) - 109 (metano).



Now is calling

Audi Q5. Scoprite la trazione quattro con tecnologia adattiva.



Audi Q5 2.0 TDI S tronic quattro da 297 euro al mese.

Qualunque sia la vostra prossima meta, non dovrà più attendere: con Audi Q5, ogni condizione è una condizione perfetta. Merito della trazione quattro con tecnologia adattiva, che gestisce la distribuzione della trazione in maniera efficiente, attivando quella integrale solo quando necessario, per garantirvi il massimo della sicurezza e del comfort uniti a prestazioni eccezionali, e del cambio S tronic, che consente di passare rapidamente da una marcia all'altra senza interruzioni percepibili di potenza. Scoprite la gamma Q5 su audi.it e in tutti gli Showroom Audi.

TAN 3,99% - TAEG 4,82%

Esempio ai fini di Legge: Q5 2.0 TDI 163CV S tronic quattro a € 49.700 (IVA e messa su strada incluse IPT esclusa) in 47 canoni da € 296,19. Anticipo € 19.880 - Riscatto € 19.880. Interessi € 3.263,12 - TAN 3,99% variabile - TAEG 4,82%. Spese istruttoria pratica € 366. Importo totale del credito 24.442,62. Spese di incasso rata € 4,88/mese. Costo comunicazioni periodiche € 4,88. Spese di gestione della tassa di proprietà € 58,56. Imposta di bollo/sostitutiva € 16. Importo totale dovuto dal richiedente € 34.475,73 (per acquisire la proprietà del bene occorre aggiungere l'importo del riscatto). Gli importi fin qui indicati sono da considerarsi IVA inclusa ove previsto. Informazioni europee di base/Fogli informativi e condizioni assicurative disponibili presso le Concessionarie Audi. Salvo approvazione Audi Financial Services. Offerta valida sino al 06.04.2018.

Gamma Q5. Valori massimi: consumo di carburante (l/100 km): ciclo urbano 10,8
ciclo extraurbano 6,8 - ciclo combinato 8,3 emissioni CO₂ (g/km): ciclo combinato 189.

Audi All'avanguardia della tecnica

Il confronto diretto sul lavoro quotidiano

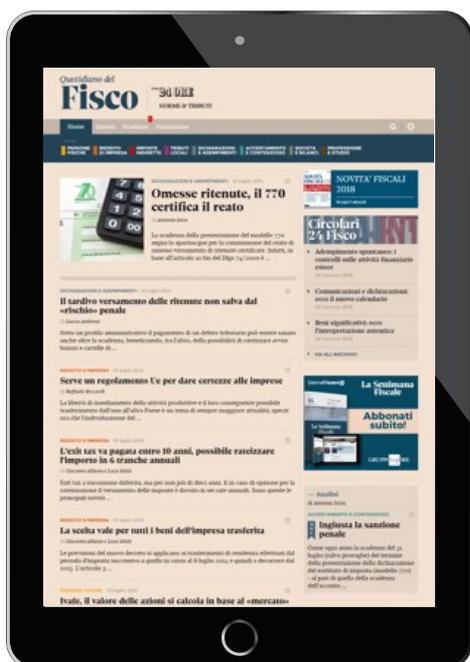
di **Jean Marie Del Bo**

Telefisco alza il sipario sull'edizione numero ventisette. Un numero che testimonia l'impegno del Sole 24 Ore a esercitare una funzione di mediazione fra contribuente e amministrazione finanziaria per portare chiarezza ed equità in un sistema tributario sempre più complesso e difficile da gestire.

Telefisco, infatti, in quasi trent'anni ha affrontato e contribuito a spiegare tutti i temi caldi del panorama fiscale. Dalle agevolazioni alle imprese (si chiamassero Tremonti o Visco) ai tentativi (spesso falliti) di semplificazione, dai condoni agli scudi fiscali, dalle svolte per rendere sempre più implacabile (e talvolta cieca) la lotta all'evasione all'avvento di strumenti concordati con le categorie come gli studi di settore, dai ripetuti interventi sull'Iva ai tentativi di introdurre regimi speciali in grado di tener conto delle caratteristiche delle piccolissime imprese.

Basta scorrere il programma dell'edizione di quest'anno per vedere che c'è un filo rosso che lega i temi del passato a quelli che verranno affrontati nell'edizione di quest'anno. Edizione che riporta l'attenzione su alcuni argomenti evergreen, come l'Iva o il reddito d'impresa, per poi allargare il campo a nuovi temi come i Pir o la fatturazione elettronica per, infine, riprendere argomenti "di sempre" alla luce di nuove disposizioni intervenute negli ultimi mesi come le regole sul raccordo fra regole fiscali e contabili o quelle sulle operazioni straordinarie. Su tutti questi temi e su tanti altri arriveranno, dunque, i chiarimenti dell'amministrazione finanziaria. Ma non solo: il convegno consentirà di avere un confronto immediato con gli esperti del Sole su conseguenze ed effetti di questi chiarimenti sul lavoro quotidiano di aziende e professionisti. Un dopo partita che dà un ulteriore valore alla partecipazione ai lavori.

IL QUOTIDIANO DEL FISCO



Ogni mattina per i professionisti

Uno strumento di aggiornamento e di approfondimento. Il Quotidiano del Fisco fornisce ai professionisti - anche grazie alla **newsletter** a cui è possibile iscriversi gratuitamente - il quadro completo di tutte le principali novità fiscali e di diritto societario dal lunedì al sabato. Questo grazie alla sintesi tra i contenuti delle pagine di Norme e tributi del quotidiano, dell'Esperto risponde e delle riviste dell'area professionisti ma anche a dossier tematici e agli articoli originali.

Inoltre, ogni giorno, è scandito da un appuntamento fisso con le rubriche. Ogni lunedì, mercoledì e venerdì la sezione **circolari 24 Fisco** offre una panoramica delle scadenze fiscali e della prassi dell'agenzia delle Entrate. Martedì spazio alle massime relative alle più importanti pronunce della **Cassazione** in materia tributaria e societaria. Il mercoledì la rubrica Fisco e sentenze si concentra sulla giurisprudenza delle **Commissioni tributarie** di Milano e Roma.

Sempre il mercoledì la rubrica **Le parole del non profit** monitora gli sviluppi della riforma del Terzo settore. Il giovedì è il giorno dedicato ai **Bandi** regionali, nazionali ed europei per le imprese, della manifattura e dei servizi, con un occhio particolare ai professionisti. Sabato la rubrica **Fisco e agricoltura** dedicata ai professionisti che assistono in campo tributario gli imprenditori del settore agricolo.

L'APPROFONDIMENTO IN EDICOLA E ONLINE

L'Instant sulle Novità fiscali 2018

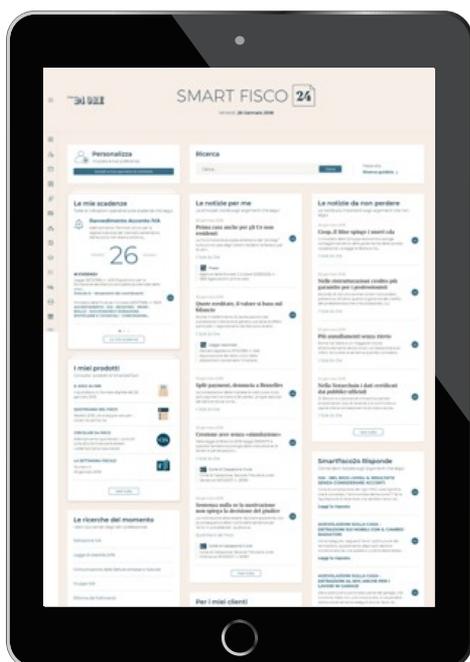
Chiarimenti, approfondimenti, esempi pratici: ecco la guida pratica per "padroneggiare" le Novità Fiscali del 2018. Gli esperti del Sole 24 Ore spiegano tutto nel dettaglio: spesometro e modifiche Iva, dichiarazioni dei redditi e Irap, detrazioni Irpef, bonus ammortamenti, rottamazione delle cartelle, sgravi contributivi, tassazioni dividendi e altro ancora.

In edicola dal 17 gennaio con il Sole 24 Ore a 9,90 euro

www.shopping24.com



LA NOVITÀ



Smart Fisco 24

Smart Fisco 24 accompagna il tuo lavoro di ogni giorno con l'auto-revolezza di contenuti, gli approfondimenti e la ricchezza di riferimenti normativi, di prassi e di giurisprudenza. Facilita la ricerca e fornisce rapidamente risposte ai tuoi quesiti perché conosce i tuoi interessi. Con Smart Fisco 24 sei subito operativo. Seleziona i tuoi contenuti, visualizzali nella tua home page e ricevi gli aggiornamenti nella newsletter personalizzata che sarai tu a decidere a che ora ricevere.

Motore di ricerca. Un sistema di ricerca "intelligente" per trovare subito le risposte; un sistema di filtri personalizzabili permettono al professionista di andare sempre a colpo sicuro

Completezza. Il Sole 24 Ore, Quotidiano del Fisco, Circolari24 Fisco, La Settimana Fiscale, Sistema Frizzera, Giurisprudenza, Guida alla Contabilità e Bilancio, Norme e Tributi Mese, Guida Pratica Fiscale, Legge e Prassi

Formazione. La formazione e-learning accreditata con gli esperti di Telefisco

L'Esperto ++. Gli esperti del Sole 24 Ore rispondono ai quesiti

Personalizzazione. Scegli quali contenuti ti interessano e quali argomenti seguire, quali scadenze tenere d'occhio

www.smartfisco24.com

DAL 20 FEBBRAIO

La Guida con le risposte delle Entrate

La guida raccoglie i contributi presentati a Telefisco 2018, corredati delle slide e accompagnati da una selezione delle risposte ai quesiti fornite dagli esperti e dai funzionari dell'agenzia delle Entrate. Gli articoli affrontano tutte le novità tributarie del 2018 dopo la legge di Bilancio, dalle nuove regole sulla detrazione dell'Iva all'e-fattura, da quelle in materia di accertamento a quelle che riguardano la contabilità e il bilancio.

In edicola dal 20 febbraio con Il Sole 24 Ore a 9,90 euro



COME PARTECIPARE

Telefisco in aula e in streaming

Non c'è un modo solo per partecipare a Telefisco 2018. I professionisti possono iscriversi gratuitamente sul sito dell'evento per prenotare il posto in una delle 160 sedi. In alternativa, si può acquistare lo streaming a 16,99 euro (anche dopo il 1° febbraio). In un caso e nell'altro, oltre a questa dispensa con le relazioni, l'iscrizione comprende la Guida alla legge di Bilancio commentata comma per comma (inviata via email agli iscritti) e la possibilità di consultare liberamente il Quotidiano del Fisco fino al giorno del convegno.

I crediti formativi

La partecipazione a Telefisco varrà ai fini della formazione professionale accreditata per i commercialisti, i consulenti del lavoro e i notai, secondo i dettagli riportati sul sito del convegno. È stato richiesto l'accreditamento per gli avvocati al Consiglio nazionale forense.

Il Forum con gli esperti

Fino a venerdì 2 febbraio i lettori potranno inviare i propri quesiti agli esperti nell'ambito del Forum di Telefisco. Le risposte saranno pubblicate su internet e sul quotidiano nei giorni successivi al convegno.

www.ilsole24ore.com/telefisco

FILO DIRETTO CON IL PUBBLICO

Radio24

Telefisco anche a «Due di denari»

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

Per intervenire: 800240024, per sms e Whatsapp 349-2386666,

Twitter: @Radio24_news - Facebook @RADIO24.ilsole24ore

I FOCUS TEMATICI

Oltre alle 14 relazioni, Telefisco 2018 ospiterà quattro "pillole" su altrettante novità normative: i video saranno visibili al sito www.ilsole24ore.com/telefisco



La web tax

Antonio Tomassini



La riforma del terzo settore

Gabriele Sepio



Le regole anticiclaggio

Valerio Vallefucio



L'equo compenso

Giuliano Fonderico

Il programma degli interventi della 27° edizione

Benedetto Santacroce pag. 08	Le novità Iva DETRAZIONE CON TEMPI RIDOTTI	Roberto Lugano pag. 78	Incentivi per le imprese «SUPER» E «IPER», COSÌ LE REGOLE 2018
Raffaele Rizzardi pag. 18	Fattura elettronica UN FRENO ALLE FRODI CON LA E-FATTURA	Gian Paolo Tosoni pag. 88	Imprese minori REGIME DI CASSA, RIMANENZE CRITICHE
Gian Paolo Ranocchi pag. 28	Dichiarazioni e versamenti LA MANOVRA RISCRIVE L'AGENDA DEL FISCO	Luca Gaiani pag. 98	Concordato IMPRESE IN CRISI, PRELIEVO INCERTO
Marco Piazza pag. 38	Gli investimenti PROVENTI FINANZIARI CON PARITÀ DI ALIQUOTA	Antonio Iorio pag. 108	Accertamento CAMBIA IL CODICE DEI CONTROLLI
Franco Roscini Vitali pag. 48	Contabilità I NUOVI BILANCI VANNO A REGIME	Luigi Lovecchio pag. 118	Cartelle esattoriali ROTTAMAZIONE-BIS IN QUATTRO MOSSE
Primo Ceppellini pag. 58	Fisco e bilanci DERIVAZIONE AD HOC PER GLI «OIC ADOPTER»	Angelo Busani pag. 128	Registro CESSIONI DI QUOTE NON RIQUALIFICABILI
Luca Miele pag. 68	Agevolazioni L'ACE SI ADEGUA AI NUOVI BILANCI	Dario Deotto pag. 138	Elusione ABUSO INDIVIDUABILE SOLO PER ESCLUSIONE

**DIRETTORE
RESPONSABILE**
Guido Gentili

A CURA DI: Cristiano Dell'Oste, Mauro Meazza, Federica Micardi e Giovanni Parente
IN REDAZIONE: Maurizio Caprino, Franca Deponi, Saverio Fossati, Flavia Landolfi,
Valentina Maglione, Bianca Lucia Mazzei, Valeria Uva
Inserto chiuso in redazione lunedì 29 gennaio



Benedetto
Santacroce
relatore

Detrazione Iva con tempi ridotti

*Si rafforzano
le misure antielusive
Si estende l'ambito
dello split payment
Da luglio carburanti
con e-fattura
per le partite Iva
Rivista la disciplina
dell'Iva al 10%
sui beni significativi*

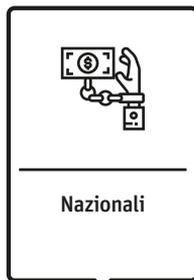
Mentre l'Europa prosegue, in modo costante, il suo percorso normativo e regolamentare per la modernizzazione dell'Iva, l'Italia continua a rafforzare le misure anti-evasione allo scopo di evitare l'applicazione delle misure di salvaguardia e di ridurre il differenziale tra il gettito atteso e quello effettivamente riscosso. Sul piano nazionale, infatti, le misure di fine 2017 hanno, tra l'altro, esteso ulteriormente l'ambito soggettivo dello "split payment"; introdotto specifiche misure anti-evasione nella gestione dei carburanti; rivisto interpretativamente il meccanismo di applicazione dell'aliquota agevolata del 10% nella fornitura di infissi nelle ristrutturazioni di immobili; introdotto misure anti-evasione nel regime di prossima attuazione del gruppo Iva.

Al contrario, sul piano unionale è stato raggiunto un primo accordo per semplificare la gestione dell'e-commerce, con l'introduzione, tra l'altro, dal 1° gennaio 2019, di un pacchetto di regole semplificate per le piccole imprese che per vendite transfrontaliere sotto i 10.000euro per anno applicheranno la sola Iva dello Stato di stabilimento e non quella del Paese di destinazione; dal 2021 per tutte le imprese sarà consentito di applicare l'imposta del Paese di destinazione attraverso un unico portale nazionale (in pratica sarà esteso anche per i beni il sistema one shop stop oggi applicato in misura ridotta per i soli servizi online); infine, sarà eliminata la franchigia doganale che consente l'introduzione senza Iva dei beni di valore inferiore a 22 euro.

Sul piano più generale la Commissione europea ad ottobre ha proposto un nuovo regime definitivo Iva per gli scambi transfrontalieri con pagamento dell'imposta da parte del cedente direttamente allo Stato di destinazione attraverso un versamento nel proprio Stato di stabilimento; la creazione di una certificazione Iva delle imprese che attesti in tutta l'Unione l'affidabilità Iva del contribuente; la previsione, in caso di cessioni intracomunitarie, di una forma semplificata di prova per dimostrare che la merce ha lasciato il Paese di partenza. Sempre da Bruxelles è da segnalare che il 18 gennaio 2018 la Commissione europea ha lanciato delle nuove iniziative tra cui il progetto per rendere più flessibili l'applicazione delle aliquote ridotte.

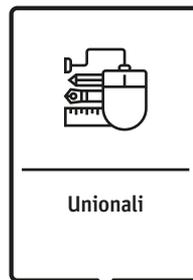
Sul piano giurisprudenziale, per gli

1. PRINCIPALI MODIFICHE 2018



Nazionali

Misure
antievazione
- estensione split
payment – gruppo
Iva – deposito di
carburanti – aliquota
agevolata 10% per
ristrutturazioni



Unionali

Modernizzazione
dell'imposta
- Semplificazione
nelle operazioni di
ecommerce; regime
definitivo cessioni
intracomunitarie;
certified taxable
person (CTP);
semplificazioni
prove



Giurisprudenziali

Corte di giustizia
(Causa Di Maura
C-246/16)
Note
di variazione e
procedure
concorsuali

impatti che potrebbe avere nel corso del 2018, è da segnalare la recente sentenza della Corte di Giustizia (causa Di Maura C-246/16 del 23 novembre 2017) che ha rilanciato il tema della riforma dell'articolo 26 del Dpr 633/72 per l'emissione delle note di variazione con cui il creditore recupera l'Iva indebitamente non pagata dal cliente in procedura concorsuale (**slide 1**).

Termine di detrazione Iva

La prima novità da commentare, però, non è tra le misure approvate a fine anno, ma tra quelle attese e non approvate. Le imprese avevano chiesto a più riprese che venisse ripristinato il termine lungo di due anni per esercitare il diritto a detrazione per evitare che nei

primi mesi del 2018 si creassero dei problemi operativi e finanziari. Questa richiesta non è stata accolta e in questi giorni le imprese affrontano le problematiche causate dal ritardo nella ricezione delle fatture o dalle difficoltà di accertamento della correttezza delle fatture ricevute.

Sul tema è intervenuta il 17 gennaio 2018 l'agenzia delle Entrate che con la circolare 1/E/2018 ha fornito degli importanti chiarimenti.

Le nuove regole

Il diritto a detrazione, come stabilisce l'articolo 19 del Dpr 633/72 come novellato dal Dl 50/2017, sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto a detrazione è sorto. In base alla citata disposizione è possibile, almeno in via ordinaria, individuare un termine iniziale ed un termine finale per l'esercizio del diritto a detrazione:

- termine iniziale: il momento della esigibilità dell'imposta ovvero il momento in cui nasce il diritto a detrazione;
- termine finale: il termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa all'anno in cui il diritto è sorto.

A questi termini, di per sé piuttosto restrittivi rispetto al passato (prima l'esercizio della detrazione poteva essere esercitato entro il «secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto») si aggiunge un ul-

teriore elemento, richiesto dalla circolare 1/E/2018, necessario alla detrazione che è costituito dal preventivo possesso da parte del cliente della fattura di acquisto.

Questo elemento è stato richiamato dalla circolare per conciliare il termine dell'articolo 19 del Dpr 633/72 con il termine dell'articolo 25 dello stesso decreto. In effetti, l'articolo 25 che disciplina la registrazione della fattura fa riferimento al termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di ricezione della fattura.

In particolare, con la circolare l'Agenzia ha specificato che, ai fini della detrazione dell'imposta, nella norma unionale e in particolare all'articolo 178 della Direttiva 2006/112/CE tra le condizioni cui è subordinato l'esercizio del diritto a detrazione prevede il possesso di una fattura.

Proprio partendo da questa condizione l'Agenzia, richiamando la Corte di Giustizia (causa C-152/2002 – Terra BauBwDarf – Handel GmbH) che afferma che il diritto a detrazione deve essere esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale ricorrono i due requisiti prescritti, vale a dire che la cessione di beni o prestazione di servizi abbia avuto luogo e che il soggetto passivo sia in possesso della fattura ricevuta dal cessionario/committente, sostiene che l'esercizio del diritto a detrazione Iva scatta per il cessionario/committente quando su quest'ultimo sussistono contestualmente:

- il presupposto sostanziale dell'effettuazione dell'operazione;

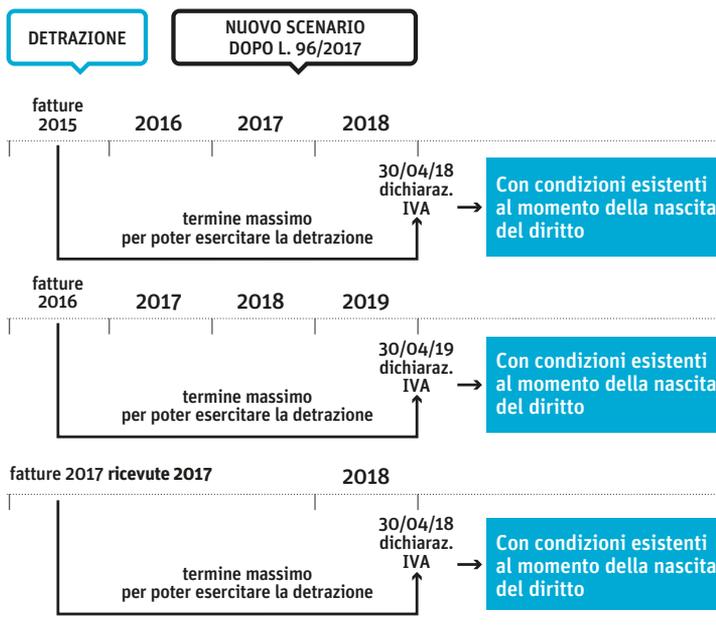
■ il presupposto formale del possesso di una valida fattura d'acquisto.

Da ciò l'Agenzia, alla luce del citato articolo 25 del Dpr 633/72, desume anche che il dies a quo da cui decorre il termine per l'esercizio della detrazione deve essere individuato nel momento in cui in capo al cessionario/commitente si verifica la duplice condizione: dell'avvenuta esigibilità dell'imposta e del possesso di una valida fattura. È da tale momento che il soggetto passivo cessionario/committente può operare previa registrazione della fattura secondo le modalità previste dall'articolo 25 del Dpr 633/72.

Esemplificando se un'impresa, che liquida l'imposta mensilmente, acquista dei beni il 20 dicembre 2017 con ricezione contestuale della fattura entro dicembre 2017, l'Iva concorrerà con la liquidazione del mese di dicembre entro il 16 gennaio 2018; Se, nelle medesime condizioni, il contribuente non registra la fattura entro il 31 dicembre 2017 potrà detrarre l'imposta nella dichiarazione annuale (vale a dire entro il 30 aprile 2018) annotando la fattura in un apposito sezionale relativo a tutte le fatture ricevute nel 2017.

Nella diversa ipotesi che l'acquirente/committente riceva la fattura, esigibile nel 2017, il 20 gennaio 2018 egli potrà esercitare il diritto a detrazione nella liquidazione di gennaio entro il 16 febbraio 2018 ovvero entro la dichiarazione del 30 aprile 2019 relativa al periodo d'imposta 2018 annotando la stessa entro la medesima data in un apposito sezionale delle fatture del 2018.

2. IVA - DETRAZIONE



Questa lettura della norma porta con sé che anche le liquidazioni mensili debbano seguire la specifica regola, pertanto (anche in dispregio del Dpr 100/98) una fattura di giugno 2018, ricevuta a luglio 2018 va inserita nella liquidazione del mese di luglio e non anche (come avveniva prima della circolare 1/E/2018) nella liquidazione del mese di giugno 2018.

La riprova che questa è l'interpretazione della norma che voleva dare l'Agenzia è che la stessa esoneri dalle sanzioni le violazioni eventualmente commesse nella liquidazione del 16 gennaio 2018, nella quale i contribuenti avrebbero potuto far concorrere fatture del 2017 pervenute nei primi giorni del 2018.

La decorrenza

Si tenga presente che nella conversione del Dl 50/2017 è stato previsto un periodo transitorio per le fatture relative ai periodi d'imposta 2015 e 2016 per i quali la detrazione potrà continuare ad essere esercitata con il termine previgente della dichiarazione relativa al secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui il diritto a detrazione è sorto. In pratica, per le fatture relative al 2015 il diritto a detrazione scadrà il 30 aprile 2018, mentre per le fatture relative al 2016 scadrà il 30 aprile 2019 (**slide 2**).

Operazioni di fine anno

Scendendo sul piano operativo in riferimento alle fatture pervenute con esigibilità 2017 o al termine del 2017 ovvero nel 2018 ci potremmo trovare in una delle tre situazioni seguenti:

- la fattura con esigibilità 2017 viene ricevuta dal cliente nel 2017 vale a dire prima del 31 dicembre 2017;
- la fattura con esigibilità 2017 viene ricevuta dal cliente nel 2018;
- la fattura con esigibilità 2017 viene ricevuta dal cliente nel 2017 viene registrata dopo il 30 di aprile 2018;

Per l'effettivo esercizio della detrazione, come già evidenziato in precedenza bisogna considerare sia le norme come riformate dal Dl 50/2017, che dalla circolare 1/E/2018.

Nel primo caso, il cessionario/committente essendosi verificati i due presupposti (esigibilità dell'imposta e possesso della fattura) nel 2017 avrebbe

avuto registrare l'operazione nel registro acquisti nel dicembre del 2017 e avrebbe dovuto esercitare la detrazione nella liquidazione del 16 gennaio relativa a dicembre 2017. Nel caso in cui non avesse operato in questo modo il contribuente avrà la possibilità di registrare le fatture in un apposito sezionale del 2018 relativo alle fatture del 2017 e potrà far partecipare le stesse nella dichiarazione Iva del 2018 relativa al 2017. Quindi, in questo caso il contribuente utilizzerà il credito nella liquidazione relativa alla dichiarazione annuale.

Per quanto riguarda l'obbligo dell'utilizzo di un sezionale si segnala che la circolare 1/E/2018 specifica che «resta ferma la possibilità per ciascun soggetto passivo di adottare soluzioni gestionali e informatiche diverse dall'annotazione nel registro Iva sezionale a condizione che le stesse garantiscano tutti i requisiti richiesti per una corretta tenuta della contabilità consentendo, altresì un puntuale controllo nel tempo da parte dell'amministrazione finanziaria».

Nel secondo caso, il contribuente dovrà considerare la fattura divenuta esigibile nel 2017, ma ricevuta nel 2018, come una fattura del 2018 e quindi potrà farla partecipare direttamente alla liquidazione periodica successiva alla ricezione del documento del 2018. In questo caso, la fattura verrà riepilogata nella dichiarazione Iva del 2019 relativa al 2018.

Infine per le fatture che il contribuente ha ricevuto nel 2017 e che registra dopo il 30 aprile 2018, il contri-

buente per garantire effettività al diritto a detrazione, come chiarito definitivamente dall'agenzia delle Entrate con la circolare 1/E/2018, può ancora utilizzare la dichiarazione integrativa a favore secondo le regole riformate nel 2016 (slide 3).

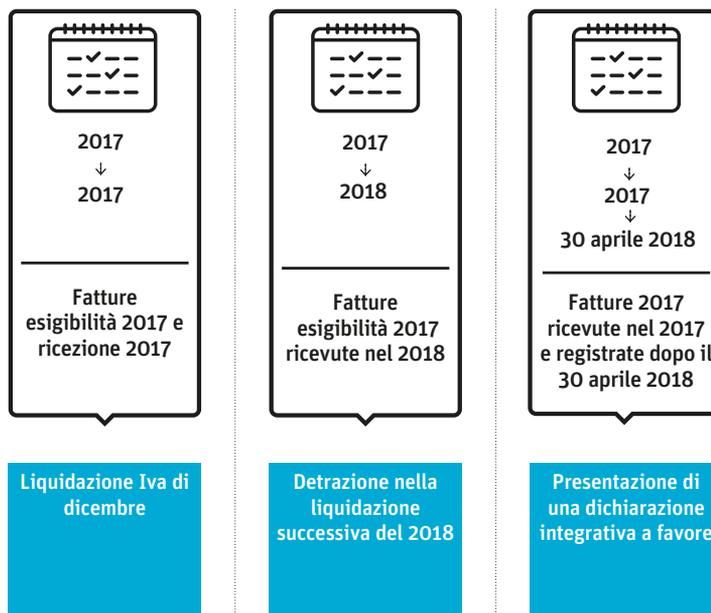
Casi particolari

Entrando, un po' nel dettaglio degli impatti delle nuove regole è importante considerare alcune specifiche operazioni.

■ **Fatture a split payment.** L'esigibilità per il cessionario/committente sottoposto al regime della scissione dei pagamenti è per norma differita al momento del pagamento del corrispettivo. In effetti, come hanno chiarito le circolari 27/E/2017 e la 1/E/2018, l'operatore può anticipare tale momento o alla ricezione della fattura ovvero alla sua registrazione. Nel caso di registrazione la stessa deve, comunque avvenire anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta, se prima della registrazione la fattura viene pagata l'esigibilità si verifica a prescindere dalla sua registrazione.

■ **Regolarizzazione delle fatture non ricevute.** Nel caso di mancato ricevimento della fattura il cliente deve entro un termine normativamente previsto (per gli acquisti nazionali - entro 4 mesi dall'effettuazione dell'operazione e per gli acquisti intracomunitari - entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazio-

3. OPERAZIONI DI FINE 2017



ne) emettere autofattura previo pagamento dell'imposta. Solo così per il cliente sarà possibile detrarre l'imposta. La detrazione, in questo caso, decorrerà dal momento del versamento dell'imposta da parte del cliente.

■ **Note di variazione.** Il nuovo termine di esercizio a detrazione ha degli effetti anche per le note di variazione di cui all'articolo 26 del Dpr 633/72. La norma prevede la possibilità di emettere una nota di variazione in diminuzione prima che sia decorso un anno dall'operazione nel caso in cui l'evento che ha determinato la riduzione - dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione eccetera - si verifichi in dipendenza di sopravvenuto accordo delle parti; al contrario, il limite dell'anno non opera qualora la dimi-

4. CASI PARTICOLARI

	Fatture a split payment	Esigibilità al momento del pagamento 0 Alla ricezione o alla registrazione della fattura
	Regolarizzazione delle fatture	L'esigibilità scatta dal versamento dell'imposta
	Note di variazione	La nota in diminuzione va emessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al presupposto
	Iva da accertamento	Esercizio detrazione con la dichiarazione relativa al 2 anno successivo a quello in cui l'imposta è stata versata dal cliente

nuzione non trova la sua causa nella sopravvenuta volontà delle parti, ma è prevista dal contratto stesso. Dati questi limiti, però, la nota di variazione deve essere emessa entro i termini di cui all'articolo 19 del Dpr 633/72. Pertanto, ad esempio, se un contratto la cui operazione si è realizzata nel 2017 si risolve per obbligo contrattuale nel 2019, la nota di variazione deve essere emessa al più tardi con la dichiarazione relativa al 2019 entro il 30 aprile 2020 (slide 4).

■ **L'estensione dal 2018 dello split payment.** Dal 1 gennaio 2018 si è esteso ulteriormente l'ambito soggettivo di applicazione del meccanismo di riscossione Iva dello split payment (o scissione dei pagamenti). Le nuove regole, previste dalla L172/2017 e attuate

con il decreto ministeriale del 9 gennaio 2018 ricomprendono nell'adempimento anche gli enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, le fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche, le società controllate direttamente o indirettamente da qualsiasi tipo di amministrazione pubblica e quelle partecipate per una quota non inferiore al 70% da qualsiasi amministrazione pubblica o società assoggettata allo split payment.

Più in dettaglio la nuova versione dell'articolo 17-ter, comma 1-bis, del Dpr 633/72 ricomprende, nel perimetro soggettivo, anche:

- ① **lettera Oa)** enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona;
- ② **lettera Ob),** fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70%;
- ③ **lettera a)** società controllate direttamente, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 2), del Codice Civile, dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri. La modifica ha mera finalità di coordinamento. Si ricorda che ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 2) del Codice Civile sono considerate società controllate quelle in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;
- ④ **lettera b)** società controllate direttamente ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del Codice Civile, o indirettamente da qualsiasi tipo di amministrazione pubblica. Si ram-

menta che ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1) del Codice Civile sono considerate società controllate quelle in cui un'altra società dispone ordinaria;

5 **lettera c)** società partecipate per una quota non inferiore al 70% da amministrazioni pubbliche o da società assoggettate allo split payment. Quindi non rientrano nella estensione le società la cui percentuale di partecipazione complessiva del capitale è inferiore al 70%;

6 **lettera d)** società quotate inserite nell'indice Ftse Mib della Borsa italiana così come identificate agli effetti Iva. In questo modo viene specificato che vi rientrano le società quotate così come identificate agli effetti Iva. Per le società quotate ora limitate all'indice Ftse Mib si evidenzia che il Ministro dell'economia e delle finanze può con proprio decreto individuare un altro indice di riferimento del mercato azionario (**slide 5**).

I «beni significativi»

Per l'applicazione dell'aliquota del 10% sulla cessione e installazione di beni significativi (infissi, ascensori eccetera) viene chiarito con un'interpretazione autentica contenuta nella legge di bilancio 2018 che:

- nel calcolo del valore del bene significativo non debbano essere considerate le parti staccate e come queste ultime siano individuate tenendo conto della loro autonomia funzionale rispetto al manufatto principale;
- viene stabilito che il valore dei beni

5. ESTENSIONE SOGGETTIVA SPLIT PAYMENT 2018

Enti pubblici comprese le aziende speciali, le aziende pubbliche di servizi alla persona

Fondazioni partecipate per almeno il 70% da pubbliche amministrazioni

Le società controllate direttamente dalla Presidenza dei Consigli dei Ministri e dai ministeri

Le società partecipate per almeno il 70% da una PA o da una Società a Split payment

Le società quotate al FTSE MIB e identificate ai fini Iva in Italia

significativi sia quello risultante dall'accordo contrattuale tra le parti;

- tale valore in caso di produzione non può essere inferiore solo agli oneri che concorrono alla produzione degli stessi (materie prime e manodopera di produzione), ovvero in caso di installazione di beni di terzi non può essere inferiore al valore d'acquisto, in entrambi i casi al netto del markup di vendita;
- viene stabilito per legge che la fattura emessa dal prestatore che realizza l'intervento di recupero agevolato debba indicare, oltre al servizio che costituisce oggetto della prestazione, anche i beni di valore significativo.

L'interpretazione ha però efficacia solo per il futuro, in quanto la norma prevede che «sono fatti salvi i comportamenti difformi tenuti fino alla data di

6. ALIQUOTA AGEVOLATA 10%



Art. 7
L 488/1999
Interpretazione
autentica

Interventi di recupero edilizio

Dal Valore del bene significativo vanno escluse le parti staccate e non funzionali al bene

Fa fede per la valorizzazione l'accordo contrattuale tenendo conto solo delle materie prime e della manodopera di produzione ovvero del valore d'acquisto

La fattura emessa dal prestatore deve contenere il servizio prestato e il bene significativo ceduto o montato

entrata in vigore della stessa legge».

La norma, che avrà effetti positivi sugli eventuali contenziosi pendenti ed eviterà per il passato l'elevazione di specifiche contestazioni non consentite, però, il rimborso dell'Iva applicata in più (slides 6).

Depositi Iva e fiscali

In materia di carburanti, la legge di Bilancio 2018 è intervenuta su due istituti chiave come i depositi Iva ed i depositi fiscali. Sono stati infatti istituiti depositi speciali per la movimentazione di benzine e gasolio per conto di terzi, dove l'Iva e le accise saranno di regola corrisposte integralmente, con F24, operazione per operazione e senza possibilità di compensazione.

Il meccanismo è particolarmente complesso e basato sul fatto che, per ogni movimento sospensivo dell'accisa in deposito fiscale, l'estrazione dei beni, oltre alla corresponsione naturale dell'accisa, comporta il pagamento anche dell'Iva, a prescindere dalla fonte di innesto dell'operazione, sia essa nazionale, Ue o extra Ue. Per gli acquisti intra Ue, inoltre, salve deroghe speciali, il meccanismo funzionerà anche nel caso in cui il deposito fiscale sia utilizzato anche come deposito Iva, prescindendo così dall'ipotesi di reverse charge tipica del sistema Intra.

Le norme si applicano solo alle ipotesi di deposito operanti per conto terzi che non siano a loro volta depositi fiscali e potrà essere evitato solo con la corresponsione di apposita garanzia, ovvero se il soggetto estrattore sarà ritenuto affidabile sulla base di criteri fissati da un apposito decreto.

Giurisprudenza europea

La Corte di Giustizia, con la sentenza del 23 novembre 2017 (causa C246/16) ha, proprio nei confronti dell'Italia, puntualizzato i seguenti principi:

- ❶ nessuna normativa nazionale può escludere il diritto alla riduzione della base imponibile in caso di mancato pagamento totale o parziale del corrispettivo;
- ❷ è comunque ammessa la facoltà di derogare alla rettifica, ma non può estendersi al di là dell'incertezza circa la definitività del mancato pagamento, incertezza che dovrebbe piuttosto coincidere con la probabilità ragione-

vole che il debito non sia più saldato anche considerando la possibilità che la base imponibile sia rivalutata al rialzo nel caso in cui successivamente il pagamento sia effettuato;

③ in ogni caso è incompatibile con la Direttiva Iva una norma che subordina il recupero dell'imposta all'infruttuosità di una procedura concorsuale che si possa protrarre (come nel caso di fallimento) per oltre 10 anni (slide 7).

Iva e legge europea

L'articolo 7 della legge europea 2017 (167/2017) ha previsto tre importanti modifiche operative Iva. La prima riconosce una somma (lo 0,15% dell'importo garantito per ogni anno di durata della garanzia) a titolo di ristoro per i costi sostenuti da quanti sono tenuti a prestare una garanzia all'Erario in relazione alle richieste di rimborso Iva. Questa novità opera dal 1° gennaio 2018.

La seconda modifica riguarda la presentazione della domanda di restituzione dell'Iva non dovuta. La stessa, in via ordinaria e a pena di decadenza, deve essere presentata nel termine di due anni dal versamento dell'imposta o dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

Se da un lato tale termine permane, dall'altro, è ora disciplinata normativamente la possibilità del superamento dello stesso, qualora sia applicata un'Iva non dovuta ad una cessione di beni/prestazione di servizi e ciò sia accertato in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria. In questi casi, i

7. NOTE DI VARIAZIONE: CORTE DI GIUSTIZIA CAUSA C 246/16



In caso di mancato pagamento dei corrispettivi

La nota di variazione deve essere sempre possibile



Deroga ammissibile

Gli Stati possono porre dei limiti ma mai al di là dell'incertezza circa la definitività del mancato pagamento



Incompatibile con la direttiva Iva

Il subordinare il recupero dell'iva ad una procedura concorsuale che può durare oltre 10 anni

due anni per la presentazione della domanda di restituzione del cedente/prestatore decorrono dall'avvenuta restituzione al cessionario/commitente dell'importo precedentemente pagato a titolo di rivalsa. La restituzione è esclusa se il versamento sia avvenuto in un contesto di frode.

La terza novità riguarda la non imponibilità ai fini Iva delle cessioni di beni effettuate nei confronti delle amministrazioni pubbliche e dei soggetti della cooperazione allo sviluppo, destinati ad essere trasportati o spediti fuori dal territorio dell'Ue, in attuazione di scopi umanitari. L'onere della prova dell'avvenuta esportazione è adempiuto dalla bolletta doganale e grava sul cedente.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Raffaele
Rizzardi
relatore

Fattura elettronica, stop alle frodi

*L'obbligo
dal prossimo anno
L'onere è bilanciato
dal venir meno
dello spesometro
Conservazione
gestita dall'Agenzia
che predisporrà
anche una bozza
di dichiarazione*

La fattura è il perno sui cui ruota l'intero sistema dell'imposta sul valore aggiunto, secondo due distinte declinazioni:

- ❶ quella emessa nei confronti dei consumatori finali attesta l'operazione, vincola l'emittente ad annotarla in contabilità e può consentire al destinatario di ottenere alcuni benefici, come nel caso delle spese per le ristrutturazioni edilizie o gli interventi di risparmio energetico che danno titolo alle speciali detrazioni di imposta;
- ❷ quella emessa nei confronti di un altro titolare di partita Iva innesca il regime di neutralità dell'imposta nelle fasi intermedie di produzione e commercializzazione, consentendo a chi la riceve di esercitare il diritto di detrazione.

Da quest'ultimo punto di vista la fattura presenta aspetti significativamente analoghi a quelli di una banconota, in quanto il destinatario del documento ha un titolo che legittima il suo credito nei confronti dell'Erario.

Ma mentre le banconote sono stampate dalle banche centrali, sotto uno stretto specifico controllo, le fatture vengono emesse da milioni di soggetti, e pertanto risulta elevato il rischio di frode anche da parte di una percentuale sia pur minima di chi utilizza questo mezzo per arricchirsi dell'imposta non versata, con le tecniche note come "frode carosello", cioè di chi vende, emettendo la fattura, e poi scompare al momento di versare il tributo, quando nel frattempo il cliente ha detratto il tributo.

La definizione

Ma cos'è la fattura elettronica?

In linea generale (**slide 1**) è un documento contenuto in un file informatico, ma che deve essere distinto tra:

- fattura contenuta in un file formato Pdf o altro (come Jpeg);
- fattura costituita da un record standardizzato in formato Xml.

Il primo tipo di fattura è l'immagine di un documento cartaceo, ed è molto diffusa anche nei confronti dei privati.

Il caso più ricorrente riguarda le fatture emesse dalle cosiddette utilities, cioè da fornitori di energia elettrica, gas, telefonia, pedaggi autostradali.

Il fornitore la manda all'utente in allegato ad un file o lo avverte che la fat-

1. GLI ASPETTI INFORMATICI



Formato del file

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



Requisiti della fattura elettronica

Firma elettronica avanzata (data certa e immodificabilità)
Trasmissione su un sistema di interscambio (SdI)
Ricezione in formato elettronico
Archiviazione elettronica



Destinatari

Titolari di partita Iva italiana

Privati consumatori: possono continuare a ricevere la fattura cartacea o pdf oppure accedono al SdI

tura è a disposizione nell'area riservata del suo sito internet.

Questa modalità di trasmissione delle fatture riduce i costi, azzerando quelli di spedizione, e facilita l'archiviazione.

Ma la fattura Pdf è a tutti gli effetti l'equivalente di una fattura cartacea, e quindi deve essere stampata al momento in cui viene ricevuta o al più tardi se venisse richiesta per un controllo.

La fattura Xml è un tracciato record standardizzato, con i campi in cui inserire i dati di ciascuna fattura. A differenza della fattura Pdf, che può essere visualizzata da qualsiasi computer o portatile, in quanto sono tutti dotati di un lettore di questo formato dei file, la fattura elettronica Xml richiede la presenza di un

2. I PREREQUISITI



programma finalizzato alla “ricostruzione” della fattura in base ai dati contenuti nel file.

D’ora innanzi quando parliamo di fattura elettronica faremo riferimento esclusivo alla fattura su record Xml.

La fattura elettronica deve essere:

- sottoscritta digitalmente, per avere la certezza della data di emissione, della provenienza della fattura e della sua immodificabilità da parte del destinatario;
- trasmessa telematicamente utilizzando un sistema di interscambio, nella specie quello gestito dall’agenzia delle Entrate (in sigla SdI);
- archiviata elettronicamente in un sistema che dia garanzia di conservazione e di immodificabilità del contenuto.

Contesto normativo

Nel nostro Paese, in cui si aprono mezzo milione di partite Iva all’anno, non è facile immaginare un passaggio alla vera e propria fattura elettronica in tempi brevi, anche se la legge di bilancio 2018 lo stabilisce – al comma 909 – per le fatture emesse dal 1° gennaio 2019 (o, come vedremo, già dal 1° luglio 2018).

Noi eravamo già avanti rispetto al resto dell’Unione, in quanto la fatturazione elettronica dovrà essere operativa per le vendite alle amministrazioni pubbliche nel resto d’Europa entro il 27 novembre 2018, per effetto della direttiva 2014/55/UE. La fatturazione elettronica per questi committenti è stata introdotta in Italia a partire dal 6 giugno del 2014, anche per le imprese di minore o minima dimensione che lavorano con gli enti pubblici. La maggior parte di questi soggetti non è attrezzata per generare le fatture elettroniche con i propri strumenti informatici, e si appoggia a fornitori di servizi o a professionisti (cd. “intermediari”), che trasformano il documento cartaceo o il file “tradizionale” in un tracciato Xml, lo firmano digitalmente, lo immettono nel sistema di interscambio e provvedono alla conservazione.

Questo obbligo non è motivato soltanto dalla necessità di controllare la regolarità fiscale dei fornitori della pubblica amministrazione, ma anche soprattutto per impedire agli enti pubblici, specie quelli locali, di occultare le fatture quando esauriscono gli

stanziamenti budgetari. In questa prospettiva viene introdotto il principio che nessuna pubblica amministrazione può eseguire pagamenti di forniture o servizi che non siano certificati da una fattura elettronica canalizzata nel sistema pubblico di interscambio.

La modalità operativa

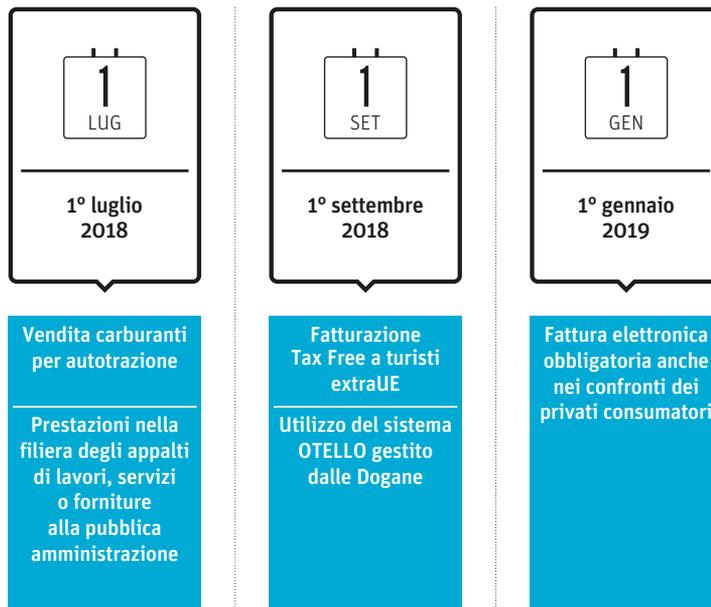
In via preliminare (**slide 2**) ogni titolare di partita Iva dovrà decidere quale modalità operativa intenda adottare, scegliendo cioè un provider informatico o un professionista che svolge il servizio in proprio (o di regola utilizzando a sua volta un provider). In questa fase verrà chiesta al sistema di interscambio l'attribuzione del "codice destinatario B2B" come identificativo unico all'interno del sistema.

Le fatture elettroniche seguiranno due diverse strade verso il cliente:

- se titolare di partita Iva le riceverà in formato elettronico tramite lo SdI;
- se consumatore finale continuerà, salvo una sua esplicita rinuncia, a riceverle dal fornitore in formato cartaceo o analogico (Pdf), ma potrà anche consultarle accedendo ai servizi telematici dell'agenzia delle Entrate.

L'obbligo di emettere e ricevere fatture elettroniche non si applica ai soggetti minori, quelli cioè che avevano aderito al "regime di vantaggio" (minimi), in cui possono permanere sino al raggiungimento dei 35 anni di età o al compimento del quinquennio, e, soprattutto, agli attuali forfettari.

3. LE DECORRENZE DEGLI OBBLIGHI



Clienti esteri

Tutte le fatture emesse dal 1° gennaio 2019 nei confronti di soggetti residenti, stabiliti o identificati, cioè titolari di una partita Iva in Italia (senza stabile organizzazione), ma anche dei consumatori finali, dovranno essere vere e proprie "fatture elettroniche", con i requisiti sopra indicati (**slide 3**).

Si pone a questo punto il problema delle fatture con clienti e fornitori esteri, privi di partita Iva italiana. Questi documenti formeranno oggetto di una comunicazione telematica mensile, entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello della data della fattura attiva o di ricezione di quella passiva. L'elenco non dovrà essere prodotto per le operazioni co-

per te da bolletta doganale o per i rapporti con soggetti non residenti, ma stabiliti o titolari di partita Iva, in quanto nei confronti di queste strutture del non residente opera la fatturazione elettronica.

Lo scopo di questa modalità di fatturazione trasoggetti di imposta è di tutta evidenza:

- si evitano le alterazioni dei dati (falso materiale), in quanto la fattura ricevuta e registrata sarà del tutto identica

L'obbligo della fatturazione elettronica è anticipato a luglio di quest'anno per i subappaltatori operanti nei confronti della Pa

a quella trasmessa;

- sarà possibile anticipare i controlli sulle situazioni di debito o di credito dei soggetti di imposta, tenendo conto che la frode carosello è detta in inglese del venditore scomparso (*missing trader*), che acquista (legittimamente) senza il materiale assolvimento dell'Iva, vende con fattura imponibile e scappa con il malloppo prima che il Fisco se ne accorga.

Ovvio che la fatturazione elettronica non riuscirà certo a debellare la parte prevalente del *Vat gap*, in quanto l'evasione fiscale al riguardo è concentrata soprattutto nelle operazioni al dettaglio.

Se l'amministrazione finanziaria

crede veramente nell'efficacia accertativa della fatturazione elettronica, dovrebbe anticipare al 1° gennaio 2019 la cessazione del regime di split payment.

La legge di Bilancio, per rafforzare l'obbligo della fattura elettronica, considera non emessa quella prodotta con modalità diverse. E anche chi acquista nell'esercizio di impresa, arte o professione che dovesse ricevere una fattura non regolare, dovrà intervenire per il tramite del sistema di interscambio, allo scopo di evitare le sanzioni a carico di chi non esige un documento canonico.

Il comma 917 della legge di Bilancio costringerà però ad anticipare al 1° luglio 2018 gli adempimenti e le procedure per chi riceve od emette fatture relative a:

- ① cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori;
- ② prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato con un'amministrazione pubblica. Questa disposizione riguarderà l'insieme dei destinatari della normativa della legge 136/2010 (la "legge antimafia") che intervengono a qualunque titolo nel ciclo di realizzazione del contratto, anche con noli e forniture di beni e prestazioni di servizi, ivi compresi quelli di natura intellettuale, qualunque sia l'importo dei relativi contratti o dei subcontratti.

Al riguardo occorre evidenziare gli

obiettivi enunciati al successivo comma della legge di Bilancio, relativi alla messa a disposizione di questi dati anche alle Dogane, alla Guardia di Finanza e alla Direzione nazionale antimafia e antiterrorismo per i rispettivi compiti istituzionali.

Questo obbligo è solo apparentemente declinato nei confronti di chi vende carburanti, ma per emettere una fattura elettronica è indispensabile che tutti i clienti siano dotati del codice destinatario dello SdI e che siano in grado di ricevere le fatture nel formato Xml.

Occorre anche tener conto al riguardo che da tale data viene modificato il terzo comma dell'articolo 22 legge Iva, disponendo che quando un titolare di partita Iva acquista carburanti per autotrazione, il gestore dell'impianto è tenuto al rilascio della fattura elettronica (come se non bastasse l'obbligo di pagamento tracciabile). Per consentire di individuare se il cliente si rifornisce o meno nell'esercizio di impresa dovremo andare alla stazione di servizio con una dichiarazione sostitutiva di atto notorio?

Nell'ambito delle scadenze per la fatturazione elettronica, dobbiamo segnalare invece il differimento dal 1° gennaio al 1° settembre 2018 per l'utilizzo di questo documento, nel sistema doganale OTELLO (Online Tax Refund at Exit: Light Lane Optimization), come condizione per concedere il rimborso dell'Iva ai turisti extra UE, previsto dall'articolo 38-quater della legge Iva (cd. vendite Tax Free). Così ha disposto il comma

4. I VANTAGGI DEL NUOVO SISTEMA



Tutti
i contribuenti

Ricezione delle fatture di acquisto già elaborate e contemporaneamente alla loro emissione

Abolizione dello spesometro

Conservazione elettronica a cura dell'agenzia delle Entrate



Professionisti e imprese
in contabilità semplificata

Eliminazione dei registri fatture e acquisti

Messa a disposizione da parte dell'agenzia delle Entrate dei conteggi per liquidazioni e dichiarazioni con F24 precompilato

1088 della legge di Bilancio.

I vantaggi

La generalizzazione della fatturazione elettronica comporterà oneri non indifferenti, che potranno trovare un bilanciamento per i soggetti di imposta (**slide 4**) in quanto:

- le fatture emesse in formato elettronico entrano direttamente nella contabilità del cliente, senza che debba fare una specie di caccia al tesoro per cercare sui documenti cartacei gli elementi rilevanti per la registrazione;
- la fattura elettronica elimina la nuova criticità relativa all'esercizio della detrazione entro il termine della dichiarazione annuale, in quanto i

5. I CORRISPETTIVI AL DETTAGLIO



Registratori di cassa telematici

La loro installazione rimane al momento opzionale

Condizione per la riduzione dei termini di accertamento



Vending machines

Ultimato il censimento delle macchine esistenti (QR Code per controllo)

Dal 1° gennaio 2018 trasmissione telematica dei corrispettivi da parte della macchina o di un apposito dispositivo al prelievo dell'incasso

tempi di spedizione e di ricezione della fattura vengono a coincidere;

- verrà meno lo spesometro;
- la conservazione elettronica sarà gestita dalla memorizzazione a cura dell'agenzia delle Entrate.

La legge dispone ulteriori semplificazioni amministrative destinate alle imprese in contabilità semplificata ed ai professionisti. A questo effetto le imprese operanti al dettaglio dovranno aver preventivamente aderito alla trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri.

Per questi soggetti l'agenzia delle Entrate mette a disposizione:

- ① gli elementi informativi necessari per la predisposizione dei prospetti di liquidazione periodica dell'Iva;
- ② una bozza di dichiarazione annuale

dell'Iva e di dichiarazione dei redditi, con i relativi prospetti riepilogativi dei calcoli effettuati;

- ③ le bozze dei modelli F24 recanti gli ammontari delle imposte da versare, compensare o richiedere a rimborso.

L'utilizzo di queste informazioni assorbirà la tenuta del registro fatture e del registro acquisti. La norma non parla di quello dei corrispettivi, in quanto sostituito dalla relativa trasmissione telematica, ex articolo 2, comma 1, del D.Lgs. 127/2015.

I corrispettivi

La legge di Bilancio non interviene in modo esplicito sulla memorizzazione dei corrispettivi, che – ad eccezione dei distributori automatici di alimenti e bevande – continua ad essere opzionale, anche in considerazione dei lunghi tempi di sostituzione dei registratori di cassa (**slide 5**).

Ricordiamo che questi apparecchi, definiti "Registratori Telematici", sono costituiti da componenti hardware e software atti a registrare, memorizzare in memorie permanenti e inalterabili, elaborare, sigillare elettronicamente e trasmettere telematicamente i dati fiscali introdotti attraverso dispositivi di input. Il registratore telematico al momento della chiusura giornaliera genera un file Xml, lo sigilla elettronicamente e lo trasmette telematicamente al sistema informatico dell'agenzia delle Entrate.

Questi apparecchi, in base al Dm 7 dicembre 2016, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 29 di-

cembre 2016, devono essere idonei a rilasciare uno “scontrino parlante”, denominato dal decreto “documento commerciale”, da consegnare al cliente quando non viene emessa la fattura. Rispetto ai normali scontrini è richiesta infatti la descrizione dei beni ceduti e dei servizi resi, con la consueta deroga per i medicinali ove si indica il codice di autorizzazione all'immissione in commercio (Aic). Questo documento è utilizzabile ai fini dei diritti di garanzia, mentre per il cliente individuato con il codice fiscale o la partita Iva documenta la deduzione delle spese nell'attività di impresa o di lavoro autonomo, nonché le deduzioni o detrazioni fiscali dei privati. Il documento non è invece titolo per l'esercizio del diritto di detrazione dell'Iva da parte del cliente.

I gestori delle vending machines, nei cui confronti la trasmissione telematica ha natura obbligatoria, hanno già ultimato il censimento degli apparecchi esistenti, comunicandone le caratteristiche e l'ubicazione all'agenzia delle Entrate, che ha rilasciato il QR-CODE, con il quale chiunque può controllare i dati identificativi della macchina e del relativo gestore, ed anche la localizzazione.

Dal 1° gennaio 2018 i gestori che utilizzano distributori automatici privi di una “porta di comunicazione” dovranno iniziare a trasmettere telematicamente le informazioni al momento della rilevazione dei dati di vendita (cioè davanti alla macchina), tramite un apposito dispositivo mobile oppu-

re attraverso lo stesso distributore, se abilitato all'invio. L'operazione verrà confermata dall'emissione di una ricevuta da parte dell'Agenzia e i dati saranno “sigillati” elettronicamente, per garantirne l'autenticità, la sicurezza e la riservatezza.

Intrastat e spesometro

Le novità relative alle comunicazioni periodiche sono contenute nella normativa esterna alla legge di Bilancio. Nulla cambia per la comunicazione trimestrale delle liquidazioni periodiche, in quanto si tratta di un adempimento coerente con la direttiva europea, ove vengono considerate rilevanti al pari di una vera e propria dichiarazione. La nostra annuale è prevista dall'articolo 261, solo se il singolo Stato la richiede.

Le novità riguardano i modelli Intrastat e lo spesometro.

Per il primo di questi adempimenti, la normativa è stata recepita nel comma 6 dell'articolo 50 del Dl 331/93, con un rinvio ad un provvedimento attuativo, adottato il 25 settembre 2017 dalle Entrate e dalle Dogane, di concerto con l'Istat (**slide 6**).

La novità riguarda gli Intrastat acquisiti, che dovranno essere compilati ai soli fini statistici, con frequenza mensile, unicamente nel caso in cui il valore totale trimestrale di queste operazioni sia pari o superiore, per almeno uno dei quattro trimestri precedenti, a 200.000 euro per i beni e a 100.000 euro per i servizi (limitando al quinto livello la

6. I MODELLI INTRASTAT E LO SPESOMETRO



**Intrastat
acquisti**

Meno di 200.000 euro
acquisti trimestrali di beni
(100.000 servizi): no
Intrastat (spesometro)

Oltre, Intrastat per soli dati
statistici



**Spesometro
2017/18**

Facoltà di:
invio solo semestrale
minori dati per singola
fattura
solo totali di riepilogo
per fatture < 300 euro

classificazione dei prodotti associati alle attività – codice Cpa).

Sono pertanto aboliti i modelli trimestrali relativi agli acquisti e per chi non raggiunge questi limiti, l'Intrastat è assorbito dallo spesometro.

Nulla cambia per i modelli relativi alle cessioni, con la frequenza trimestrale ancorata alla soglia dei 50.000 euro, salva una semplificazione per la compilazione dei dati statistici solo al supero dei 100.000 euro.

Viene inoltre chiarito che il superamento della soglia relativa agli acquisti non influisce su quella per le vendite e viceversa.

Per quanto riguarda lo spesometro, che dovrebbe vivere ormai solo per il secondo semestre 2017 e per il 2018, in quanto sarà assorbito dalla generalizzazione della fattura elettronica, le innovazioni sono venute con la legge 4 dicembre 2017, n. 172, che ha aggiunto l'articolo 1-ter al Dl 148/2017.

Sono disposizioni di notevole rilievo in relazione all'obbligo formalizzato dal più volte modificato articolo 21 del Dl 78/2010, ma che non vengono inserite in questo provvedimento, assumendone natura integrativa.

La prima norma riguarda l'esonero da sanzioni per chi non è riuscito a trasmettere integralmente i dati richiesti per il primo semestre, alla condizione che i dati esatti siano trasmessi entro il 28 febbraio 2018.

Ben più rilevanti sono le successive disposizioni relative alla modalità di compilazione dello spesometro:

- facoltà di trasmissione semestrale anziché trimestrale;

7. LA LIQUIDAZIONE DI GRUPPO E IL GRUPPO IVA



**Liquidazione
di gruppo**

Iva articolo 73,
comma 3

Fatturazione infragruppo
normale

Compensazione dei saldi
a debito e a credito



**Gruppo
Iva**

Dal 2019 – opzione entro
il 30 settembre 2018

Nascita di un unico soggetto
di imposta

Fuori campo Iva
le operazioni tra le singole
società

Opportunità per le attività
esenti con servizi imponibili
all'interno del gruppo

■ limitazione dei dati da trasmettere per ciascuna fattura: partita Iva o codice fiscale, data e numero, imponibile ed imposta o codice di non applicazione del tributo;

■ trasmissione riepilogativa per le fatture emesse o ricevute di importo inferiore a 300 euro registrate cumulativamente, indicando la data e il numero del documento riepilogativo, l'imponibile complessivo e l'imposta complessiva, distinta per aliquota.

Quest'ultima possibilità, che era esclusa dalla normativa originaria,

base di un'opzione da esercitare entro il 30 settembre prossimo. Le disposizioni sono contenute negli articoli da 70-bis a 70-duodecies della legge Iva (**slide 7**).

La legge di Bilancio 2018 interviene in minima parte su questo ordinamento, per considerare – in conformità alla giurisprudenza della Corte di Giustizia (sentenza 17 settembre 2014, nella causa C-7/13 Skandia America) – la partecipazione di una stabile organizzazione ad un gruppo Iva.

Il gruppo Iva è un vero e proprio sog-

Gli Intrastat acquisti sono assorbiti dallo spesometro, con obbligo di comunicazione dei soli dati statistici oltre determinate soglie

consentirà una sensibile riduzione dei dati da trasmettere. Deve però essere chiarita la sua attuazione relativamente alle fatture comprese nei corrispettivi giornalieri, normalmente di importo più che modesto.

Con il comunicato stampa del 19 gennaio 2018 l'agenzia delle Entrate segnala il rinvio della prossima trasmissione a 60 giorni dopo la pubblicazione del nuovo tracciato, conforme a queste disposizioni.

Liquidazione di gruppo

La precedente legge finanziaria aveva introdotto nel nostro ordinamento il "gruppo Iva", con effetto apparente dall'inizio di quest'anno, ma operativamente solo dal 2019, sulla

getto di imposta, che comprende le società che vi aderiscono. Ne consegue l'irrilevanza Iva delle operazioni poste in essere dalle società che partecipano al gruppo. Il regime è di particolare interesse per le imprese che pongono in essere operazioni esenti – banche, assicurazioni, ospedali – e ricevono servizi imponibili (Iva indebitabile) dalle altre società del gruppo.

Non va confuso con la liquidazione di gruppo, prevista dall'articolo 73, comma 3, della legge Iva: nell'ambito di questo regime le operazioni tra le società aderenti seguono le regole ordinarie, e l'effetto si riferisce alla compensazione dei saldi di ciascun soggetto, tra quelli a debito con quelli a credito.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Gian Paolo
Ranocchi
relatore

La manovra riscrive l'agenda del Fisco

Il nuovo calendario delle dichiarazioni trascina anche opzioni, correttive e ravvedimento Sui pagamenti incombe la possibilità di blocco dei modelli F24 con profili di rischio

Termini dichiarativi, compensazioni, deducibilità dei costi auto. Sono tre ambiti sui quali si concentrano diverse delle novità contenute nella manovra 2018. Analizziamo più nel dettaglio di cosa si tratta.

I termini dichiarativi

Il termine per la presentazione (telematica) della dichiarazione dei redditi e Irap è prorogato, dal 30 settembre al 31 ottobre.

La scadenza del **31 ottobre** aveva già riguardato le dichiarazioni presentate nel corso del 2017, relativamente al periodo d'imposta 2016, pur trattandosi di uno slittamento del termine straordinario motivato dalle difficoltà applica-

tive di una serie di novità legislative entrate in vigore lo scorso anno.

Con la manovra 2018 il termine per l'invio telematico delle dichiarazioni dei redditi ordinarie (persone fisiche, società di persone e soggetti Ires) e dell'Irap viene nuovamente spostato al 31 ottobre sostituendo così quello canonico del 30 settembre. Siamo comunque ancora una volta davanti ad uno spostamento dei termini temporaneo in quanto la norma dispone che la proroga si applichi limitatamente agli anni in cui devono essere comunicati i dati delle fatture ai sensi dell'articolo 21 del Dl 78/2010. In linea teorica, quindi, lo slittamento riguarderà solo il 2018 se verrà confermata a partire dal 2019 l'abolizione di questo adempimento a seguito dell'estensione dell'obbligo generalizzato di emissione della fattura elettronica. Occorrerà quindi capire se il termine del 31 ottobre vale per tutti i contribuenti (non settetrentisti) o solo per coloro che sono tenuti alla comunicazione dati fatture. In senso favorevole sembrano esprimersi le istruzioni alle bozze del modello Redditi PF 2018.

Slitta al **31 ottobre** il termine di presentazione del modello 770 da parte dei sostituti d'imposta, nonché quello per l'invio telematico delle certificazioni uniche contenenti esclusivamente redditi esenti o non dichiarabili mediante la precompilata. Il termine perentorio del 7 marzo per l'invio telematico delle Certificazioni uniche, quindi, riguarderà solo i casi in cui il contenuto delle stesse riguardi redditi che possono confluire nella dichiarazione precompilata.

1. I TERMINI DICHIARATIVI 2018



Dichiarazioni dei redditi (Ires e Irpef) e Irap
Dichiarazione sostituto d'imposta (770)
C.U. con redditi esenti o no precompilata (7 marzo negli altri casi)



730 da intermediari per le dichiarazioni consegnate dai contribuenti post 1 luglio - Per consegne precedenti scadenze variabili
730 inviati su canale precompilata



Versamento saldi e acconti, Imu e Tasi
Dichiarazione Iva (dal 1 febbraio al 30 aprile 2018)
Dichiarazioni per operazioni straordinarie



Soglia per l'apposizione obbligatoria: 5 mila euro

I 730 precompilati devono essere trasmessi entro il 23 luglio che, quindi, diventa l'unico termine sia che vi provveda direttamente il contribuente, sia che vi provveda tramite il Caf o l'intermediario abilitato. I contribuenti, dal canto loro, avranno tempo fino alla scadenza del **23 luglio** per consegnare i documenti o la dichiarazione predisposta agli intermediari per procedere all'invio entro la stessa scadenza.

Sempre in tema di modelli 730, i Caf e gli intermediari abilitati devono trasmettere le dichiarazioni ricevute dai contribuenti ("metodo ordinario") e consegnare agli stessi copia del modello con il relativo prospetto di liquidazione entro le seguenti scadenze: il 29 giugno, per le dichiarazioni presentate dal contribuente entro il 22

2. I TERMINI DICHIARATIVI 2018



Slittano per lo spostamento del termine al 31 ottobre

Le dichiarazioni “correttive nei termini”

La scadenza degli interpelli disapplicativi: società di comodo e Ace

Il termine del ravvedimento operoso per le violazioni dichiarative

L'opzione per i regimi fiscali speciali (consolidato e trasparenza fiscale)

L'opzione Irap per la determinazione del Vpn secondo le regole delle SC

La regolarizzazione degli adempimenti con la “remissione in bonis”

La stampa dei registri contabili obbligatori

Le registrazioni per la determinazione del reddito delle imprese minori

La presentazione dei modelli Redditi pf 2018 e Irap 2018 da parte degli eredi

giugno; il 7 luglio, per le dichiarazioni presentate dal contribuente dal 23 al 30 giugno; il 23 luglio, per le dichiarazioni presentate dal contribuente dal 1° al 23 luglio. Si prospetta, quindi, uno scenario nel quale i termini di invio dei 730 da parte degli intermediari non è fisso ma scaglionato in funzione del momento nel quale il contribuente consegna il modello per l'invio telematico.

Lo slittamento delle scadenze di presentazione delle dichiarazioni dei redditi, Irap e dei sostituti d'imposta, trascina in avanti anche i termini di una serie di altri adempimenti normativamente agganciati a quelli dichiarativi. Ci riferiamo in particolare a:

- la trasmissione telematica delle dichiarazioni “correttive nei termini” re-

lative al periodo d'imposta 2017;

- l'esercizio (o la revoca), nel modello redditi, dell'opzione per i regimi fiscali speciali (consolidato fiscale nazionale e mondiale, trasparenza fiscale);

- l'esercizio (o la revoca), nel modello Irap, da parte degli imprenditori individuali e delle società di persone commerciali in contabilità ordinaria, dell'opzione per la determinazione del valore della produzione netta secondo le regole proprie delle società di capitali;

- la regolarizzazione degli adempimenti di natura formale propedeutici alla fruizione di benefici di natura fiscale o all'accesso a regimi fiscali opzionali (la cosiddetta remissione in bonis);

- la redazione e la sottoscrizione dell'inventario;

- la compilazione del registro dei beni ammortizzabili;

- la stampa dei registri contabili ove obbligatoria;

- le registrazioni ai fini della determinazione del reddito delle imprese minori;

- la presentazione dei modelli Redditi Pf 2018 e Irap 2018 da parte degli eredi, per assolvere agli obblighi dichiarativi del defunto.

Con il differimento del termine si sposta anche la scadenza per l'invio di alcuni interpelli disapplicativi correlati alle dichiarazioni dei redditi, tra cui si segnalano quelli previsti per le società di comodo (non operative o in perdita sistematica) e in tema di Ace. Queste istanze di interpello, per quanto non obbligatorie, devono essere prodotte entro la scadenza dei termini ordinari di

presentazione della dichiarazione, a nulla rilevando la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa entro il termine di 90 giorni di cui all'articolo 2, comma 7, del Dpr 322/1998 né, tantomeno, la possibilità di emendare la dichiarazione ai sensi dell'articolo 2, comma 8, dello stesso decreto.

Slitta al **31 ottobre** anche il termine per regolarizzare mediante il ravvedimento operoso, le violazioni dichiarative. Questo vale sia per le presentazioni delle dichiarazioni omesse presentate entro i 90 giorni dallo spirare dei termini, sia per le correzioni delle dichiarazioni presentate effettuate entro i 90 giorni dalla scadenza del termine, sia, infine, per regolarizzare spontaneamente le violazioni inerenti alle dichiarazioni presentate in anni precedenti.

Nulla cambia, invece, in relazione ai termini di presentazione delle dichiarazioni afferenti ad operazioni straordinarie quali fusioni, scissioni, trasformazioni e liquidazioni.

Anche il termine di presentazione della dichiarazione annuale Iva rimane invariato e fissato dal 1° febbraio al 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento.

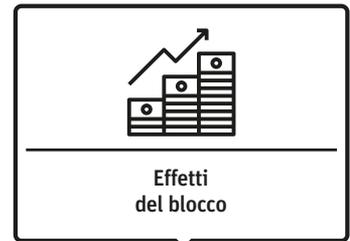
Infine l'articolo 19-octies, commi 4 e 5, del Dl 148/2017 ha previsto che i termini per l'adempimento degli obblighi dichiarativi e comunicativi relativi ai tributi amministrati dall'agenzia delle Entrate possano essere prorogati, direttamente con provvedimento del Direttore dell'Agenzia (anziché con Dpcm) istituendo di fatto una procedura più

3. LO STOP ALLE COMPENSAZIONI/1



Blocco del modello F24 fino a 30 giorni sembra anche per le deleghe con compensazione parziale

Esito del controllo negativo: pagamento ok con effetto alla data di presentazione



Nessuna comunicazione delle Entrate entro 30 giorni dalla presentazione: delega regolare. Versamento effettuato regolarmente

Esito del controllo positivo: i versamenti e le compensazioni si considerano non effettuati. Rigetto dell'intero F24

Soluzione possibile: ravvedimento operoso

snella per la concessione di proroghe relative ad adempimenti dichiarativi e comunicativi in ambito fiscale.

I versamenti «ordinari»

In relazione ai termini di pagamento delle imposte a saldo e in acconto nulla cambia. La scadenza di versamento a saldo e a titolo di prima rata di acconto delle imposte sui redditi, dell'Irap e dei contributi previdenziali resta fissata al **30 giugno**. Per i soggetti Ires che approvano il bilancio oltre 120 giorni, il termine è fissato all'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione (ad esempio per l'approvazione il 4 giugno 2018 il versamento va fatto entro il 31 luglio 2018). Resta invariata anche la regola generale per cui i versa-

4. LO STOP ALLE COMPENSAZIONI/2



Esempi di profilo di rischio
(relazione di accompagnamento)

A) Utilizzo del credito in compensazione da parte di un soggetto diverso dal titolare del credito stesso

B) Le compensazioni di crediti che, in base a quanto indicato nel modello F24, sono riferiti ad anni d'imposta molto anteriori rispetto all'anno in cui è stata effettuata l'operazione

C) I crediti utilizzati in compensazione ai fini del pagamento di debiti iscritti a ruolo

Attuazione (quindi entrata in vigore) demandata al varo di un decreto attuativo del direttore dell'agenzia delle Entrate

menti possono anche essere effettuati entro il trentesimo giorno successivo alla scadenza, maggiorando le somme dovute dello 0,40 per cento. Ricordiamo che la scadenza del **30 giugno** riguarda anche i contribuenti Iva che intendono versare il saldo dell'Iva annuale, in scadenza il 16 marzo, entro il termine previsto per i versamenti a saldo delle imposte sui redditi. In pratica, quindi, si potrà versare il saldo Iva 2017, entro il 30 giugno 2018, pagando l'imposta dovuta con la maggiorazione dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successiva al 16 marzo.

Seguono gli ordinari termini di versamento anche i contributi Inps di artigiani, commercianti e professionisti iscritti alle relative gestioni separate ed il diritto annuale alla Camere

di commercio.

I versamenti della prima rata di Imu e Tasi rimangono ancorati alle scadenze del **16 giugno**.

Una novità importante che impatterà sulle prossime scadenze dei versamenti dichiarativi è quella che attiene alla riduzione dell'aliquota Ires che, dal 2017, è passata dal 27,5% al 24 per cento.

Questa riduzione ha effetto anche sulla misura della tassazione dei dividendi "qualificati" afferenti a partecipazioni detenute privatamente, la cui misura di imponibilità è passata dal 49,72% al 58,14% (tralasciando le altre modifiche varate con la manovra 2018). La variazione, peraltro, non impatterà sui prossimi adempimenti dichiarativi dato che interesserà i dividendi (e i capital gain) incassati dal 1° gennaio 2018.

Le compensazioni

Dal 2018 entra in scena un rischio di blocco sugli F24 presentati con compensazioni di crediti e debiti. È quanto prevede il comma 990 dell'articolo 1 della legge di Bilancio 2018, che ha modificato l'articolo 37 del Dl 223/2006 inserendo il comma 49-ter. L'operatività della norma è tuttavia legata all'emanazione di un provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate.

L'Agenzia potrà sospendere, fino ad un massimo di 30 giorni, l'esecuzione dei versamenti effettuati tramite modelli di pagamento che contengano compensazioni in tutti i casi in cui la posizione presenti profili di rischio, al fine di controllare la legittimità del-

l'utilizzo del credito. Sembra che la sospensione potrà riguardare non solo le deleghe con saldo a zero ma anche quelle con saldo finale a debito trattandosi di una disposizione che si applica in tutti i casi in cui il modello di pagamento presenti una compensazione. La norma completa il piano di controlli per indebite compensazioni puntando ad intercettare preventivamente eventuali irregolarità evitando così di intraprendere successive azioni di recupero dall'esito incerto.

Laddove dai controlli non emergano anomalie ed in ogni caso trascorsi 30 giorni dall'invio del modello di pagamento, la delega verrà sbloccata e la tempestività del pagamento sarà assicurata dal fatto che il versamento sarà considerato come effettuato alla originaria data di invio del modello F24. In pratica, quindi, il blocco in questione non potrà superare 30 giorni dal momento in cui viene presentato il modello F24.

Se l'esito del controllo dovesse condurre, invece, ad un risultato negativo, i versamenti e le compensazioni indicati nella delega non saranno considerati effettuati, con tutte le conseguenze del caso in tema sanzionatorio.

È opportuno evidenziare che se dal controllo effettuato risulta che il credito non è stato correttamente utilizzato, letteralmente la norma dispone che: «La delega di pagamento non è eseguita e i versamenti e le compensazioni si considerano non effettuati». Sembra si voglia quindi affermare che in questo caso è l'intero F24 che viene respinto e ciò a prescindere dal fatto che per effet-

to della compensazione il modello sia o meno a saldo zero. In pratica verrebbe bloccata anche l'eventuale quota di debito non compensata ma effettivamente pagata. Se sarà così la sanzione sarà correlata all'intero importo del modello F24 bloccato. Sarebbe auspicabile che in presenza di modelli F24 con utilizzo parziale del credito a compensazione, si disponesse il blocco solo per la parte di credito utilizzata indebitamente in compensazione, mantenendo a tutti gli effetti valide le somme versate.

Resta ovviamente comunque salva la possibilità per i contribuenti che dovessero incappare nel blocco del modello F24, di provvedere alla regolarizzazione del versamento omesso fruendo delle riduzioni delle sanzioni previste dal cosiddetto ravvedimento operoso.

Ricordiamo che in caso di mancato, insufficiente o tardivo versamento, se lo stesso viene effettuato entro 90 giorni dalla scadenza del termine, la sanzione amministrativa applicabile è ridotta alla metà ed è quindi pari al 15% dell'importo non versato. Su questa sanzione si applicano gli abbattimenti ulteriormente previsti dall'articolo 13 del Dlgs 472/1997.

La norma non definisce l'ambito applicativo dei nuovi controlli in quanto, come premesso, è demandato ad un provvedimento del Direttore dell'agenzia delle Entrate, il compito di stabilire i criteri e le modalità di attuazione della nuova disposizione. Al riguardo sarà importante comprendere cosa debba intendersi esattamente con la locuzione "profili di rischio", in relazione ai quali sarà possibile disporre da parte

delle Entrate, il blocco della compensazione e quindi l'annullamento dell'F24.

Non sfuggirà, infatti, la delicatezza della disposizione che in pratica espone il contribuente al rischio di trovarsi ex post davanti ad un omesso versamento con tutte le conseguenze del caso. Si legge nella relazione di accompagnamento che, ad esempio, potranno presentare profili di rischio le seguenti operazioni:

- l'utilizzo del credito in compensazione da parte di un soggetto diverso dal ti-

Con le soglie più basse per le compensazioni più spazio ai professionisti Può convenire anticipare la dichiarazione Iva

tolare del credito stesso;

- le compensazioni di crediti che, in base a quanto indicato nel modello F24, sono riferiti ad anni d'imposta molto anteriori rispetto all'anno in cui è stata effettuata l'operazione;
- i crediti utilizzati in compensazione ai fini del pagamento di debiti iscritti a ruolo.

Il provvedimento attuativo dovrà anche spiegare come il contribuente sarà avvisato del fatto che il modello F24 presentato si colloca nell'alveo della condizione sospensiva ed ulteriormente dell'esito del controllo. In relazione a come sarà articolata la procedura si capirà meglio anche co-

me il contribuente potrà difendersi a fronte del diniego della compensazione disposto dalle Entrate. La nuova disposizione si applica in linea di principio dal 1° gennaio 2018 anche se, in assenza del provvedimento attuativo, le nuove regole sono destinate a rimanere comunque in stand by.

Visto di conformità

Il visto di conformità, da apporre sulla dichiarazione dei redditi, sulla dichiarazione annuale Iva o sul modello TR, certifica il credito maturato dal soggetto passivo, al fine di consentire l'utilizzo in compensazione "orizzontale" del credito o, a seconda dei casi, la richiesta di rimborso del credito annuale o trimestrale (per l'Iva derivante dall'invio del modello TR). Per effetto delle modifiche introdotte dal Dl 50/2017, sono state abbassate le soglie per l'utilizzo dei crediti in compensazione e di conseguenza i limiti al di sopra dei quali la dichiarazione/istanza necessita dell'apposizione del visto. Pertanto i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione nel modello F24 un credito (annuale o infrannuale), per un importo annuo superiore a 5mila euro, hanno l'obbligo di presentare la dichiarazione o l'istanza da cui emerge il credito munita del visto di conformità da parte di un soggetto abilitato (ad esempio, dottore commercialista, esperto contabile o consulente del lavoro), oppure della sottoscrizione del soggetto cui è demandata la revisione legale dei conti ai sensi dell'articolo 2409-bis del Codice

civile (collegio sindacale, revisore contabile o società di revisione iscritti nell'apposito Registro), attestante la verifica della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione.

In particolare la prossima dichiarazione Iva 2018, avente ad oggetto i dati del 2017, sarà la prima dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto che dovrà fare i conti con i nuovi limiti.

Nello specifico, si ricorda che, fra le novità introdotte dal Dl 50/2017, trasferite nel nuovo articolo 17, comma 1, del Dlgs 241/97, vi è pure quella relativa alla possibilità di compensare il credito Iva annuale, oltre la soglia dei 5 mila euro, a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (la stessa regola vale per i modelli TR trimestrali). Quindi, se consideriamo che, per effetto di quanto stabilito dall'articolo 8, comma 1, del Dpr 322/98 (come modificato dal Dl 193/2016) la dichiarazione annuale Iva è presentabile nella finestra temporale, tra il 1° febbraio e il 30 aprile 2018, potrebbe essere opportuno anticipare la presentazione del modello "a credito" così da beneficiare della compensazione "orizzontale" del credito già dal decimo giorno successivo.

Per la compensazione del credito Iva fino a 5 mila euro, non è invece necessaria né l'apposizione del visto, né la presentazione preventiva del modello.

Per la dichiarazione dei redditi e quella Irapp, per poter utilizzare in compensazione i crediti ivi contenuti (imposte

5. LE NOVITÀ IN TEMA DI COSTI AUTO/1



Le imposte sui redditi

Nell'articolo 164 del Tuir dopo il comma 1 è inserito il seguente: «1-bis. Le spese per carburante per autotrazione sono deducibili nella misura di cui al comma 1 se effettuate esclusivamente mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, comma 6, Dpr 29 settembre 1973, n.605»

Il blocco interessa la deducibilità dei costi inerenti alle sole spese per carburante relativamente ai mezzi disciplinati dall'articolo 164 del Tuir

Decorrenza: 1° luglio 2018

dirette ed Irapp), non è invece previsto uno specifico obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione fiscale, indipendentemente dall'importo utilizzato, ferma restando la necessità del visto, al momento del successivo invio, qualora l'importo impiegato in compensazione orizzontale oltrepassi la soglia di 5 mila euro riferita alla singola imposta. Per cui, in linea di principio già dal 1° gennaio 2018 il contribuente potrebbe utilizzare il saldo a credito Irpef/Ires 2017 per compensare tributi a debito nel corso del 2018.

Infine, va detto che, a seguito del rinvio al 2018 dell'entrata in vigore degli indici sintetici di affidabilità che avrebbero dovuto sostituire gli studi di settore, non è di fatto operativa la norma prevista dall'articolo 9-bis, comma 11,

6. LE NOVITÀ IN TEMA DI COSTI AUTO/2



La disciplina Iva

All'articolo 19-bis, comma 1, lettera d), Dpr 633/72, è aggiunto il seguente periodo: «L'avvenuta effettuazione dell'operazione deve essere provata dal pagamento mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, comma 6, Dpr 29 settembre 1972, n.605, o da altro mezzo ritenuto parimenti idoneo individuato con provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate» Da chiarire se il vincolo interessa la detraibilità dell'Iva solo sui costi per il carburante o su tutti quelli disciplinati dall'articolo citato e quindi anche locazioni, noleggi, manutenzioni, riparazioni, custodia, utilizzo

Decorrenza: 1° luglio 2018

7. LE NOVITÀ IN TEMA DI COSTI AUTO/3



Considerazioni pratiche
(da circolare n. 42/E/2012)

Carte di credito, debito, prepagate devono essere intestate al titolare della partita Iva

Con più mezzi di fatto sono necessarie più carte

Come correlare la spesa al veicolo?
Si pensi a un parco automezzi con regole di deducibilità/detraibilità diverse

La carta può essere utilizzata anche per altre operazioni. In presenza di altri acquisti vanno separati i pagamenti dei carburanti

Abrogata la carta carburante – Obbligo di fattura elettronica dal 1° luglio 2018 per i rifornimenti ai soggetti titolari di partita Iva

lettera b), del Dl 50/2017, in relazione all'esonero dall'apposizione del visto di conformità, per i crediti Iva di importo non superiore a 50mila euro annui, in favore dei soggetti passivi che soddisfano i diversi livelli di affidabilità conseguenti all'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (Isa).

La svolta dei costi auto

Dal 1° luglio 2018 addio alla scheda carburante per i soggetti titolari di partita Iva relativamente ai mezzi aziendali disciplinati dall'articolo 164 del Tuir, sia per quelli esclusivamente strumentali, sia per quelli a deducibilità ridotta. Da questa data, infatti, per effetto delle modifiche introdotte dalla legge di Bilancio 2018, le spese di carburante per autotrazione saranno deducibili solo se sostenute mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, comma 6, del Dpr 605/1973. È questo quanto prevede il nuovo comma 1-bis dell'articolo 164 del Tuir introdotto dal comma 922 dell'unico articolo della manovra 2018. Analoga disposizione è prevista anche ai fini Iva. Il successivo comma 923 interviene anche sull'articolo 19-bis1 del Dpr 633/72, prevedendo alla lettera d) che: «L'avvenuta effettuazione dell'operazione deve essere provata dal pagamento mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della

Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, o da altro mezzo ritenuto parimenti idoneo individuato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate».

In base alle nuove disposizioni, quindi, i soggetti titolari di partita Iva, non potranno più dedurre il costo relativo all'acquisto di carburante, né detrarre la corrispondente imposta sul valore aggiunto, qualora effettuino pagamenti con mezzi diversi dalla moneta elettronica.

Peraltro le nuove regole che vincolano la detrazione dell'Iva sugli acquisti

2018 tutto ciò diventerà un obbligo per effetto dell'abolizione della scheda carburante sancita dall'abrogazione del Dpr 444/1997 ad opera del comma 926 dell'articolo 1 della manovra. Viene inoltre stabilita per gli impianti stradali di distribuzione la possibilità di avvalersi dell'esonero dell'obbligo di certificare i corrispettivi solo per i rifornimenti effettuati ai privati. Per le operazioni effettuate a soggetti titolari di partita Iva dal 1° luglio sembra scatti l'obbligo della certificazione tramite l'emissione di fattura elettronica.

La scheda carburante verso l'archiviazione: da luglio chi ha più mezzi aziendali dovrà disporre di più carte di credito

al pagamento tracciabile, per come è stata strutturata la modifica alla lettera d) del comma 1 dell'articolo 19-bis1 sarebbero applicabili a tutti gli acquisti previsti dalla citata lettera e quindi non solo all'acquisto di carburanti e lubrificanti ma anche alle prestazioni di custodia, manutenzione, riparazione, impiego (compreso il transito stradale), leasing e noleggio.

Pertanto se già oggi, in via facoltativa, per effetto di quanto previsto dal Dl 70/2011, per i soggetti passivi Iva che acquistano carburante per autotrazione esclusivamente mediante mezzi di pagamento tracciabili, è possibile avvalersi dell'esonero della tenuta della scheda carburante, qualora tale modalità di documentazione sia utilizzata per tutti i mezzi aziendali; dal 1° luglio

Si tratta, è evidente, di disposizioni volte a limitare l'uso del contante e i fenomeni di deduzione e detrazioni illegittimi.

Sotto il profilo strettamente operativo va detto, che l'impatto pratico di questa modifica sarà rilevante. Stando ai precedenti chiarimenti, infatti, (circolare 42/E/2012) le carte di credito, di debito e prepagate utilizzate dovranno essere intestate al soggetto Iva acquirente con la conseguenza che in presenza di più mezzi aziendali destinati ad essere utilizzati contemporaneamente bisognerà avere a disposizione più carte.

Dato che le nuove disposizioni entrano in vigore il 1° luglio 2018, ci sono cinque mesi per adeguare procedure e strumenti alle nuove regole.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Marco
Piazza
relatore

Proventi finanziari con parità di aliquota

Partecipazioni qualificate con tassazione più elevata ma con maggiori possibilità di compensare le minusvalenze. Ampliato il raggio d'azione dei «Pir»

La legge di Bilancio (legge 205/2017, articolo 1, commi da 999 a 1006) ha posto rimedio all'incongruenza nella tassazione delle partecipazioni «non qualificate», soggette a imposta sostitutiva del 26%, che era maggiore di quella delle «qualificate». Ora viene applicato il regime fiscale più oneroso anche alle partecipazioni qualificate.

La stessa legge ha inoltre modificato la disciplina dei Piani individuali di risparmio. Vediamo i principali impatti.

Tassazione di dividendi e proventi assimilati

Le novità nella tassazione degli «utili» interessano solo le persone fisiche residenti in Italia che li percepiscono al di

fuori dell'esercizio dell'impresa (persone fisiche «non imprese»).

Per «utili» si intendono, dal punto di vista fiscale, quelli distribuiti dalle società di capitali ed enti commerciali residenti in Italia e – a certe condizioni – dalle società non residenti di qualsiasi tipo. Sono assimilati agli utili:

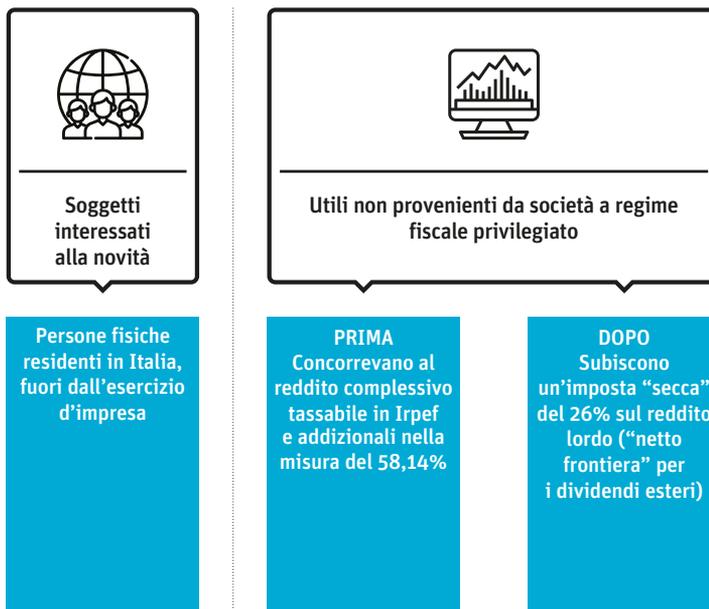
- proventi derivanti da strumenti finanziari partecipativi, con remunerazione costituita totalmente dalla partecipazione ai risultati economici dell'emittente o di altre società del gruppo
- proventi che derivano da contratti di associazione in partecipazione con apporti di capitale (denaro, beni, crediti).

Finora, per le persone fisiche «non imprese» residenti, la ritenuta o imposta sostitutiva del 26% «a titolo definitivo» era applicata solo su utili e proventi cosiddetti «non qualificati». Gli stessi utili e proventi, se riferiti a partecipazioni, strumenti finanziari o contratti «qualificati» concorrevano alla formazione del reddito complessivo del percipiente – soggetto a Irpef – nella misura:

- del 40% per gli utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007;
- del 49,72% per gli utili prodotti dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 fino a quello in corso al 31 dicembre 2016;
- del 58,14% per gli utili prodotti dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 fino a quello in corso al 31 dicembre 2017.

Ricordiamo che per «partecipazioni qualificate» si intendono quelle che rappresentano oltre il 2% dei voti in

1. UTILI E REDDITI ASSIMILATI

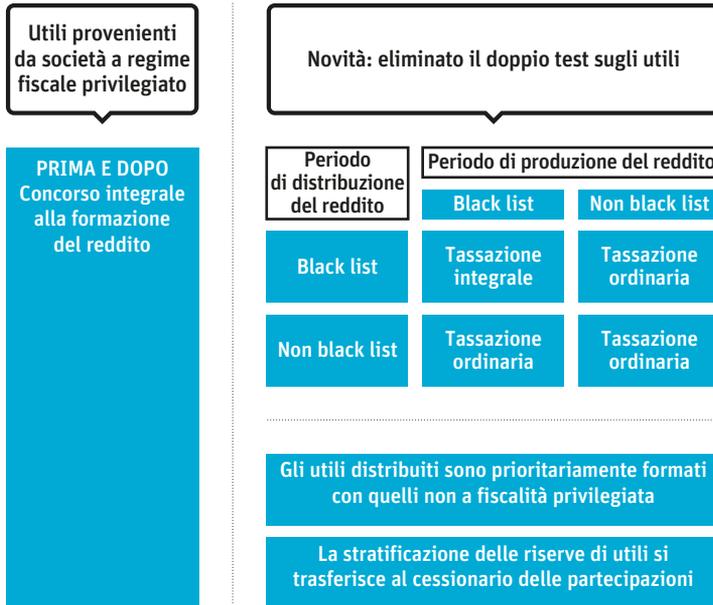


assemblea ordinaria o il 5% del capitale, per le società con azioni negoziate in mercati regolamentati, oppure oltre il 20% dei voti o 25% del capitale, negli altri casi. Per gli strumenti finanziari partecipativi e per i contratti di associazione in partecipazione si fa riferimento al rapporto fra apporto e patrimonio netto dell'emittente o dell'associante.

La legge di Bilancio dispone che la ritenuta a titolo definitivo o l'imposta sostitutiva del 26% sarà ora applicata anche sugli utili «qualificati» (**slide 1**).

Per gli utili provenienti da società estere a regime fiscale privilegiato rimane inalterata la tassazione progressiva Irpef del loro intero ammontare, salvo che il contribuente dimostri che, sin dall'inizio del periodo di possesso

2. UTILI E REDDITI ASSIMILATI



dalla partecipazione, non ha conseguito l'effetto di aver localizzato i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato (articoli 47, comma 4, e 89, comma 3, del Testo unico) **(slide 2)**.

Il regime di tassazione integrale si applica agli utili relativi a:

- partecipazioni dirette, anche se non di controllo, nella società assoggettata al regime fiscale privilegiato;
- partecipazioni indirette, anche non di controllo, in società a regime fiscale privilegiato, attraverso il controllo di società a fiscalità ordinaria.

Fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014, per l'individuazione delle società a regime fiscale privilegiato bastava riferirsi alla black list del Dm 21 dicembre 2001; a partire dall'11 maggio 2015, la black list ha individuato

solo gli Stati a regime fiscale privilegiato ed è quindi divenuto necessario verificare caso per caso la sussistenza di regimi speciali applicati alla società estera anche da parte di Stati a fiscalità ordinaria; a partire dal 1° gennaio 2016 la black list è stata del tutto abrogata e quindi è ora necessario verificare non solo la sussistenza di regimi speciali, ma anche se l'aliquota nominale di tassazione nello Stato estero sia o meno inferiore al 50% di quella italiana.

In ogni caso, il regime di integrale tassazione di dividendi e plusvalenze non riguarda dividendi e plusvalenze originati in Stati Ue o aderenti allo Spazio economico europeo (See) che garantiscono lo scambio di informazioni (circolare 35/E del 2016, pag. 63).

Particolari problemi sorgono quando, al momento della distribuzione degli utili, la società estera gode di un regime fiscale privilegiato, ma gli utili sono stati prodotti in un esercizio «a tassazione ordinaria». I commi 1007 e 1008 dell'articolo 1, legge 205 del 2017 hanno chiarito che:

- se gli utili sono maturati in periodi d'imposta in cui la società estera non era soggetta a regime fiscale privilegiato, non si considerano provenienti da un paradiso fiscale anche se nell'anno in cui vengono distribuiti la società beneficia di un regime fiscale privilegiato secondo la legislazione pro tempore vigente;
- 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;

■ in caso di cessione delle partecipazioni la preesistente stratificazione delle riserve di utili si trasferisce al cessionario.

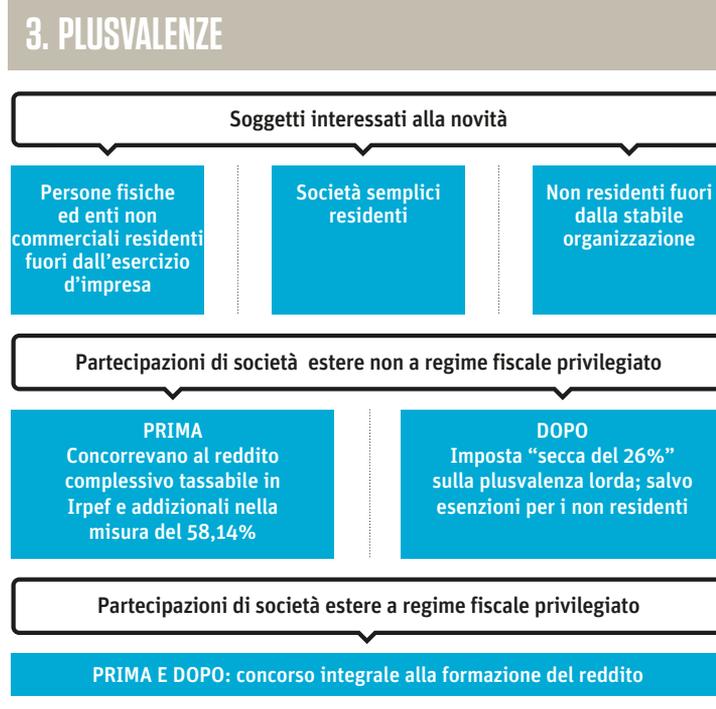
Gli utili corrisposti da società estera a regime fiscale privilegiato percepiti attraverso intermediari residenti in Italia restano soggetti alla ritenuta d'imposta del 26% se distribuiti da società con azioni negoziate in mercati regolamentati. L'eccezione non riguarda più solo le partecipazioni non qualificate, ma anche quelle qualificate.

Le plusvalenze

La riforma impatta anche su plus e minusvalenze derivanti da cessione di partecipazioni, strumenti finanziari e contratti assimilati (**slide 3**).

Per plusvalenze e minusvalenze, i soggetti interessati alla modifica non sono solo le persone fisiche «non imprese» residenti, ma anche tutti i soggetti non residenti (che però di norma sono esentati per extraterritorialità o per effetto dell'articolo 5, comma 5 del Dlgs 461 del 1997, limitatamente alle partecipazioni «non qualificate» detenute da soggetti residenti in Stati collaborativi di cui al Dm 4 settembre 1996 o grazie alle Convenzioni contro le doppie imposizioni) nonché le società semplici e gli enti non commerciali residenti in Italia. Anche per questi soggetti, l'«imposta secca» del 26% riguarderà anche plusvalenze «qualificate».

Vi sarà il vantaggio di poter compensare plusvalenze qualificate con minusvalenze non qualificate e viceversa sia all'interno del regime amministrato,



sia all'interno del regime dichiarativo.

Resta fermo il concorso integrale al reddito complessivo delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in società a fiscalità privilegiata (diverse da quelle con azioni negoziate in mercati regolamentati), salvo che il contribuente dimostri che, sin dall'inizio del periodo di possesso dalla partecipazione non sia conseguito l'effetto di aver localizzato i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

Il regime transitorio

Le nuove disposizioni si applicano agli utili e proventi assimilati percepiti a partire dal 1° gennaio 2018 e alle plusvalenze e minusvalenze realizzate a decorrere dal 1° gennaio 2019.

4. DIVIDENDI: IL REGIME TRANSITORIO

Utili pagati dal 1° gennaio 2018 con distribuzione deliberata dal 1/1/2018 al 31/12/2022*

Esercizio di produzione dell'utile		Imposta
DALL'ESERCIZIO	FINO ALL'ESERCIZIO	
	In corso al 31.12.2007	Irpef e addizionali sul 40% del provento
Successivo a quello in corso al 31.12.07	In corso al 31.12.2016	Irpef e addizionali sul 49,72% del provento
Successivo a quello in corso al 31.12.16	In corso al 31.12.2017	Irpef e addizionali sul 58,14% del provento
Successivo a quello in corso al 31.12.17		Imposta sostitutiva del 26% sul 100% del provento

(*) In caso di distribuzione deliberata fino al 31/12/2017 o dopo il 31/12/2022 si applica sempre l'imposta sostitutiva del 26% sul 100% dell'utile

Come ricordato nella circolare 19/E del 2014, le plusvalenze si intendono realizzate nel momento in cui si perfeziona la cessione a titolo oneroso delle partecipazioni, titoli e diritti piuttosto che nell'eventuale diverso momento in cui viene liquidato il corrispettivo della cessione. La percezione del corrispettivo, infatti, può verificarsi, in tutto o in parte, sia in un momento antecedente che successivo al trasferimento stesso, come accade nei casi di pagamento in acconto ovvero delle dilazioni del pagamento. Pertanto:

- se in data antecedente al 1° gennaio 2019 il contribuente percepisce somme o valori a titolo di anticipazione su una cessione effettuata dal 1° gennaio 2019, le relative plusvalenze saranno tassabili con l'aliquota d'imposta del

26% vigente nel momento in cui la cessione si è perfezionata;

- per contro, se la cessione a titolo oneroso si sarà perfezionata antecedentemente al 1° gennaio 2019, la plusvalenza sarà assoggettata a imposizione con il vecchio regime (concorso alla formazione del reddito complessivo imponibile) anche se il corrispettivo sarà percepito a partire dal 1° gennaio 2019.

L'articolo 1, comma 1006 della legge 205 del 2017 ha previsto una disciplina transitoria per gli utili, in base alla quale alle distribuzioni di dividendi di natura qualificata deliberate tra il 1° gennaio 2018 e il 31 dicembre 2022 e aventi a oggetto utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017 continueranno ad applicarsi le norme del Dm 26 maggio 2017 (slide 4).

Pertanto, solo gli utili prodotti dal 1° gennaio 2018 saranno immediatamente assoggettati al nuovo regime di ritenuta a titolo d'imposta, mentre gli utili portati a nuovo da esercizi precedenti ancora per cinque anni continueranno a concorrere alla formazione del reddito complessivo e a essere soggetti a tassazione progressiva Irpef all'aliquota marginale del socio percettore secondo le percentuali già ricordate.

Appare piuttosto incongruente che, stando al tenore letterale della norma, i dividendi deliberati prima del 31 dicembre 2017, ma corrisposti dopo tale data siano soggetti al nuovo regime, mentre quelli deliberati e distribuiti dopo il 31 dicembre 2017 siano soggetti al vecchio regime se formati con utili prodotti fino all'eserci-

zio in corso al 31 dicembre 2017.

Un'ulteriore complicazione deriva dalla necessità di individuare nell'ambito dei dividendi distribuiti quelli formati con gli utili prodotti entro il 31 dicembre 2017. La legge non lo esplicita, ma il criterio più adatto per risolvere il problema sembra essere quello sancito dal decreto del ministero dell'Economia del 26 giugno 2017.

Il nuovo scenario

Nel nuovo scenario le attività economiche svolte per il tramite di società di capitali subiscono una tassazione complessiva (Ires, Irap, Irpef e addizionali in capo al socio al momento della distribuzione dell'utile) superiore al 46 per cento. Per redditi spettanti a ciascun contribuente/socio inferiori a circa 260 mila euro la forma di società di capitali è penalizzante rispetto a quella di società di persone o all'attività in forma individuale (slide 5).

È evidente l'intento di disincentivare la distribuzione di utili, coerente con l'introduzione di agevolazioni mirate a patrimonializzare le aziende e a stimolare gli investimenti, soprattutto innovativi.

È penalizzato il rimpatrio di utili dall'estero. Infatti, l'applicazione della ritenuta d'imposta del 26%, ancorché sul cosiddetto «netto frontiera», non consente più di beneficiare almeno in parte del tax credit per le eventuali ritenute sui dividendi operate nello Stato di residenza della società che eroga il dividendo (slide 6). Il problema si accentua se il dividendo viene percepito per

5. TIPI DI REDDITO A CONFRONTO

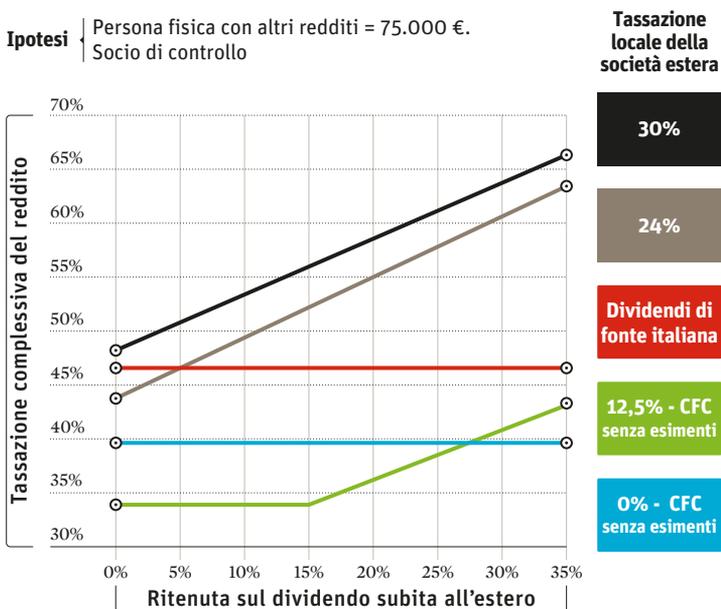


Imposizione fiscale complessiva del reddito prodotto da una persona fisica residente in Italia (Milano); confronto con tassazione del reddito prodotto da società di capitali non distribuito

Reddito prodotto in qualità di	15.000	75.000	300.000
Socio di società di capitali	46,58%	46,58%	46,58%
Imprenditore individuale	28,04%	40,03%	46,94%
Lavoratore dipendente	13,80%	36,30%	43,22%
Società di capitali	27,81%	27,81%	27,81%

6. PENALIZZATI I DIVIDENDI DI FONTE ESTERA

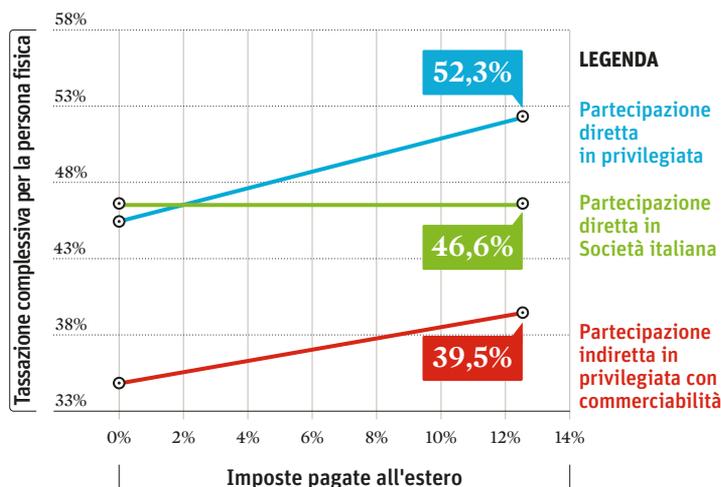
Tassazione del reddito prodotto attraverso una società estera



7. LA DIFFERENZA

Il confronto tra la tassazione dividendi provenienti da una società a fiscalità privilegiata con esimente commercialità e una società italiana

Ipotesi | Persona fisica con altri redditi oltre 75.000 euro.
No ritenute all'estero sui dividendi



il tramite di una holding italiana o estera che applica il regime dell'esenzione dei dividendi. Sotto questo aspetto, le attività svolte all'estero per mezzo di stabili organizzazioni (eventualmente in regime di branch exemption) sono avvantaggiate.

Il regime delle società estere a fiscalità privilegiata non è molto razionale: la tassazione separata per trasparenza delle controllate a fiscalità privilegiata è sempre più conveniente di quella dei redditi prodotti e distribuiti dalle società italiane, dato che il reddito prodotto all'estero è soggetto a tassazione separata con l'aliquota Irpef media del contribuente sugli altri redditi dichiarati (senza tener conto delle addizionali) e spetta il credito per le imposte pagate dalla società controllata estera.

Ma anche la percezione di dividendi da società estere a regime fiscale privilegiato non soggette a tassazione per trasparenza per l'«esimente della commercialità», ha in diversi casi un trattamento più favorevole di quelli provenienti da una società italiana, specie per quote detenute attraverso una società di capitali italiana la quale, al momento di percepire il dividendo dalla società estera a regime privilegiato, lo assoggetta a Ires nella misura del 50%, beneficiando del credito d'imposta indiretto sull'altro 50% (slide 7).

Problemi operativi

Vi sono alcuni problemi di coordinamento che si auspica siano risolti dalla prassi. Per gli utili percepiti dalle società semplici, ad esempio, poiché non si applica la ritenuta di cui all'articolo 27 del Dpr 600 (circolare 26/E del 2004, pag. 23) ed è stato soppresso il primo periodo dell'articolo 47, comma 1 del Testo unico, manca una norma che consenta di ridurre la doppia imposizione economica. Si auspica che sia confermato, a livello interpretativo, il regime previgente (concorso dell'utile alla formazione del reddito complessivo in misura ridotta al 58,14%).

Inoltre non è chiaro se gli utili derivanti da contratti di associazione in partecipazione con apporti diversi da opere e servizi, percepiti da persone fisiche residenti al di fuori dall'esercizio d'impresa, in cui l'associante è un'impresa minore residente e l'apporto di capitale è «qualificato», siano soggetti a ritenuta del 26% oppure concorrano

a formare il reddito complessivo dell'associato al 58,14 per cento.

I Piani individuali di risparmio

Nel 2017 il mercato finanziario ha mostrato particolare interesse per i Piani di risparmio a lungo termine, detti anche Piani individuali di risparmio (Pir): “contenitori” di strumenti finanziari esenti da imposte sui redditi e di successione (**slide 8**). Questi contenitori possono presentare forme molto diverse a seconda che si desideri un investimento statico o dinamico.

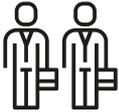
Un **Pir statico** può essere costituito, ad esempio, da una quota di un Oicr istituito in Italia o in Paesi Ue o See; oppure da un contratto di assicurazione sulla vita con una società residente in Italia o che vi opera con stabilimento o in libera prestazione di servizi con rappresentante residente.

Un **Pir dinamico** può essere realizzato mediante rapporti di custodia e amministrazione o gestione di strumenti finanziari, purché con opzione per il regime fiscale del risparmio amministrato. È anche possibile avvalersi di contratti di amministrazione fiduciaria con o senza intestazione.

I Piani individuali di risparmio sono attivabili solo da persone fisiche residenti in Italia e sono quindi escluse società semplici, trust o fondazioni. Possono essere attivati anche da minori d'età. Non è possibile detenere più di un Pir nello stesso momento e un Pir non può essere condiviso con altre persone.

L'investimento “Pir conforme” è

8. PIANI INDIVIDUALI DI RISPARMIO

 Possibili investitori	 Durata investimento	 Vincoli	 Agevolazioni
Persone fisiche residenti in Italia, anche minori Non più di un piano a persona	Minimo 5 anni L'investimento può essere statico (*) o dinamico (**)	D'investimento (investimenti qualificati) D'importo (non più di 30.000 euro all'anno; max 150.000 euro)	Esenzione da imposte sui redditi Esenzione da imposte di successione

Note: (*) Fondo comune, polizza vita - (**) Dossier titoli anche in fiduciaria

l'insieme di strumenti finanziari e diliquida che generano rendimenti esenti. L'investimento è “Pir conforme” quando:

- è un «investimento qualificato», il che si verifica quando per almeno 2/3 dell'anno o della frazione d'anno, l'insieme degli strumenti finanziari qualificati e almeno pari al 70% del piano e una parte di questi «strumenti finanziari qualificati» (almeno il 30% del 70%) e destinata a strumenti finanziari di imprese non inserite nel Ftse Mib o in altri indici equivalenti di mercati regolamentati esteri (cosiddetto «vincolo d'investimento»). Per strumenti finanziari qualificati si intendono quelli emessi da imprese fiscalmente residenti in Italia o residenti in Stati Ue o See con stabile organizzazione in Italia e dal 1°

gennaio 2018 è venuto meno il vincolo che l'emittente non svolga attività immobiliare e sono stati aggiunti i bond derivanti da cartolarizzazioni di prestiti alle Pmi erogati tramite il "peer to peer lending" e le quote dei fondi di credito che "investono" in prestiti alle imprese;

- non è superiore a 30mila euro all'anno e a 150mila euro complessivamente (limite all'investimento);
- per almeno 2/3 dell'anno o della frazione di periodo, gli strumenti finanziari di uno stesso emittente e la liquidità non sono superiori al 10% dell'investimento totale (limite alla concentrazione);
- gli strumenti finanziari sono detenuti, singolarmente o cumulativamente, per minimo cinque anni (requisito temporale);
- gli strumenti finanziari che lo compongono non sono: ① emessi o stipulati con soggetti residenti in Paesi non collaborativi; ② partecipazioni qualificate tenendo conto anche di quelle possedute dai familiari della persona fisica dalle società o enti da loro direttamente o indirettamente controllati; ③ generatori di proventi che concorrono alla formazione del reddito complessivo imponibile (esempio, Oicr extra Ue o extra See).

I Pir dinamici devono mantenere nel tempo tutte le caratteristiche idonee a renderli «investimenti Pir conformi». Occorre quindi monitorare con costanza sia le variazioni quantitative del Pir, sia quelle qualitative.

Quanto alle **variazioni quantitative**, si consideri che:

- i prelievi e trasferimenti ad altro

rapporto anche ugualmente intestato riducono l'entità dell'investimento;

- la riduzione in caso di trasferimento di strumenti finanziari si calcola tenendo conto del costo;

- prelievi e nuovi versamenti fatti nello stesso anno si compensano nel calcolo del plafond di 30mila euro;

- se i nuovi versamenti sono fatti in un anno successivo a quello dei prelievi cumulano con i versamenti fatti in tale anno successivo. Quindi non si potrà raggiungere il tetto massimo di 150mila euro;

- se si reinvestono frutti percepiti sono considerati nuovi investimenti.

Quanto invece alle **variazioni qualitative**, si consideri che, in caso di cessione o rimborso di strumenti finanziari prima del quinquennio dal giorno in cui sono stati acquistati o sottoscritti (data puntuale; criterio Fifo continuo): ① se il corrispettivo ricevuto non viene reinvestito entro 90 giorni, si verifica la tassazione con gli interessi (ma senza sanzioni) non solo dei redditi derivanti dal disinvestimento, ma anche per quelli percepiti durante l'investimento sugli strumenti finanziari che sono stati oggetto di rimborso; ② se il corrispettivo ricevuto viene reinvestito entro 90 giorni, non si verifica la tassazione e il termine di cinque anni viene sospeso fino al reinvestimento ricominciando a decorrere dopo il reinvestimento; occorre però che, se è stato ceduto o rimborsato uno strumento finanziario qualificato, questo sia sostituito da uno strumento finanziario qualificato.

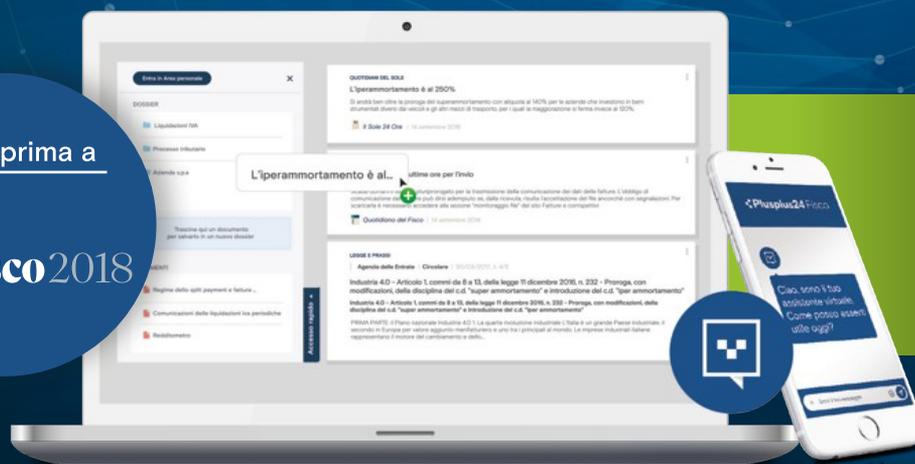
COME POSSO ESSERTI UTILE OGGI?

Plusplus24 FISCO^{AI}

Il primo sistema informativo dotato di **intelligenza artificiale**.

In anteprima a


Telefisco 2018



SCOPRI DI PIÙ SU professionisti24.com

24ORE
PROFESSIONISTI



**Franco
Roscini Vitali**
relatore

I nuovi bilanci vanno a regime

*Completata
la transizione
alle regole
introdotte
dal decreto
legislativo 139/15,
si prepara
l'aggiornamento
dei postulati
fondamentali*

La prima applicazione delle nuove norme contabili ai bilanci 2016, introdotte dal decreto legislativo 139/2015, ha evidenziato alcune criticità. Tuttavia, l'esperienza acquisita lo scorso anno può essere di aiuto per risolvere alcuni problemi con riferimento ai bilanci 2017.

Il tanto temuto debutto della valutazione di crediti e debiti al costo ammortizzato e dell'attualizzazione non ha comportato, generalmente, particolari problemi perché le esenzioni previste nei principi contabili Oic 15 (Crediti) e Oic 19 (Debiti) in applicazione del postulato della rilevanza, coprono la maggior parte della casistica ricorrente: resta il problema dei finanziamenti infragruppo a società controllate a condizioni non di mercato, anche a causa del

doppio binario civilistico-fiscale che non consente l'applicazione della derivazione rafforzata.

Spese di pubblicità e derivati

In alcune situazioni, l'impossibilità di iscrivere nell'attivo e sottoporre ad ammortamento le spese di pubblicità ha comportato qualche problema: tuttavia, si tratta di casi non generalizzati perché già in precedenza il principio contabile Oic 24 consentiva la capitalizzazione soltanto nel rispetto di determinate regole, piuttosto restrittive, che poi sono quelle che la consentono tuttora. Medesimo discorso per quanto riguarda le spese della ricerca di base, non più capitalizzabili.

Problemi particolari sono emersi per l'applicazione delle norme in materia di contabilizzazione degli strumenti finanziari derivati contenute nell'articolo 2426 n. 11-bis) del Codice civile, che detta precise disposizioni declinate sul piano applicativo dal principio contabile Oic 32 «Strumenti finanziari derivati».

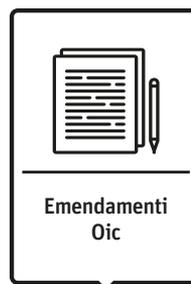
Le situazioni più critiche hanno riguardato, in particolare, i derivati a copertura di flussi finanziari stipulati dalle imprese industriali e commerciali per coprirsi dai rischi di variazioni di prezzo, per esempio, delle materie prime.

In presenza di operazioni continue, i problemi contabili possono essere molteplici e complessi: riguardano, in particolare, l'individuazione delle operazioni oggetto di copertura,

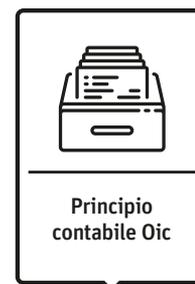
1. NOVITÀ E BILANCI



Dgls 139/15:
criticità
nella prima
applicazione



Emendamenti Oic
ai principi
contabili
vigenti



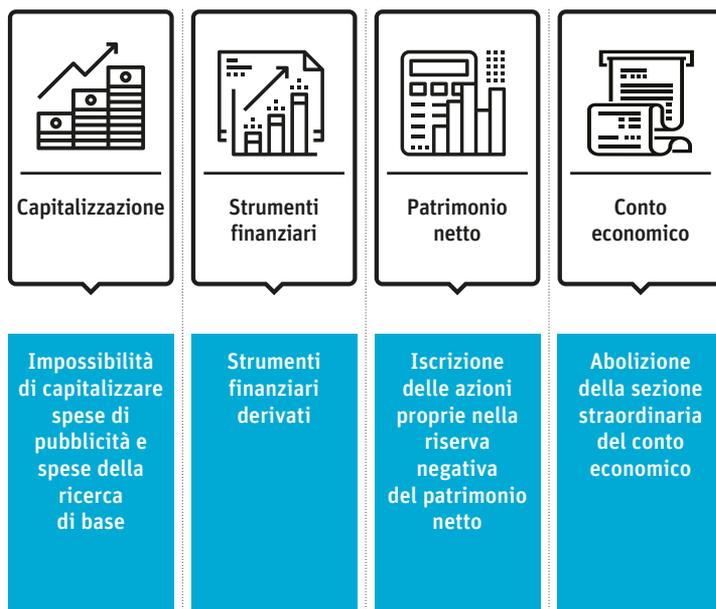
Bozza in
consultazione
del principio
contabile
Oic 11 «Finalità
e postulati
del bilancio
d'esercizio»

singole o per masse, e l'arco temporale di riferimento.

Queste operazioni comportano anche problemi in relazione alla documentazione richiesta, sin dall'inizio, dall'articolo 2426 n. 11-bis) per poter provare contabilmente l'esistenza della copertura.

In alcune situazioni, problemi non di carattere contabile ma finanziario sono stati causati dalla contabilizzazione delle azioni proprie, non più iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale ma a diretta riduzione del patrimonio netto, in una riserva negativa. Questo ha comportato effetti negativi sul patrimonio netto e, di conseguenza, sulla rappresentazione dello stato patrimoniale con riflessi su alcuni indici finanziari, in particolare sull'indebitamento

2. PRIMA APPLICAZIONE DEL DLGS 139/2015: CRITICITÀ



e eventuali covenants (clausole) contenuti nei contratti di finanziamento.

Ex oneri/proventi straordinari

Discorso a parte per l'abolizione della sezione straordinaria del conto economico, non tanto per quanto riguarda la ricollocazione delle voci ex straordinarie nello schema di legge ma per i conseguenti effetti sull'informativa.

Questa novità ha imposto il "trasloco" di alcuni accadimenti nella gestione operativa del conto economico: il principio contabile Oic 12, relativo agli schemi di bilancio, precisa che proventi e oneri che in precedenza erano classificati come «straordinari», a partire dai bilanci 2016, sono iscritti nel conto eco-

nomico in base alla loro natura.

Per compensare l'eliminazione della sezione straordinaria, il decreto 139/15 impone di illustrare nella nota integrativa (articolo 2427 n. 13) importo e natura dei singoli elementi di ricavo o costo di entità o incidenza eccezionali, concetto collegato all'irripetibilità esemplificato nell'Oic 12 (il concetto di eccezionalità prescinde dall'appartenenza del fatto aziendale all'attività ordinaria piuttosto che a quella straordinaria: i singoli elementi di costo/ricavo possono appartenere a qualsiasi area del conto economico).

L'obbligo d'informativa riguarda anche le società che redigono il bilancio in forma abbreviata, che in precedenza ne erano esentate, ma non le micro imprese.

Pertanto, i componenti in questione sono illustrati nella nota integrativa quali elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali: è opportuno siano denominati come «eccezionali», «non ricorrenti», «non ripetitivi», o «relativi ad esercizi precedenti», evitando la denominazione di «straordinari» che nel Codice civile è stata eliminata.

Il principio contabile Oic 12 contiene alcuni esempi di elementi di ricavo o di costo che potrebbero presentare le caratteristiche dell'informazione richiesta. In particolare:

- picchi non ripetibili nelle vendite o negli acquisti;
- cessioni di attività immobilizzate;
- ristrutturazioni aziendali;
- operazioni straordinarie (cessioni, conferimenti di aziende o di rami

d'azienda eccetera).

Quanto richiesto dall'Oic 12 non costituisce una novità. Per esempio, l'informazione relativa a «picchi non ripetibili nelle vendite e negli acquisti» dovrebbe essere comunque fornita perché si tratta di informare il lettore del bilancio di andamenti, ovvero scostamenti, rilevanti relativi a vendite o acquisti.

Se i ricavi nell'esercizio x+1 si incrementano significativamente rispetto a quelli dell'esercizio x, perché l'impresa ha ottenuto una specifica commessa che non si ripeterà - tant'è vero che nell'esercizio x+2 i ricavi tornano sui livelli precedenti - questa informazione è rilevante.

Medesimo discorso con riferimento a proventi/oneri derivanti dalla cessione di attività immobilizzate «rilevanti», a costi/proventi derivanti da ristrutturazioni e da tutto quanto può emergere da operazioni di cessione, conferimenti di aziende o rami d'azienda: in quest'ultimo caso, tra l'altro, l'informativa consente di sterilizzare plusvalenze e minusvalenze che sono irrilevanti ai fini Irap.

La soppressione della parte straordinaria del conto economico deve essere gestita con attenzione dalle imprese al fine di non perdere informazioni utili, se non indispensabili, ai fini gestionali e fiscali.

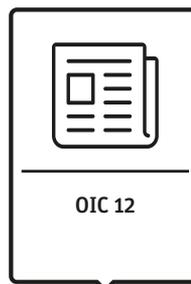
È più che opportuno che nel piano dei conti siano previsti appositi sottoconti che consentano di individuare, per esempio, quelle che, sino ai bilanci 2015, erano le «sopravvenienze attive e passive» relative a rettifiche di ricavi,

3. ABOLIZIONE SEZIONE STRAORDINARIA DEL C.E./I



Oneri e proventi

Oneri e proventi ex straordinari ricollocati nelle voci di conto economico in base alla "natura" degli stessi nel rispetto dello schema di legge



OIC 12

Il principio contabile Oic 12 contiene nell'Appendice una tabella riepilogativa



Classificazione

Tuttavia, in molti casi sarà il redattore del bilancio a individuare la corretta classificazione

proventi, costi e oneri per resi, sconti, abbuoni e premi di esercizi precedenti. Lo stesso vale per quanto riguarda le imposte, dirette e indirette, relative ad esercizi precedenti.

Queste informazioni possono essere rilevanti ai fini gestionali per individuare resi di prodotti relativi a precedenti esercizi causati da difetti o altro, ma anche per consentire di effettuare variazioni in sede fiscale per neutralizzare oneri/proventi "fuori competenza" causati dalla correzione di errori non rilevanti commessi in esercizi precedenti che impattano sul conto economico (a differenza di quelli rilevanti che sono imputati nel patrimonio netto).

Inoltre, il piano dei conti può prevedere alcuni dati che consentono agli amministratori di fornire, nella rela-

4. ABOLIZIONE SEZIONE STRAORDINARIA DEL C.E./2



Piano dei conti - Specifici sottoconti per individuare

<p>Ex "sopravvenienze attive e passive" per rettifiche di ricavi e costi di esercizi precedenti</p>	<p>Imposte, dirette e indirette, relative a esercizi precedenti</p>	<p>Informazioni che consentono di effettuare variazioni fiscali per neutralizzare oneri/proventi "fuori competenza" causati da correzioni di errori non rilevanti commessi in esercizi precedenti. Inoltre, il piano dei conti può fornire le informazioni necessarie per redigere la relazione sulla gestione, anche mediante opportune riclassificazioni.</p>
---	---	---

zione sulla gestione, ulteriori informazioni anche mediante opportune riclassificazioni: infatti, l'articolo 2428 c.c. include la previsione di indicatori finanziari.

A tale proposito, con riferimento al conto economico, la soppressione della sezione straordinaria comporta una riclassificazione che può essere più impegnativa rispetto al passato, perché devono essere eliminati nella parte ordinaria, per esempio, componenti relativi ad esercizi precedenti non derivanti da errori (=sopravvenienze), se rilevanti: a maggior ragione, medesimo discorso con riferimento a plusvalenze/minusvalenze relative a trasferimenti di rami d'azienda, proventi/oneri derivanti da ristrutturazioni aziendali e operazioni eccezionali, non

ricorrenti. La riclassificazione consente anche di effettuare correttamente il confronto con gli indicatori relativi agli esercizi precedenti.

Il medesimo discorso vale per la determinazione del tax rate, costituito da imposte correnti, differite e anticipate, che sono le imposte di competenza dell'esercizio, escludendo quelle non di competenza, ovvero relative ad esercizi precedenti, eventualmente presenti nella voce 20 del conto economico. Questa voce comprende anche le imposte relative ad esercizi precedenti, comprensive dei relativi oneri accessori (interessi e sanzioni) che possono derivare, per esempio, da iscrizioni a ruolo, avvisi di liquidazione, avvisi di pagamento, avvisi di accertamento e di rettifica e altre situazioni di contenzioso con l'amministrazione finanziaria.

Emendamenti 2017

L'Organismo italiano di contabilità (Oic) ha apportato alcuni emendamenti ai principi contabili vigenti che consistono in modifiche e integrazioni: le novità si applicano ai bilanci che hanno inizio a partire dal 1° gennaio 2017, di conseguenza generalmente dai bilanci 2017.

Le modifiche sono generalmente retroattive, pertanto si applica il principio Oic 29 con riferimento all'informazione comparativa in relazione all'esercizio precedente: fanno eccezione quelle relative a Partecipazioni e Debiti.

Oic 12 Conto economico. Tutte le rettifiche di ricavo sono portate a riduzione della voce ricavi, quelle relative al-

l'esercizio ma anche quelle riferite ad esercizi precedenti. Il chiarimento, dopo l'abolizione della parte straordinaria del conto economico, era già desumibile dalla complessiva lettura del principio contabile. È confermato che le rettifiche derivanti da errori rilevanti o cambiamenti di principi contabili sono imputate nel patrimonio netto.

Oic 12 Stato patrimoniale e Oic 25 Imposte sul reddito. Nel bilancio in forma abbreviata, per rendere più chiaro il contenuto della voce CII Crediti e fornire un'informazione più appropriata, le società forniscono indicazione separata delle imposte anticipate, che non sono veri e propri crediti.

Oic 16 e Oic 24 Immobilizzazioni. La svalutazione di immobilizzazioni in precedenza rivalutate transita sempre nel conto economico, se non disposto diversamente dalla legge, e non può essere imputata nella riserva di rivalutazione, indipendentemente dalle modalità della rivalutazione previste dalla legge.

Oic 21 Partecipazioni. L'acquisto di partecipazioni il cui pagamento è differito a condizioni diverse rispetto a quelle normalmente praticate sul mercato, per operazioni similari o equiparabili, sono iscritte in bilancio al valore corrispondente al debito determinato in base all'Oic 19. In sostanza, anche per gli acquisti di partecipazioni, come già per rimanenze e immobilizzazioni si applica, se ne ricorrono i presupposti, l'attualizzazione.

Oic 32 Derivati. Anche le componenti realizzative dei derivati non di copertura sono iscritte nella voci

5. ABOLIZIONE SEZIONE STRAORDINARIA DEL C.E./3



Principio contabile Oic 12

Importo/natura dei singoli elementi di ricavo o costo di entità o incidenza eccezionali illustrati nella nota integrativa

Concetto di eccezionalità: prescinde dall'appartenenza del fatto aziendale all'attività ordinaria piuttosto che a quella straordinaria; i singoli elementi di costo/ricavo possono appartenere a qualsiasi area del conto economico

Non è un "recupero" nella nota integrativa degli ex proventi/oneri straordinari

D18.d) e D.19.d) del conto economico: ne consegue che in queste voci sono iscritte variazioni di fair value e utili/perdite rilevate al momento dell'eliminazione contabile.

Oic 19 Debiti. L'Oic ha abrogato il principio contabile Oic 6 Ristrutturazione del debito e informativa di bilancio ed inserito alcune disposizioni in precedenza ivi contenute nell'Oic 19 relativo ai Debiti.

Le risposte al questionario che l'Oic ha pubblicato nel 2017 hanno evidenziato alcuni problemi legati all'applicazione dell'Oic 6, con riferimento all'asimmetria nel trattamento contabile dei costi di transazione in un'operazione di ristrutturazione del debito, tra società che adottano il metodo del costo ammortizzato e società che non lo

6. ABOLIZIONE SEZIONE STRAORDINARIA DEL C.E./4



Nota integrativa (Oic 12)

L'Oic 12 contiene i seguenti esempi di elementi di ricavo/costo eccezionali

Picchi non ripetibili di vendite/acquisti

Cessioni di attività immobilizzate

Ristrutturazioni aziendali

Operazioni straordinarie: cessioni, conferimenti, ecc.

adottano. Infatti, queste ultime contabilizzano i costi in oggetto integralmente nell'esercizio in cui sono sostenuti, mentre gli utili derivanti dall'operazione di ristrutturazione del debito sono contabilizzati secondo un criterio di competenza.

L'Oic, per colmare tale asimmetria contabile, ha previsto che le società che non applicano il costo ammortizzato imputano i costi di transazione di un'operazione di ristrutturazione del debito a conto economico nell'esercizio in cui è ricevuto il beneficio. Pertanto, in caso di "riduzione del debito", i costi di transazione sono imputati nello stesso esercizio in cui si riceve il beneficio.

Negli altri casi - per esempio, riduzione degli interessi maturandi, modifica

della tempistica originaria dei pagamenti - i costi sono iscritti tra i Risconti attivi nei limiti dei benefici ottenuti dalla riduzione del valore economico del debito e addebitati a conto economico lungo la durata residua del debito.

In conseguenza di quanto illustrato e dell'abrogazione dell'Oic 6, il principio contabile Oic 19, relativo ai debiti, è stato modificato e integrato con alcuni paragrafi e contiene ora il trattamento contabile dei costi connessi alle operazioni di ristrutturazione del debito.

Il nuovo Oic 11

L'Oic ha diffuso la bozza del principio contabile Oic 11 «Finalità e postulati del bilancio di esercizio», in attesa dell'approvazione definitiva dopo i pareri delle Autorità. Per «postulati di bilancio» si intendono le disposizioni dell'articolo 2423-bis del Codice civile, relativo ai principi di redazione del bilancio, ma anche quelle previste dagli articoli 2423 e 2423-ter.

L'aggiornamento del documento, con le novità introdotte dal decreto legislativo 139/15, completa la revisione dei principi contabili relativi alla redazione dei bilanci di esercizio e consolidati. La nuova versione contiene anche l'illustrazione dei due principi che, per alcuni aspetti, costituiscono una novità: rappresentazione sostanziale riferita alla sostanza dell'operazione o del contratto (articolo 2423-bis del Codice civile) e rilevanza (articolo 2423).

■ **Determinazione del trattamento contabile delle fattispecie non previste dagli Oic.** Nei casi in cui i principi

contabili emanati dall'Oic non contengono una disciplina per fatti aziendali specifici, la società include tra le proprie politiche contabili, uno specifico trattamento contabile, sviluppato facendo riferimento alle seguenti fonti, in ordine gerarchicamente decrescente: ❶ in via analogica, disposizioni contenute in principi contabili nazionali che trattano casi simili, tenendo conto delle previsioni contenute negli stessi per quanto riguarda definizioni, presentazione, rilevazione, valutazione e

● **Postulati del bilancio.** Nel principio contabile per «postulati di bilancio» si intendono le disposizioni contenute negli articoli 2423, 2423 bis e 2423 ter del Codice civile. L'Oic declina nei singoli principi contabili nazionali i postulati generali.

I postulati del bilancio sono i seguenti: Prudenza; Prospettiva della continuità aziendale; Rappresentazione sostanziale; Competenza; Costanza nei criteri di valutazione; Rilevanza; Comparabilità.

Gli emendamenti approvati nel 2017 sono retroattivi: per l'informazione comparativa sull'esercizio precedente si applica l'Oic 29

informativa; ❷ finalità e postulati del bilancio.

■ **Finalità del bilancio.** Sono richiamati i principi della chiarezza e della rappresentazione veritiera e corretta del bilancio. Il processo di formazione del bilancio deve essere condotto con neutralità da parte del redattore: la neutralità, anche se non espressamente prevista dalla legge, costituisce un corollario della rappresentazione veritiera e corretta. Il principio di neutralità richiede che il bilancio sia scevro da distorsioni preconcepite nell'applicazione dei principi contabili o da sperequazioni informative a vantaggio solo di alcuni dei destinatari primari del bilancio.

I destinatari primari dell'informazione del bilancio sono coloro che forniscono risorse finanziarie all'impresa: investitori, finanziatori e altri creditori.

■ **Prudenza.** Il principio di prudenza prevale rispetto a quello di competenza. L'articolo 2423-bis del Codice civile delinea un effetto asimmetrico nella contabilizzazione dei componenti economici: si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio, mentre si deve tenere conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura dello stesso.

Il Codice civile individua espressamente alcune eccezioni, come nel caso di variazioni positive e negative del fair value degli strumenti finanziari derivati e di utili e perdite su cambi non realizzati.

■ **Prospettiva della continuità aziendale.** È illustrato e commentato, con alcune integrazioni, il principio della «continuità aziendale», peraltro già citato

7. EMENDAMENTI AI PRINCIPI CONTABILI/1



Principi Contabili

Oic 12 Schema di conto economico

Rettifiche di ricavo a riduzione della voce ricavi

Oic 12 e Oic 25 imposte anticipate

Bilancio in forma abbreviata: indicazione separata delle imposte anticipate

Oic 16 e oic 24 immobilizzazioni

Svalutazione di immobilizzazioni nel conto economico

nella precedente versione del principio in quanto da sempre previsto nell'articolo 2423-bis del Codice civile. In tali situazioni devono essere fornite adeguate informazioni nella nota integrativa.

■ *Rappresentazione sostanziale (Sostanza dell'operazione o del contratto)*. La rappresentazione delle operazioni e dei contratti in base alla sostanza, prevista dall'articolo 2423-bis del Codice civile, comporta per il redattore del bilancio una serie di "passi".

Preliminarmente l'Oic 11 rammenta che l'elaborazione dei principi contabili è conformata a tale postulato. Infatti, le definizioni, le condizioni richieste per l'iscrizione o la cancellazione degli elementi di bilancio, i criteri di valutazione, contengono i parametri principali attraverso i quali l'attento esame dei

termini contrattuali delle transazioni conduce alla loro rilevazione e presentazione in bilancio tenuto conto del postulato generale della rappresentazione sostanziale.

Pertanto, la prima e fondamentale attività che il redattore del bilancio deve effettuare è l'individuazione dei diritti, degli obblighi e delle condizioni ricavabili dal contratto e il confronto con le disposizioni dei principi contabili per accertare la correttezza dell'iscrizione o della cancellazione di elementi patrimoniali e economici. Sono richiamate le definizioni di credito e debito e, ove previsto, del trasferimento di rischi e benefici.

L'analisi dei contratti è rilevante anche per stabilire «l'unità elementare da contabilizzare» ai fini della segmentazione o aggregazione degli effetti sostanziali derivanti da un contratto o da più contratti. Infatti, da un unico contratto possono emergere più diritti o obbligazioni che richiedono una contabilizzazione separata, mentre da più contratti possono discendere effetti sostanziali che richiedono una contabilizzazione unitaria.

Per esempio, l'Oic 23 indica le condizioni che impongono di trattare un gruppo di commesse come singola commessa o viceversa e l'Oic 32 illustra le situazioni nelle quali si deve scorporare lo strumento finanziario derivato dal contratto primario al fine di contabilizzarlo separatamente.

■ *Rilevanza*. L'articolo 2423, comma 4, del Codice civile prevede che non occorre rispettare gli obblighi di rilevazione, valutazioni, presentazione e in-

formativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla disposizione.

L'informazione è rilevante quando la sua omissione o errata indicazione potrebbe ragionevolmente influenzare le decisioni prese dai destinatari primari dell'informazione: questi sono investitori, finanziatori e altri creditori.

La rilevanza dei singoli elementi che compongono le voci di bilancio è giudicata nel contesto complessivo dello stesso ed è quantificata tenendo conto sia di elementi qualitativi che quantitativi.

Gli elementi quantitativi prendono in considerazione la dimensione degli effetti economici, mentre quelli qualitativi riguardano le caratteristiche peculiari dell'operazione o dell'evento, la cui importanza è tale da poter ragionevolmente influenzare le decisioni economiche dei destinatari primari del bilancio.

■ *Altri postulati.* Per quanto riguarda i postulati della competenza, costanza nei criteri di valutazione, comparabili-

8. EMENDAMENTI AI PRINCIPI CONTABILI/2



Oic 19
Debiti

Principio contabile Oic 6: abrogato
Principio contabile Oic 19: accoglie alcune disposizioni già contenute dell'Oic 6



Oic 21
Partecipazioni

Acquisto di partecipazione con pagamento differito: attualizzazione



Oic 32
Derivati

Componenti realizzative dei derivati non di copertura nelle voci D.18.d) e D.19.d) del conto economico

tà, sono sostanzialmente confermate le disposizioni già contenute nella precedente versione del principio contabile con alcune integrazioni.

Con riferimento al principio di competenza, è rammentato che i costi devono essere correlati ai ricavi: infatti, una volta stabilito l'esercizio di competenza dei ricavi, a questi sono correlati/contrapposti i relativi costi.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Primo
Ceppellini
relatore

Derivazione ad hoc per «Oic adopter»

*Dal decreto
varato il 3 agosto
le indicazioni
per conciliare
le disposizioni
del Testo unico
con le novità
dettate
dai principi
contabili*

Il decreto ministeriale del 3 agosto 2017 ha delineato il contesto normativo per le società che utilizzano in bilancio i principi contabili nazionali (di seguito anche Oic adopter) per applicare le regole del principio di derivazione rafforzata. È un significativo cambio di rotta per questi soggetti, perché, dopo le modifiche legislative introdotte al bilancio d'esercizio, molte scelte civilistiche sono diventate rilevanti ai fini fiscali anche in deroga alle norme del Testo unico delle imposte dirette (Tuir).

Evidenziamo le novità dopo aver inquadrato la tematica a livello generale.

La derivazione rafforzata

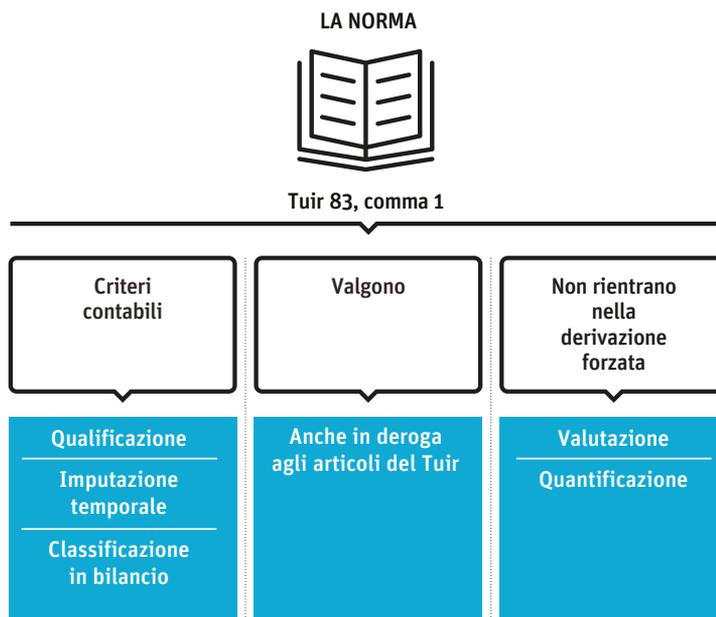
Nel nostro ordinamento, già da tem-

po, vi sono soggetti che hanno una fiscalità basata sul principio di derivazione rafforzata: si tratta delle società tenute all'applicazione dei principi contabili internazionali nella redazione del bilancio d'esercizio (Ias adopter). Il legislatore ha esteso le medesime regole, in termini concettuali, anche ai soggetti Oic adopter, pur mantenendo differenze dovute alle specificità dei comparti di riferimento. In sostanza, intervenendo sull'articolo 83 del Tuir è stato previsto che anche per i soggetti che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del Codice civile valgono i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili di riferimento anche in deroga alle disposizioni previste dallo stesso Testo unico (**slide 1**).

Sul punto torna utile quanto evidenziato nella circolare 7/E del 2011 dall'agenzia delle Entrate per i soggetti Ias:

- per qualificazione si intende l'esatta individuazione dell'operazione aziendale posta in essere, degli effetti che da essa derivano sul piano economico-patrimoniale e di quelli strettamente giuridici. Si tratta di identificare lo schema giuridico-contrattuale cui ricondurre la specifica operazione;
- la classificazione comporta l'individuazione della specifica tipologia (o classe) di onere o provento derivante da ciascuna operazione così come qualificata in bilancio;
- l'imputazione temporale riguarda la corretta individuazione del periodo d'imposta nel quale i componenti di

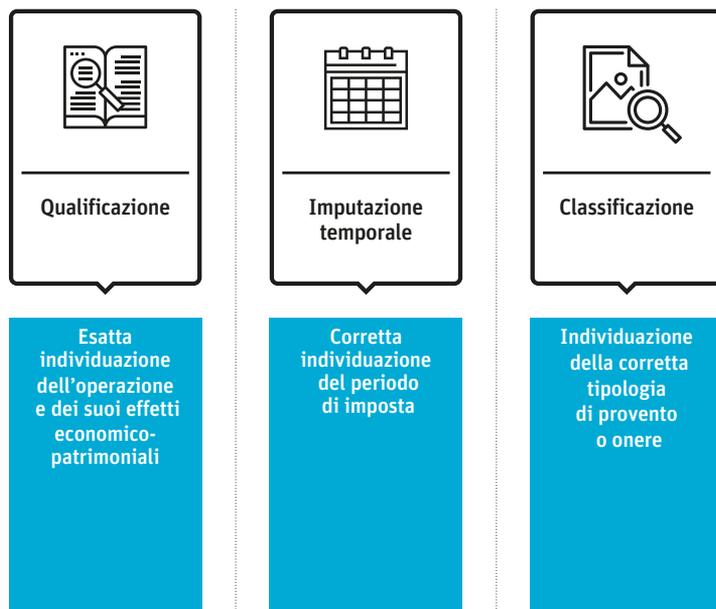
1. IL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA



reddito devono concorrere a determinare la base imponibile.

Si fa presente che risultano, quindi, estranei al principio di derivazione rafforzata sia la valutazione sia la quantificazione dei componenti di reddito. Per queste ultime categorie, pertanto, continuano ad applicarsi le regole del Tuir anche per i soggetti tenuti alla derivazione rafforzata. La circolare 7/E del 2011 ha chiarito che la rilevanza fiscale dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati in bilancio presuppone che i principi contabili di riferimento siano stati correttamente applicati. In caso contrario l'amministrazione finanziaria determinerà l'imponibile applicando i corretti criteri di qualificazione, imputazione

2. DEFINIZIONI (CIRCOLARE 7/E/2011)



temporale e classificazione previsti dai principi contabili (**slide 2**).

Per meglio comprendere la portata della normativa e le definizioni si fa presente quanto ricordato da Assonime a pagina 69 della circolare 14 del 2017: «Occorre distinguere tra le valutazioni che sono propedeutiche alle qualificazioni, ossia all'identificazione della natura dell'operazione da rappresentare in bilancio (ad esempio nel caso di prestito infruttifero occorre determinare qual è l'importo che ha la natura di apporto e ciò implica una valutazione, così come quelle legate alla verifica del trasferimento dei rischi e benefici), dalle valutazioni che sono compiute in modo indipendente dalle qualificazioni di bilancio e che si innestano quindi su un fatto gestio-

nale rappresentato già in base alla sua sostanza economica (ad esempio svalutazione di un credito già rilevato con il criterio del costo ammortizzato). Mentre nel primo caso gli atti valutativi conformi alla corretta applicazione dei principi contabili assumono diretta rilevanza fiscale, perché parte integrante delle qualificazioni, nel secondo caso operano a pieno le regole fiscali che circoscrivono la deduzione/tassazione delle componenti valutative. Motivi logico sistematici inducono a ritenere che questo criterio guida possa essere seguito anche in sede di applicazione del principio di derivazione dal bilancio Oic».

In conclusione, il principio di derivazione “rafforzata” si distingue dal principio di derivazione “semplice” in quanto:

- nel primo caso le regole civilistiche, declinate dai principi contabili, riguardanti le qualificazioni, le imputazioni temporali dei componenti e le classificazioni assumono rilevanza fiscale anche in deroga alle specifiche disposizioni del Testo unico;
- nel caso della derivazione “semplice” il reddito imponibile è determinato sempre partendo dall'utile dell'esercizio ma con l'applicazione delle variazioni in aumento e in diminuzione derivanti da tutte le norme tributarie (doppio binario completo).

I soggetti interessati

Vediamo quali sono i soggetti interessati al principio di derivazione rafforzata. L'articolo 83 del Tuir prevede che

i soggetti che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del Codice civile, diversi dalle microimprese, applicano il principio di derivazione rafforzata. Quindi le microimprese continuano ad applicare il principio di derivazione semplice. Sono i soggetti che, ai sensi dell'articolo 2435 ter del Codice civile, nel primo esercizio o per due esercizi consecutivi non superano due dei seguenti limiti di bilancio con l'ulteriore condizione di non aver emesso titoli negoziati in mercati regolamentati:

- ❶ totale attivo: 175 mila euro;
- ❷ totale vendite e prestazioni di servizi: 350 mila euro;
- ❸ numero dipendenti: 5 unità (slide 3).

Sono invece assoggettati a tutte le regole della derivazione rafforzata i soggetti che hanno le caratteristiche per applicare il bilancio in forma abbreviata in quanto non superano nel primo esercizio o per due esercizi consecutivi due dei limiti previsti, in questo caso, dall'articolo 2435 bis del Codice civile.

Si fa presente che, dal punto di vista letterale, la norma in vigore esclude l'applicazione del principio di derivazione rafforzata per le microimprese anche quando queste ultime decidessero di redigere il bilancio in forma abbreviata oppure ordinaria. La norma infatti fa esclusivo riferimento alle microimprese in termini dimensionali e non tiene conto della facoltà concessa alle stesse di redigere comunque un bilancio di "categoria" superiore. A tale proposito si ricorda che il Consiglio nazionale dei dottori

3. I SOGGETTI INTERESSATI



Applicano la derivazione
forzata

I soggetti che redigono
il bilancio in conformità
alle disposizioni
del Codice civile

Compresi i soggetti
che redigono il bilancio
in forma abbreviata
(articolo 2435bis
del Codice civile)



Sono esclusi e applicano la
derivazione semplice

Le micro-imprese ai sensi
dell'articolo 2435ter del
Codice civile

Anche se redigono per
scelta un bilancio di rango
superiore

commercialisti e degli esperti contabili (Cndcec) ha suggerito di modificare la norma tributaria per consentire anche alle microimprese che decidono di presentare un bilancio in forma abbreviata o ordinaria di applicare il principio di derivazione rafforzata per evitare i costi dell'applicazione del doppio binario.

La circolare Assonime 14 del 2017 ha fornito alcuni spunti riguardanti le categorie di soggetti interessati alle regole della derivazione rafforzata:

- *imprese di assicurazione*. La posizione di Assonime che riteneva applicabile, in linea di principio, la derivazione rafforzata anche per le imprese assicurative è stata confermata ufficialmente dalla relazione illustrativa al decreto del 3 agosto 2017;

■ *società di persone in contabilità ordinaria*. Da un'analisi logico-sistematica Assonime arriva alla conclusione che «le società di persone siano di per sé escluse dall'ambito soggettivo di applicazione del principio di derivazione rafforzata». Naturalmente la stessa conclusione deve valere nell'ipotesi di imprese individuali in contabilità ordinaria;

■ *stabili organizzazioni italiane di società non residenti*. Viene evidenziato che, ai sensi dell'articolo 152 del Tuir, le stabili organizzazioni devono attenersi alle stesse regole contabili che dovrebbe adottare la casa madre, nell'ipotesi in cui fosse residente in Italia, per redigere il prospetto contabile sulla base del quale calcolare il reddito imponibile. Partendo da questo presupposto che prevede per questi soggetti comunque l'utilizzo dei principi Oic si ritiene, di conseguenza, applicabile la derivazione rafforzata;

■ *Cfc e esteroinvestizioni*. A seguito di un'analisi della normativa Assonime arriva a concludere che non parrebbe applicabile la derivazione rafforzata sia nel caso delle controlled foreign companies (articolo 167 del Tuir) sia nel caso di esteroinvestizione di società estere con attrazione a imposizione in Italia, dal momento che, in entrambi i casi, i soggetti coinvolti non hanno alcun obbligo di redigere un bilancio in base agli Oic.

Il decreto 3 agosto 2017

L'estensione del principio di derivazione rafforzata agli Oic adopter in-

trodotta dall'articolo 13 bis del DL 244/2016 con una modifica all'articolo 83 del Tuir necessitava di un decreto di attuazione che delineasse quali disposizioni già in vigore per gli Ias adopter (Dm n. 48 del 1° aprile 2009 e Dm 8 giugno 2011) assumono ora rilevanza anche per i soggetti che redigono il bilancio secondo il Codice civile. A tal fine è stato emanato dall'Economia il decreto ministeriale 3 agosto 2017 strutturato in tre articoli che prevedono, in sintesi:

■ **Modifiche al Dm 8 giugno 2011**. In particolare sono state introdotte norme volte:

① a chiarire la rilevanza fiscale delle componenti di reddito imputate direttamente a patrimonio netto (si veda paragrafo specifico);

② a evitare problemi di asimmetria fiscale nel caso di strumenti finanziari partecipativi con opzione a seguito del mancato esercizio dei diritti connessi da parte del sottoscrittore;

③ a regolare gli aspetti fiscali dell'applicazione del costo ammortizzato nel caso dei finanziamenti infragruppo infruttiferi o a tassi significativamente diversi da quelli di mercato (si veda più oltre);

④ a specificare che la finalità di copertura di uno strumento finanziario derivato può essere attestata, oltre che da un atto avente data certa anteriore o contestuale alla negoziazione del relativo strumento, anche con la rilevazione dello stesso tra gli strumenti finanziari derivati di copertura del primo bilancio di esercizio approvato successivamente alla data della sua

negoziatore. Quindi uno strumento designato di copertura nel bilancio successivo alla negoziazione diventa tale anche ai fini fiscali.

■ **Disposizioni compatibili per gli Oic adopter.** In particolare sono state definite quali norme del Dm 48 del 1° aprile 2009 e del Dm 8 giugno 2011 si applicano anche ai soggetti che redigono il bilancio con le regole del Codice civile (si vedano i paragrafi specifici).

■ **Clausola di salvaguardia.** Il decreto ha introdotto una clausola di salvaguardia con l'intento di tutelare i soggetti che nell'attesa del Dm si sono trovati, con riferimento al periodo d'imposta 2016 (primo anno di applicazione della derivazione rafforzata per gli Oic adopter), a dover adottare comportamenti in fase di determinazione della base imponibile Ires e Irap senza un supporto normativo e interpretativo adeguato. In tal senso è stato specificato che, con riferimento ai periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto, per i quali i termini di versamento a saldo delle imposte dirette sono scaduti a tale data, sono fatti salvi gli effetti sulla determinazione della base imponibile generati dall'applicazione di norme fiscali anche non coerenti con l'applicazione del decreto medesimo.

Componenti imputati a patrimonio netto

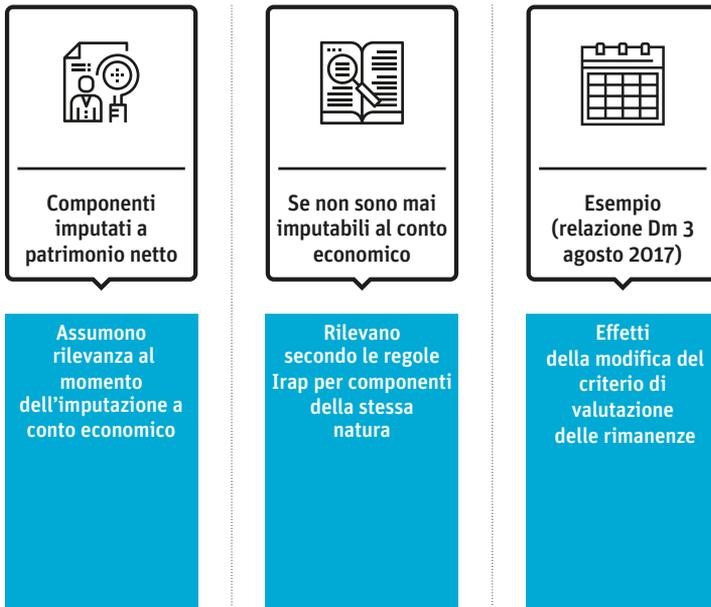
Con l'intervento sul Dm 8 giugno 2011 si è inteso chiarire la rilevanza fiscale, ai fini Ires e Irap, dei componenti im-

putati direttamente a patrimonio netto per i quali non è mai prevista l'imputazione a conto economico. In tal caso viene chiarito che gli effetti fiscali sono determinati «secondo le disposizioni applicabili ai componenti imputati al conto economico aventi la medesima natura». Nella relazione illustrativa al decreto viene chiarito che per indagarne la natura è necessario analizzare le indicazioni dei principi contabili di riferimento. Anche ai fini della base imponibile Irap i componenti imputati a patrimonio netto diventeranno rilevanti fiscalmente solo al momento della loro effettiva imputazione a conto economico. Qualora si dovesse trattare di componenti che non verranno mai rigirati a conto economico (la relazione illustrativa esemplifica il caso del cambiamento di criterio di valutazione delle rimanenze che genera differenze di valore che vanno a patrimonio netto in via definitiva) si prevede che assumano rilievo fiscale «secondo le disposizioni e i principi generali Irap applicabili ai componenti imputati a conto economico aventi la medesima natura» (slide 4).

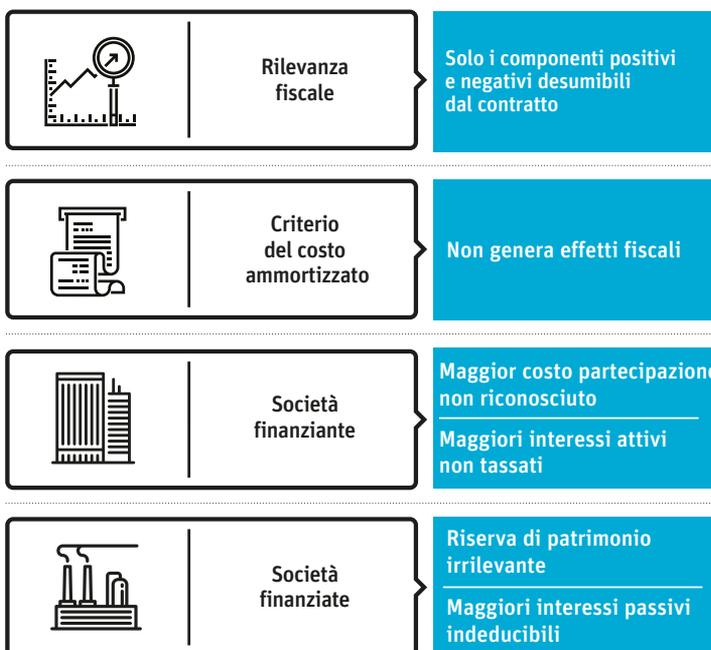
Finanziamenti infruttiferi e costo ammortizzato

La modifica è volta a sterilizzare, ai fini fiscali, le risultanze dell'applicazione del criterio di valutazione del costo ammortizzato ai finanziamenti infragruppo infruttiferi a tassi significativamente diversi da quelli di mercato quando la loro finalità è il rafforza-

4. IRAP PER COMPONENTI A PATRIMONIO NETTO



5. FINANZIAMENTI INFRAGRUPPO



mento patrimoniale della società finanziata. In sintesi, non assumono rilevanza fiscale:

- per la società partecipata: ❶ la riserva per *demed contribution* iscritta nel patrimonio netto (rappresenta di fatto la differenza tra il debito contabilizzato e quanto ottenuto per cassa); ❷ gli interessi passivi rilevati a conto economico in misura maggiore rispetto a quella desumibile dal contratto di finanziamento;
- per la società partecipante: ❶ l'incremento del costo fiscale della partecipazione nella partecipata; ❷ i maggiori interessi attivi rilevati a conto economico rispetto a quelli che risultano dal contratto di finanziamento.

La relazione illustrativa evidenzia infine che «resta ferma la rilevanza fiscale di tutte le ipotesi in cui l'applicazione del criterio del costo ammortizzato non determini la rilevazione di componenti nello stato patrimoniale come nel caso in cui il confronto del tasso di interesse applicato nel contratto di finanziamento rispetto a quello di mercato comporti l'emersione di una day one loss/profit a conto economico» (slide 5).

Per il Dm 48/2009

Sono state estese ai soggetti Oic adoper le seguenti disposizioni:

- le deroghe alla competenza e la rilevanza del principio di prevalenza della sostanza sulla forma. In sostanza sono riconosciute fiscalmente le qualificazioni di bilancio, come declinate dai principi contabili Oic, ispirate al

principio della prevalenza della sostanza sulla forma. Quindi nell'assunzione di costi e ricavi devono intendersi non applicabili le disposizioni dell'articolo 109 commi 1 e 2 del Tuir che riguardano le condizioni di certezza e determinabilità delle componenti di reddito e la determinazione dell'esercizio di competenza legato alle risultanze negoziali e all'acquisizione/passaggio della proprietà dei beni. Una prima significativa interpretazione in linea con questo principio è stata fornita dalle Entrate con la risoluzione 77/E del 2017, con la quale si è arrivati alla conclusione che «alla luce della nuova formulazione dell'articolo 83 del Tuir, deve ritenersi che la medesima imputazione temporale prevista in ambito civilistico per l'operazione di "sale and lease back" debba assumere rilevanza anche ai fini fiscali. Pertanto, la plusvalenza realizzata concorrerà alla formazione del reddito ripartita in funzione della durata del contratto di locazione finanziaria a partire dal momento in cui inizia a decorrere il contratto di locazione finanziaria» (slide 6);

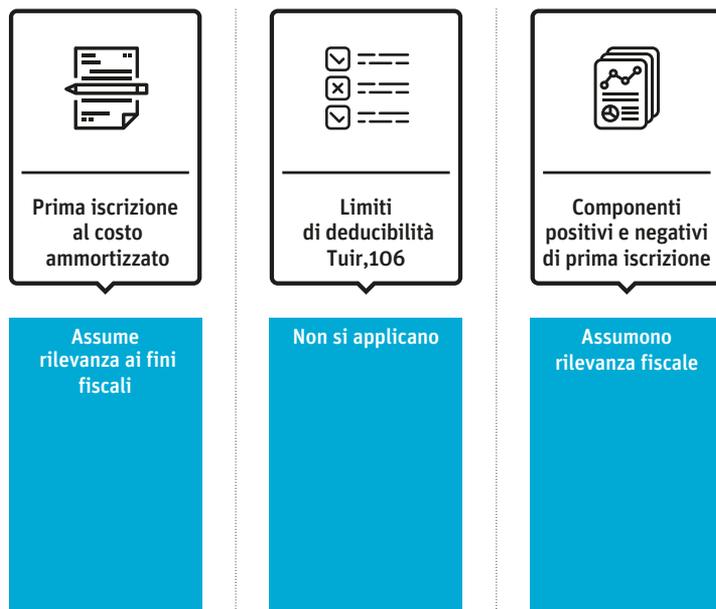
- la conferma dell'applicazione di alcune categorie di disposizioni fiscali. Si tratta delle norme: ❶ che limitano la rilevanza di ammortamenti, valutazioni, accantonamenti, deduzione di alcuni costi; ❷ che prevedono la tassazione/deduzione per cassa di alcuni costi e oneri, il frazionamento, l'esclusione o l'esenzione di alcuni componenti positivi;
- la conferma del riconoscimento della prima iscrizione dei crediti a se-

6. RILEVANZA DELLE SCELTE CONTABILI

	Componenti imputati a patrimonio per applicazione principi Oic	Sono sempre rilevanti
	Prevalenza sostanza sulla forma	Prevale anche sulle norme fiscali
	Norme Tuir 109, commi 1 e 2	Inapplicabili
	Un esempio	Plusvalenza da lease back risoluzione 77/E del 23 giugno 2017

guito di applicazione del costo ammortizzato. In sostanza, per effetto dell'Oic 15 la prima iscrizione di un credito può divergere dal valore nominale dello stesso a seguito dell'applicazione del criterio del costo ammortizzato. La disposizione prevede che i limiti previsti dall'articolo 106, commi 1 e 3, non si applicano a queste differenze emergenti dalla prima iscrizione dei crediti. Sul punto si veda la circolare 7/E del 2011 paragrafo 4.1 emanata per gli Ias adopter ma che diventa attuale anche nella tematica qui affrontata che conclude con riferimento alle voci definite *day one loss / profit* nel seguente modo: «In altri termini, con riferimento agli effetti fiscali della prima iscrizione dei crediti: - il differenziale (negativo) emerso non

7. LA CONTABILIZZAZIONE DEI CREDITI



deve sottostare ai limiti di deducibilità imposti dall'articolo 106 del Tuir; - eventuali componenti positivi o negativi di prima iscrizione parteciperanno integralmente alla determinazione del risultato di periodo» (slide 7);

- le regole per transazioni tra soggetti che applicano regole diverse. Viene esteso ai soggetti Oic il principio per cui la derivazione rafforzata non deve determinare doppia deduzione o nessuna deduzione di componenti negativi ovvero doppia tassazione o nessuna tassazione di componenti positivi. Viene previsto che il divieto di doppia tassazione o di doppia deduzione è riferito al singolo contribuente e quindi non si impone una coerenza di rappresentazione in bilancio tra i partecipanti a una medesima transazione. Il prin-

cipio di non necessaria coerenza si applica dunque alle transazioni tra Ias adopter e soggetti diversi (tra cui gli Oic adopter), ma anche tra soggetti Oic adopter e microimprese e infine - come evidenziato nella relazione illustrativa al decreto - anche tra due soggetti Oic adopter quando i principi contabili consentono «di rappresentare le operazioni intercorse tra loro con criteri non omogenei (vedasi, in particolare, l'obbligo/facoltà di applicare il criterio del costo ammortizzato previsto dagli Oic 15 e 19)» (slide 8).

- la deroga per operazioni con azioni, partecipazioni e titoli e il caso delle ritenute o crediti d'imposta. Viene esclusa l'applicazione della derivazione rafforzata nei casi citati in quanto, come specifica in modo chiaro la relazione illustrativa, si tratta di istituti di carattere tributario che per le loro specifiche caratteristiche impongono un trattamento omogeneo e identico per tutti i partecipanti alle operazioni/transazioni, indipendentemente dai criteri contabili adottati.

Per il Dm 8 giugno 2011

Vengono estese ai soggetti Oic adopter le seguenti norme:

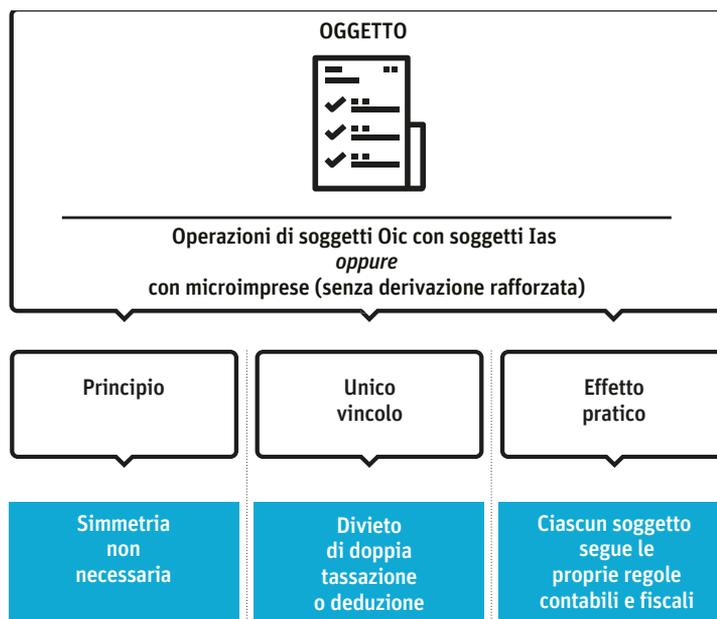
- il concetto di strumentalità degli immobili, chiarendo che il concetto di strumentalità, al fine di poter dedurre gli ammortamenti, è quello previsto dall'articolo 43 del Tuir e non quello indicato dall'Oic 16;
- le regole per qualificazione e classificazione degli strumenti finanziari assimilati. Si disattiva la rilevanza fi-

scale della qualificazione e classificazione in bilancio e si confermano le disposizioni previste dall'articolo 109 comma 9 del Tuir;

■ l'estensione delle norme sui derivati. In particolare, si applicano ai soggetti Oic sia le disposizioni che confermano l'irrelevanza ai fini tributari degli effetti della copertura di flussi finanziari fino a quando questi flussi non sono imputati a conto economico sia la modifica, già commentata, che identifica la finalità di copertura del derivato anche dalla indicazione, di tale fine, nel primo bilancio approvato successivamente alla negoziazione. La circolare del Cndcec del 30 ottobre 2017 evidenzia come l'estensione del richiamo anche all'articolo 7 del decreto consente di affermare che si assumono come relazioni di copertura anche le cosiddette coperture parziali. Infine sul tema si segnala che in data 10 gennaio 2018 è stato emanato un decreto volto a dare riconoscimento fiscale all'eventuale scorporo contabile degli strumenti finanziari derivati operato in bilancio in base alla corretta applicazione dei principi contabili;

■ le norme per le passività di scadenza o ammontare incerti. L'articolo 107 del Tuir che riguarda le regole di deduzione degli accantonamenti si applica a tutti i componenti iscritti a fronte di passività di scadenza o ammontare incerti che hanno i requisiti previsti dal principio contabile Oic 31. Questo vale anche se i componenti negativi non sono iscritti tra gli accantonamenti ma direttamente sulla base della natura delle spese che generano le passività.

8. SOGGETTI CON CRITERI CONTABILI/FISCALI DIVERSI



Infatti il nuovo principio Oic 12 prevede che «gli accantonamenti ai fondi rischi e oneri sono iscritti prioritariamente nelle voci di conto economico delle pertinenti classi (B, C o D), dovendo prevalere il criterio di classificazione “per natura” dei costi».

Inoltre viene bene evidenziato dalla relazione illustrativa che, ai fini fiscali, si considerano accantonamenti anche gli oneri di attualizzazione delle passività. Con il nuovo Oic 31, infatti, è stata eliminata la disposizione che non consentiva l'attualizzazione dei fondi rischi e oneri. Oggi l'orizzonte temporale è un elemento che si può considerare nella stima ma i componenti di reddito che ne derivano sono da trattare con le regole degli accantonamenti.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Luca
Miele
relatore

L'Ace si adegua ai nuovi bilanci

Con il decreto del 3 agosto l'Economia ha riallineato l'agevolazione per gli incrementi di capitale proprio con le disposizioni del Codice civile operative dal 2016

Il decreto 3 agosto 2017 del Mef (di seguito: Decreto) ha sostituito il precedente decreto attuativo dell'agevolazione alla crescita economica (Ace) del 14 marzo 2012, con lo scopo primario di disciplinare le ricadute sull'agevolazione dei nuovi criteri previsti nella redazione del bilancio di esercizio e di eliminare talune criticità applicative.

L'Ace consiste in una deduzione dalla base imponibile dell'Ires (tralasciando in questa sede le regole per i soggetti Irpef) il cui importo è determinato applicando un tasso di rendimento nozionale all'incremento di capitale proprio verificatosi nei periodi d'imposta successivi al 2010 (la «base Ace»).

Gli incrementi di capitale proprio rilevanti sono costituiti dagli utili por-

tati a nuovo e dai conferimenti in denaro dei soci; non rilevano gli apporti in natura e le riserve di patrimonio netto di natura valutativa. I decrementi del capitale proprio riguardano, invece, le distribuzioni di riserve di utili o capitale ai soci; al contrario, le perdite civilistiche non rilevano come decrementi della base Ace.

In ogni caso, se il patrimonio netto di fine esercizio risultasse inferiore alla base Ace, la deduzione è calcolata applicando l'aliquota di rendimento nominale sul primo ammontare («limite del patrimonio netto»).

È possibile portare la deduzione Ace così calcolata a solo scomputo della base imponibile positiva dell'esercizio. La deduzione non può concorrere, infatti, alla formazione della perdita fiscale. In tal caso, la deduzione Ace non fruita (l'«eccedenza Ace») è riportabile a riduzione della base imponibile positiva dei successivi periodi d'imposta, ovvero è trasformabile in un credito Irap.

Analizziamo le principali innovazioni del Decreto suddividendole in due comparti:

- le norme volte a precisare gli effetti sull'Ace delle regole contabili introdotte dal Dlgs 139/2015;
- le disposizioni preordinate a precisare norme di rango primario e a eliminare talune criticità riscontrate nell'applicazione del beneficio.

Afferiscono al **primo gruppo** le disposizioni del Decreto che regolamentano: ❶ le operazioni su azioni proprie; ❷ i finanziamenti infruttiferi infragruppo; ❸ le obbligazioni con-

1. LE NUOVE DISPOSIZIONI DI ATTUAZIONE DELLA DISCIPLINA ACE



Il Dm 3 agosto 2017 ha revisionato le disposizioni di attuazione dell'Ace con alcune norme che, sulla base della loro finalità, possono essere idealmente divise in due macro aggregati

Disposizioni volte a revisionare la disciplina Ace per gestire gli effetti delle modifiche apportate con il Dlgs 139/2015 in tema di composizione e struttura del bilancio

Disposizioni finalizzate a:

- Precisare norme di rango primario (es. trasformazione delle eccedenze Ace in credito di imposta Irap)
- Chiarire aspetti che determinavano incertezze e distorsioni nella determinazione dell'ace (es. irrilevanza delle plusvalenze derivanti da conferimenti d'azienda)

vertibili; ❹ la valutazione dei derivati; ❺ la correzione di errori contabili.

Il **secondo gruppo** è essenzialmente costituito dalle disposizioni su: ❶ la sterilizzazione dell'incremento delle consistenze di titoli e valori mobiliari; ❷ l'irrilevanza Ace della plusvalenza da conferimento d'azienda; ❸ il calcolo dell'agevolazione per le stabili organizzazioni; ❹ l'estensione del perimetro delle disposizioni antielusive.

Le operazioni su azioni proprie

A seguito del Dlgs 139/2015 le azioni proprie acquistate non sono più iscritte nell'attivo di stato patrimoniale in contropartita a una riserva di utili non disponibile, ma il loro acqui-

2. ACE - OPERAZIONI SU AZIONI PROPRIE



L'acquisto di azioni proprie ha effetti differenziati sull'Ace in base alla sua finalità

- 1 Se la finalità è l'annullamento delle azioni (articolo 2357-bis Codice civile) si determina una variazione negativa permanente della base per un ammontare pari alla riserva negativa iscritta in sede di acquisto
- 2 Se la finalità non è l'annullamento delle azioni si determina una variazione negativa temporanea della base nei limiti della base Ace costituita da riserve di utili. La successiva cessione delle azioni proprie espande la base Ace per l'ammontare della variazione negativa effettuata in sede di acquisto. Se la cessione è effettuata ad un prezzo superiore, il differenziale tra il prezzo di cessione e quello di acquisto incrementa la base Ace; se la cessione è effettuata ad un prezzo inferiore, il differenziale tra il prezzo di cessione e quello di acquisto riduce la base Ace

sto comporta la riduzione del patrimonio netto per effetto dell'iscrizione di una riserva negativa per azioni proprie. Solo al momento dell'annullamento delle azioni proprie è necessario stornare questa riserva negativa in contropartita alla riduzione del capitale sociale per il valore nominale delle azioni e alle altre poste di patrimonio netto per l'eccedenza del prezzo di acquisto sul valore nominale.

Ai fini Ace, l'articolo 5, comma 4 del Decreto differenzia gli effetti dell'acquisto di azioni proprie in base alla sua finalità.

Gli acquisti effettuati ai sensi dell'articolo 2357-bis Cc – avendo un'espressa finalità di annullamento delle azioni – determinano una variazione negativa della base Ace per un ammonta-

re pari alla riserva negativa iscritta in sede di acquisto.

Di contro, gli acquisti ex articolo 2357 Cc – non essendo necessariamente finalizzati all'annullamento delle azioni – determinano una variazione in diminuzione temporanea della base Ace nei limiti dell'ammontare di quest'ultima costituita da riserve di utili. Pertanto, l'iscrizione della riserva negativa non determina alcuna variazione negativa della base Ace nella misura in cui quest'ultima sia integralmente costituita da conferimenti in denaro. Il carattere temporaneo della variazione effettuata all'atto dell'iscrizione della riserva consente di espandere nuovamente la base Ace per l'ammontare della variazione negativa effettuata in sede di acquisto nel caso di cessione delle azioni proprie.

Nell'eventualità in cui la cessione sia effettuata a un prezzo superiore a quello di acquisto, il differenziale viene equiparato a un conferimento in denaro e conseguentemente esplica rilevanza come variazione in aumento della base Ace da aggiungersi al ripristino della base Ace sterilizzata al momento dell'acquisto; nel caso inverso, di cessione conclusa a un prezzo inferiore a quello di acquisto, la base Ace subisce una variazione in diminuzione a carattere definitivo, con possibile emersione anche di una base Ace negativa in grado di neutralizzare la valenza Ace di successivi apporti o utili.

Se, invece, le azioni proprie acquistate ai sensi dell'articolo 2357 Cc sono annullate, deve essere operata una ri-

duzione della base Ace in misura pari alla differenza tra il costo di acquisto delle azioni e il decremento già eventualmente operato in sede di acquisto delle azioni stesse, trasformandolo da riduzione temporanea a decremento permanente, con possibile emersione anche di una base Ace negativa.

La riserva negativa per azioni proprie va esclusa dal computo del patrimonio netto di fine esercizio che, ai sensi dell'articolo 11 del Decreto, rileva come limite alla fruizione della base Ace. In tal senso si esprime letteralmente il Decreto; ciò dovrebbe significare che il patrimonio netto si incrementa per effetto dell'annullamento di una componente negativa. Restano dubbi circa la *ratio* di tale previsione.

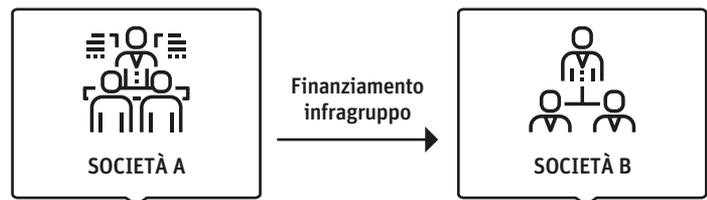
Resta da chiarire il regime Ace nel caso in cui le azioni proprie vengano assegnate gratuitamente (ad esempio assegnazione ai dipendenti nell'ambito di un piano di incentivazione). Si ritiene che si configuri un decremento permanente della base Ace, in misura pari al costo di acquisto delle azioni proprie assegnate.

I finanziamenti infruttiferi infragruppo

Il Decreto chiarisce anche gli effetti Ace di un finanziamento infragruppo erogato dai soci. La nuova formulazione dell'Oic 15 e dell'Oic 19 prevede, nella frequente ipotesi in cui il tasso di interesse del finanziamento sia inferiore a quello di mercato, l'attualizzazione del prestito al tasso di mercato.

Il differenziale tra il valore nominale

3. ACE - FINANZIAMENTI INFRUTTIFERI INFRAGRUPPO



L'incremento della partecipazione non rileva nel calcolo della sterilizzazione antielusiva della base Ace da effettuarsi in capo al conferente per l'ammontare dei conferimenti in denaro effettuati a favore di altre società del gruppo. Rileva, tuttavia, nel calcolo della sterilizzazione antielusiva relativa all'incremento dei crediti di finanziamento infragruppo

L'incremento di patrimonio netto derivante da finanziamenti infruttiferi o a tasso diverso da quello di mercato erogati dai soci a favore delle società del gruppo non assume rilevanza ai fini della determinazione della variazione in aumento del capitale proprio

del finanziamento e il relativo valore attualizzato deve essere iscritto come componente positiva di patrimonio netto da parte della società debitrice e a incremento della partecipazione da parte della società creditrice.

L'applicazione del criterio del costo ammortizzato comporta la necessità di rilevare per il creditore interessi attivi effettivi e per il debitore interessi passivi effettivi in entrambi i casi superiori a quelli nominali. Precisamente, questi interessi sono contabilizzati dalla società debitrice in contropartita al debito per il finanziamento e dalla società creditrice a incremento del credito erogato; in tal modo il credito e il debito iscritti al loro valore attuale sono ricondotti a scadenza al loro valore nominale.

4. OBBLIGAZIONI CONVERTIBILI



Il valore nominale di un'obbligazione convertibile deve essere contabilmente ripartito in un ammontare attribuibile all'obbligazione in senso stretto e in un importo relativo al diritto di conversione (warrant)

Al momento di emissione dell'obbligazione convertibile l'emittente iscrive il warrant in una riserva di patrimonio netto

Tale riserva rileva per l'emittente come variazione in aumento della base Ace solamente dal momento in cui l'opzione di conversione è effettivamente esercitata dal sottoscrittore

In merito il Decreto precisa - articolo 5, comma 5 - che non costituisce una variazione positiva della base Ace l'incremento di patrimonio netto contabilizzato dalla società debitrice.

Al contempo l'incremento della partecipazione iscritto dalla società creditrice, per quanto previsto dall'articolo 10, comma 2, ultimo periodo del Decreto, non rileva nel calcolo della sterilizzazione antielusiva della base Ace da effettuarsi in capo al conferente per l'ammontare dei conferimenti in denaro effettuati a favore di altre società del gruppo. L'incremento delle partecipazioni rileva, invece, nel computo della sterilizzazione antielusiva richiesta dall'articolo 10, comma 3, lettera c) del Decreto, a norma del quale la base Ace deve essere ridotta di un

ammontare pari all'incremento dei crediti di finanziamento infragruppo registrato tra la data del 31 dicembre 2010 e quella del 31 dicembre dell'esercizio in corso.

Il Decreto nulla dice, invece, in merito alla rilevanza ai fini Ace dei maggiori interessi attivi e passivi contabilizzati rispettivamente dal creditore e del debitore; in assenza di una specifica disposizione deve ritenersi che tali componenti, confluendo nell'utile d'esercizio, debbano contribuire per entrambi i soggetti alla formazione della base Ace.

La valutazione dei derivati

All'articolo 5, comma 8, lettera a), il Decreto prevede la generale irrilevanza nella formazione della base Ace degli utili derivanti dalla valutazione al fair value degli strumenti finanziari derivati. La relazione illustrativa al Decreto precisa, inoltre, che la sterilizzazione della fluttuazione del fair value di tali strumenti prescinde dalla modalità di contabilizzazione adottata in bilancio.

In primo luogo, non contribuiscono quindi alla formazione della base Ace le riserve di *cash flow hedge* contabilizzate nel patrimonio netto per la copertura dei flussi finanziari attesi. In effetti queste riserve – qualificandosi come non disponibili – risulterebbero già escluse a norma della disposizione della lettera b), comma 2, articolo 5 del decreto.

È altresì irrilevante la fluttuazione

del fair value di strumenti derivati contabilizzati secondo il fair value hedging. In tal caso la variazione di fair value contabilizzata in conto economico deve essere sterilizzata dall'utile di esercizio – che se non distribuito contribuisce a rilevare come incremento della base Ace – solo nella misura in cui la variazione di fair value positiva del derivato di copertura ecceda il corrispettivo differenziale negativo di fair value dello strumento coperto.

È anche prevista l'irrilevanza nella formazione della base Ace delle variazioni positive di fair value imputate al conto economico di derivati non contabilizzati secondo il metodo dell'*hedging accounting*.

Tanto la riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi quanto la quota del risultato dell'esercizio che deriva dalla valutazione al fair value dei derivati dovrebbero assumere rilevanza in sede di determinazione del patrimonio netto contabile da confrontare, ai sensi dell'articolo 11 del Decreto, con la variazione in aumento del capitale proprio («limite del patrimonio netto»). E ciò ancorché la riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi non vada considerata nel computo del patrimonio netto per una serie di finalità civilistiche ma svolga esclusivamente una funzione di memoria.

Le obbligazioni convertibili

In base ai nuovi principi contabili na-

5. RETTIFICHE DA ERRORI CONTABILI



Le rettifiche per la correzione di errori contabili impattano sul patrimonio netto nel caso di errori rilevanti, ovvero sono iscritte in conto economico influenzando l'utile d'esercizio nel caso di errore non rilevante

Le rettifiche di errori contabili rilevanti richiedono la correzione della base Ace dell'esercizio nel quale l'errore è stato commesso e degli esercizi successivi mediante la presentazione di dichiarazioni integrative

Le rettifiche di errori contabili non rilevanti esplicano effetto nella determinazione della base Ace: infatti influenzano l'utile dell'esercizio in cui l'errore è rilevato e quindi il suo accantonamento a riserva

zionali, il valore nominale di un'obbligazione convertibile – prestito obbligazionario che prevede la possibilità per il sottoscrittore di convertire l'obbligazione in capitale di rischio del soggetto emittente – deve essere contabilmente ripartito in un ammontare attribuibile all'obbligazione in senso stretto e in un importo afferente al derivato che dà diritto alla conversione («warrant»).

Questo trattamento contabile dello strumento può determinare un impatto al livello Ace per il soggetto emittente dell'obbligazione convertibile, in quanto quest'ultimo contabilizza il valore del derivato in una riserva di patrimonio netto. Tale importo è ricavato per differenza tra il valore nominale dello strumento e l'ammonta-

6. STERILIZZAZIONE BASE ACE

Ai soggetti diversi da quelli che svolgono attività finanziarie ed assicurative si applica la sterilizzazione della base Ace fino a concorrenza dell'incremento delle consistenze di titoli e valori mobiliari rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010. La ratio è quella di evitare che si benefici dell'Ace per il capitale proprio utilizzato per incrementare attività meramente finanziarie e non per realizzare un rafforzamento dell'apparato produttivo. La norma ha carattere sistematico e non può essere disapplicata con istanza d'interpello probatorio

L'incremento dei titoli e valori mobiliari va rilevato tenendo in considerazione il valore di questi ultimi come emerge dal bilancio

Rientrano nella definizione di titoli e valori mobiliari anche le quote di Oicr

Sono esclusi dalla definizione di titoli e valori mobiliari:
 1) i certificati di deposito;
 2) i conti correnti;
 3) i depositi bancari;
 4) i contratti di pronti contro termine;
 5) le partecipazioni

re contabilizzato a titolo di obbligazione in senso stretto, definito a sua volta aggiornando al tasso d'interesse di mercato le cedole garantite dallo strumento e il valore nominale da rimborsare a scadenza. Il Decreto prevede che, ai fini Ace, questa variazione in aumento del capitale proprio assume rilevanza unicamente dalla data in cui il debito viene effettivamente convertito in capitale.

In altri termini, anche se l'importo del derivato è contabilizzato nel patrimonio netto del soggetto emittente fin dalla data di emissione dello strumento, questa componente di patrimonio rileva come variazione in aumento della base Ace solo dall'esercizio in cui viene esercitata l'opzione.

Errori contabili

I nuovi principi di redazione del bilancio distinguono gli errori contabili sulla base della rilevanza. La contabilizzazione degli errori di carattere rilevante è effettuata in contropartita agli utili portati a nuovo, o ad altra componente di patrimonio netto, esistente nell'esercizio di rilevazione dell'errore; di converso, gli errori non rilevanti sono contabilizzati a conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore, influenzando l'utile d'esercizio.

La relazione illustrativa al Decreto – nonostante l'assenza di previsioni nel Decreto stesso – afferma che la rilevazione di un errore qualificabile come rilevante comporta per il contribuente la necessità di presentare la dichiarazione integrativa del periodo d'imposta in cui è stato commesso l'errore al fine di rettificare in aumento o in diminuzione la base Ace e, conseguentemente, la misura dell'agevolazione fruita in tale esercizio. La dichiarazione integrativa deve essere presentata, sempre allo scopo di rettificare la base Ace, anche per gli eventuali periodi d'imposta intercorsi tra l'esercizio di compimento dell'errore e quello di rilevazione, con eventuale versamento delle maggiori imposte dovute, unitamente agli interessi e alle sanzioni ridotte applicabili.

Nel caso di errore non rilevante il contribuente non presenta dichiarazioni integrative per gli esercizi pregressi, ma l'errore – influenzando l'utile d'esercizio in cui è individuato

l'errore – concorre alla formazione di base Ace mediante l'accantonamento dell'utile a riserva.

Incremento consistenze di titoli e valori mobiliari

Tra le norme del Decreto non preordinate a regolamentare gli effetti delle nuove regole contabili sull'agevolazione rientra la sterilizzazione della base Ace da effettuarsi fino a concorrenza dell'incremento delle consistenze di titoli e valori mobiliari, rispetto a quelli risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

La ratio della disposizione – che non si applica ai soggetti che svolgono attività finanziarie ed assicurative di cui alla sezione K dell'Atecofin 2007 – è quella di escludere dall'agevolazione gli impieghi di capitale non preordinati a un rafforzamento produttivo dell'impresa. L'assenza di una logica antielusiva esclude, pertanto, che la disposizione possa essere oggetto di disapplicazione mediante la presentazione di un'istanza di interpello probatorio.

Sono esclusi dalla definizione di titoli e valori mobiliari i certificati di deposito, i conti correnti e i depositi bancari, i contratti di pronti contro termine. Non sono, ad oggi, pervenuti chiarimenti con riguardo alle polizze assicurative sulla vita. Queste, comunque, non rientrano nei valori mobiliari inclusi nella definizione dell'articolo 1, comma 1-bis, del Tuf, così come invece prescrive l'ar-

7. PLUSVALENZA DA CONFERIMENTO AZIENDA

Non assume rilevanza ai fini della determinazione della base Ace la quota di riserva di utili derivante da plusvalenze iscritte per effetto di conferimenti d'azienda o di rami d'azienda



ticolo 5, comma 3, ultimo periodo, del Dm 3 agosto 2017. Alcune polizze vita, non tutte, sono infatti incluse nel precedente comma 1, lettera w-bis, del medesimo articolo 1 del Tuf. Dal punto di vista letterale, quindi, le polizze assicurative sulla vita non rientrano mai nella definizione richiesta dal decreto di attuazione dell'Ace. Dal punto di vista sostanziale, possono esserci polizze che hanno una connotazione di investimento e per queste occorrerà verificare se, secondo l'interpretazione degli organi competenti, prevarrà il dato letterale o quello sostanziale.

Per espressa previsione normativa sono esclusi dall'applicazione di sterilizzazione anche le partecipazioni. Al contrario, risultano inclusi nella defi-

8. REVISIONE DISPOSIZIONI ANTIELUSIVE SPECIFICHE

Il decreto ridefinisce il perimetro di applicazione delle disposizioni antielusive che impongono la sterilizzazione della base Ace per specifiche operazioni poste in essere con soggetti infragruppo (i.e. conferimento in denaro; acquisto di azienda o partecipazioni; incremento dei crediti di finanziamento)



Il perimetro applicativo di tali sterilizzazioni si estende alle operazioni condotte con soggetti appartenenti al medesimo gruppo anche se residenti fiscalmente all'estero, tali soggetti possono duplicare l'agevolazione veicolando il beneficio Ace ad altro soggetto infragruppo



Il requisito del controllo è integrato anche nel caso in cui due società siano controllate da parte di una medesima persona fisica; in tal caso ai fini del controllo devono considerarsi anche le partecipazioni nelle società detenute dai familiari di quest'ultima

nizione in oggetto le quote di Oicr.

La relazione al Decreto, innovando il precedente chiarimento reso per la Dit, ha precisato che l'incremento dei titoli e valori mobiliari deve essere rilevato tenendo in considerazione il valore di questi ultimi come emerge dal bilancio, ossia attribuendo rilevanza anche alle eventuali dinamiche valutative di tali strumenti.

Conferimento d'azienda, plusvalenze irrilevanti

L'operazione di conferimento d'azienda, se condotta a valori correnti, può determinare l'emersione in capo al conferente di una plusvalenza o minusvalenza che coincide con il dif-

ferenziale esistente tra il valore corrente del complesso aziendale trasferito e il valore netto contabile al quale quest'ultimo era iscritto nel bilancio del conferente.

Questa componente economica potrebbe contribuire alla formazione di base Ace, posto che influenza il risultato dell'esercizio nel quale l'operazione è posta in essere il quale – se non distribuito ai soci – costituisce una variazione in aumento della base Ace.

La disposizione dell'articolo 5, comma 8, lettera b) del Decreto ha proprio la finalità di escludere questa plusvalenza dalla formazione della base Ace del conferente. La previsione sembra avere un effetto asimmetrico sulla creazione della base Ace, in quanto l'esclusione delle plusvalenze non è replicata per le eventuali minusvalenze da conferimento e, considerata l'assenza di una norma espressa, non appare possibile sterilizzare l'utile di esercizio di questa componente negativa.

Si noti, comunque, che la rilevazione della minusvalenza a conto economico può essere evitata se il conferente contabilizza l'operazione a valori contabili.

La disposizione esplica efficacia dall'esercizio 2018; nella determinazione della base Ace di questo esercizio è richiesta la sterilizzazione delle plusvalenze anche se rilevate a seguito di conferimenti posti in essere in esercizi antecedenti a quello di entrata in vigore della disposizione.

L'Ace e le stabili organizzazioni

Per le stabili organizzazioni il Decreto conferma i chiarimenti resi dall'amministrazione finanziaria con la circolare 21/E del 2015. L'agevolazione Ace è in tal caso parametrata sull'incremento del fondo di dotazione rispetto a quello esistente alla data del 31 dicembre 2010 considerato al netto degli utili di periodo.

Nell'eventualità in cui il fondo di dotazione contabile al 31 dicembre 2010 non sia considerato congruo a fini fiscali, l'ammontare di riferimento per il calcolo dell'agevolazione è rappresentato da quest'ultimo valore.

La congruità del fondo può essere ristabilita attraverso una variazione in aumento del reddito imponibile in sede di dichiarazione dei redditi. La variazione corrisponde all'ammontare degli interessi passivi correlati ai debiti figurativamente riclassificati per raggiungere la congruità fiscale.

È stabilito che la variazione fiscale necessaria per raggiungere la congruità fiscale del fondo di dotazione rileva come incremento della base Ace, ma per il solo periodo d'imposta a cui la dichiarazione si riferisce. Pertanto, in caso in cui la mancata congruità sia stata corretta con variazioni in dichiarazione, gli incrementi successivi del fondo di dotazione non rilevano fino a concorrenza della differenza positiva tra il fondo di dotazione congruo ai fini fiscali e il fondo di dotazione contabile al 31 dicembre 2010.

Estensione delle disposizioni antielusive

Il Decreto modifica anche le disposizioni antielusive volte a evitare la duplicazione del beneficio Ace nell'ambito di soggetti appartenenti al medesimo gruppo.

La previgente formulazione prevedeva l'applicazione delle disposizioni antielusive a specifiche operazioni (ad esempio conferimento in denaro, acquisto di azienda o partecipazioni, incremento dei crediti di finanziamento) intercorse tra soggetti del medesimo gruppo beneficianti dell'agevolazione Ace; pertanto, era esclusa l'applicazione di queste disposizioni se uno dei due soggetti risultava non residente. L'attuale formulazione estende invece le disposizioni antielusive specifiche anche alle operazioni concluse con controparti infragruppo non residenti che – pur non fruendo dell'agevolazione – potrebbero fungere da veicoli per la moltiplicazione del beneficio Ace.

Il Decreto amplia, inoltre, la nozione di gruppo in quanto si considerano società del gruppo le società controllate, controllanti o controllate da un medesimo soggetto ai sensi dell'articolo 2359 Cc, inclusi i soggetti diversi dalle società di capitali, con eccezione dello Stato e gli altri enti pubblici. Fanno parte del medesimo gruppo, quindi, anche le società controllate da una medesima persona fisica, il cui controllo è integrato tenendo conto anche delle partecipazioni possedute dai suoi familiari.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



**Roberto
Lugano**
relatore

«Super» e «iper»: così le regole 2018

*Viene meno
la possibilità
di agevolare
l'acquisto delle auto
Con la proroga
arriva la chance
per «salvare»
le quote residue
in caso di cessione
del bene*

Le agevolazioni per gli investimenti in beni ammortizzabili nuovi sono state prorogate per tutto il 2018 e, a determinate condizioni, anche per il 2019.

L'agevolazione nel tempo

Ripercorriamo sinteticamente i passaggi normativi:

- la legge 208/2015 ha introdotto per il 2016 il bonus fiscale prevedendo la maggiorazione figurativa del 40% da applicare al costo di acquisto del bene (superammortamenti);
- la legge 232/2016 ha prorogato questa disposizione a tutto il 2017, introducendo anche due nuove categorie di beni del progetto Industria 4.0: beni materiali strumentali

nuovi ad alto contenuto tecnologico, per i quali il costo di acquisizione è maggiorato del 150%; beni immateriali strumentali acquistati da soggetti che hanno acquisito beni materiali, per i quali il costo di acquisizione è maggiorato del 40% (iper ammortamenti);

■ la legge 205/2017 ha ulteriormente allargato la finestra temporale al 2018, con due varianti che riguardano i superammortamenti (**slide 1**):

- ① la maggiorazione del costo di acquisto scende dal 40% al 30%;
- ② sono sempre esclusi gli investimenti in autovetture e autoveicoli, anche se strumentali.

Per i superammortamenti, quindi, nel 2018 convivono due possibilità:

- investimenti “tardivi” del 2017, preceduti da ordine e acconto del 20% entro il 31 dicembre 2017, per i quali la maggiorazione rimane del 40 per cento;
- investimenti del 2018, con la maggiorazione ridotta al 30 per cento.

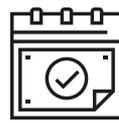
Questa duplicazione non si verifica invece per gli iperammortamenti, per i quali le regole 2017 e 2018 sono perfettamente identiche (**slide 2**).

Se entro il 31 dicembre 2018 verranno rispettate le ormai note condizioni di ordine e di acconto, la consegna dei beni potrà avvenire nel 2019, e precisamente:

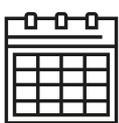
- entro il 30 giugno per i beni con superammortamento;
- entro il 31 dicembre per i beni con iperammortamento.

Per quanto riguarda in modo specifico la condizione del versamento dell’acconto del 20% in caso di acqui-

1. SUPERAMMORTAMENTO

 Proroga	 Estensione temporale	 Maggiorazione del costo	 Beni consegnati nel 2018 con acconto 2017
31/12/2018	30/06/2019	30%	Mantengono la maggiorazione del 40%

2. IPERAMMORTAMENTO

 Proroga	 Estensione temporale	 Beni immateriali	 Oneri documentali
31/12/2018	31/12/2019	Proroga con le stesse regole temporali	Dichiarazione (Perizia per beni > 500.000)

sizione mediante leasing, è opportuno ricordare il recente chiarimento contenuto nella risoluzione 132/E del 24 ottobre 2017. Se entro il 31 dicembre viene versato l'acconto al fornitore del bene, ma alla data di consegna l'impresa decide di stipulare un leasing, è comunque possibile fruire dell'agevolazione a condizione che in quel momento venga versato alla società di leasing un maxi canone pari almeno al 20% dell'investimento (in pratica, l'acconto restituito dal fornitore viene girato alla

enti commerciali. Non ci sono distinzioni in base al regime contabile adottato: la detassazione spetta sia a chi determina il reddito con la contabilità ordinaria sia a chi adotta la contabilità semplificata. Possono beneficiare dell'agevolazione anche i contribuenti minimi, dato che la deduzione del costo di acquisto di un bene strumentale secondo il principio di cassa non è di ostacolo. Al contrario, non sono ammessi al beneficio i contribuenti forfettari, che determinano il reddito mediante l'applicazione di un coefficiente di redditività al volume dei ricavi o compensi.

Per quanto riguarda i professionisti, il bonus spetta sia ai soggetti che svolgono l'attività in forma individuale sia agli studi associati; per questi soggetti sono esclusi i beni destinati al progetto Industria 4.0.

I beni che rientrano nelle agevolazioni sono quelli materiali Sono esclusi ampliamenti e ammodernamenti

società di leasing). Nel prosieguo ripiloghiamo le principali regole di funzionamento dell'agevolazione, integrandole con le diverse interpretazioni delle Entrate.

I beneficiari

I destinatari del provvedimento sono i titolari di reddito di impresa, ma anche gli esercenti arti e professioni. La norma non prevede distinzioni in base alla forma giuridica adottata dal soggetto, quindi nel mondo delle imprese l'agevolazione spetta a imprese individuali, società di persone, società di capitali,

I beni agevolati

Deve trattarsi di beni materiali, per cui sono esclusi gli interventi di ampliamento e di ammodernamento. Le migliori sui beni sono agevolabili solo se, secondo i principi contabili, rientrano nella nozione di bene materiale, e quindi hanno autonomia funzionale.

I beni devono inoltre essere nuovi, quindi nessuno deve avere utilizzato il bene in precedenza; è ammessa la presenza di beni usati nel processo di costruzione di un bene nuovo a condizione che il costo delle componenti usate sia inferiore al 50% del costo complessivo del bene.

Per tutti i periodi interessati, operano le esclusioni specificamente previste

dalla norma: il bonus non si applica per l'acquisto di fabbricati e costruzioni, di beni per i quali i coefficienti di ammortamento tabellari sono inferiori al 6,5% e dei beni indicati in un allegato alla legge di Stabilità 2016 (condutture per le industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua, materiale ferroviario, aerei).

Per i beni con coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5% il coefficiente che rileva è solo quello previsto dal decreto ministeriale, mentre non assume alcuna importanza quello effettivamente adottato dall'impresa.

Come abbiamo ricordato, la legge 232/2016 ha introdotto due ulteriori possibilità per gli investimenti relativi al progetto Industria 4.0:

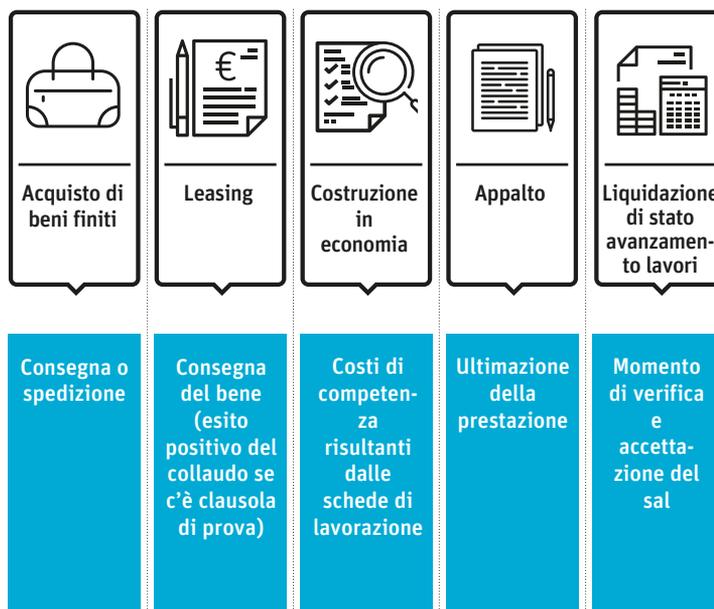
- la maggiorazione del 150% del costo di acquisto dei beni materiali indicati nell'allegato A
- la maggiorazione del 40% costo di acquisto dei beni immateriali indicati nell'allegato B.

Per quanto riguarda i beni immateriali, è richiesto che l'investimento avvenga congiuntamente ad acquisizioni di beni materiali nuovi indicati nell'allegato A. Non è però necessario che il software sia specificamente riferito al bene materiale che viene acquistato: in pratica è sufficiente che l'impresa acquisisca lo status di soggetto agevolato in quanto acquirente di un bene materiale.

La data dell'investimento

Per i beni che vengono acquistati finiti, la data di effettuazione dell'investimento è quella di consegna o di spedi-

3. EFFETTUAZIONE DEGLI INVESTIMENTI



zione del bene. Il beneficio, però, spetterà nel periodo in cui si avvererà la condizione necessaria per la deduzione fiscale dell'ammortamento, ovvero l'entrata in funzione del bene stesso **(slide 3)**.

Nel caso del leasing, per la determinazione del momento di effettuazione dell'investimento rileva il momento in cui il bene viene consegnato, e cioè quando entra nella disponibilità del locatario. Se però il contratto preveda la clausola di prova a favore del locatario, ai fini dell'agevolazione diviene rilevante la dichiarazione di esito positivo del collaudo. Per i beni costruiti in economia, gli importi rilevanti per determinare il bonus sono rappresentati dalle voci normalmente utilizzate per determinare il costo finale del bene; si

4. ENTRATA IN FUNZIONE E INTERCONNESSIONE



Determina la spettanza del bonus



Agevolazione al 30% (40% se investimento del 2017)



Agevolazione al 150%

tratta sostanzialmente di spese di progettazione, costo dei materiali, spese per la manodopera diretta, ammortamento dei beni strumentali impiegati per la produzione, costi industriali imputabili all'opera (tra gli altri, gli stipendi dei tecnici, l'energia elettrica per gli impianti, le manutenzioni, le lavorazioni esterne). Occorre che questi valori risultino documentati dalle schede in-

I momenti rilevanti per il riconoscimento del bonus sono il periodo dell'investimento e di entrata in funzione

terne relative alla costruzione del bene.

Per le acquisizioni derivanti da contratti di appalto a terzi, i costi rilevano alla data di ultimazione della prestazione, ovvero, in caso di stato di avanzamento lavori, alla data in cui l'opera o la porzione di essa risulta verificata ed accettata dal committente.

Interconnessione e bonus

Ai fini dell'agevolazione, i momenti rilevanti da considerare sono due, ovvero:

- il periodo d'imposta di «effettuazione» dell'investimento (che determina se un investimento è agevolato o meno);
- il periodo d'imposta di «entrata in funzione» (dal quale l'agevolazione decorre).

Per fruire dell'iperammortamento del 150% dei beni Industria 4.0 occorre però anche il requisito dell'interconnessione del bene, definita (circolare 4/E del 30 marzo 2017) sulla base di due condizioni giudicate necessarie e sufficienti: l'identificazione univoca del bene mediante l'utilizzo di standard di indirizzamento riconosciuti (ad esempio l'indirizzo Ip); l'esistenza di scambi di informazioni con sistemi interni o esterni per mezzo di collegamenti documentati che seguono protocolli ufficialmente riconosciuti.

In assenza di interconnessione, non è possibile fruire dell'iperammortamento; in tali esercizi saremo comunque in presenza di un bene agevolato, per il quale la percentuale di aumento sarà però quella standard del 30%

(40% se l'acquisto è del 2017). A partire dal periodo di imposta nel quale avverrà l'interconnessione, tuttavia, sarà possibile dedurre le quote maggiorate del 150% (slide 4).

L'importo agevolabile

La norma prevede che il costo di acquisizione dei beni agevolati venga maggiorato del 30% o del 150%: si tratta di un aumento figurativo, che vale solo a fini fiscali. Più precisamente, questa maggiorazione si deve applicare «ai fini delle imposte sui redditi» e quindi essa non esplica nessun effetto nella determinazione dell'Irap. Il riferimento «esclusivo» alle quote di ammortamento e ai canoni di locazione finanziaria fa chiaramente intuire che la maggiorazione non esplica alcun effetto ai fini della quantificazione di canoni di locazione ordinaria, di canoni di noleggio, delle plusvalenze o delle minusvalenze in caso di cessione del bene e di qualsiasi altro aspetto tributario (slide 5).

Dal punto di vista pratico, la maggiore quota di ammortamento che può essere dedotta deve essere indicata come una variazione in diminuzione del reddito imponibile. Le eventuali maggiorazioni degli ammortamenti non utilizzate nella dichiarazione dei redditi non potranno essere recuperate nei periodi successive. La separazione della gestione fiscale da quella contabile degli ammortamenti permette comunque di migliorare il risultato del conto economico (grazie ad una riduzione delle imposte sui redditi) senza doverlo aggravare con l'imputazione di ammortamenti

5. LA RILEVANZA DEL BONUS



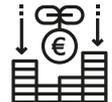
menti maggiori rispetto a quelli derivanti dal piano sistematico civilistico.

Nel corso del 2017 sono stati diramati diversi chiarimenti per la corretta determinazione del costo agevolabile.

Se l'investimento riguarda un bene materiale che già comprende un software necessario per il suo funzionamento (*software embedded*), l'intero corrispettivo di acquisto fruisce della maggiorazione del 150%, senza bisogno di distinguere la componente materiale da quella immateriale dell'investimento stesso (circolare 4/E del 2017).

Nel caso di beni di costo inferiore a 516,46 euro, la maggiorazione segue le modalità con cui viene dedotto il costo: in sintesi, la deduzione integrale della maggiorazione in una unica soluzione è possibile solo se si sceglie di spesare

6. L'IMPORTO AGEVOLABILE

 <p>Beni di costo inferiore a 515,46 euro</p>	 <p>Piccole opere murarie</p>	 <p>Costi della perizia</p>	 <p>Investimenti accessori</p>
<p>La maggioranza segue la deduzione del costo</p>	<p>Agevolabili se non costituiscono costruzioni</p>	<p>Non sono agevolabili</p>	<p>Rilevano fino al 5% del costo (anche oltre con dimostrazione)</p>

integralmente il bene e di non ammortizzarlo (risoluzione 145/E del 2017).

Ulteriori istruzioni sono contenute nella risoluzione 152/E del 2017, che muove dalla considerazione generale che, ai fini della quantificazione del costo rilevante agli effetti dell'iperammortamento, rilevano anche gli oneri accessori di diretta imputazione (articolo 110, comma 1, lettera b), del Tuir) e che per la loro concreta individuazione occorre far riferimento, in via generale, ai criteri contenuti nel principio contabile Oic 16. In particolare, i costi relativi alle piccole opere murarie, a condizione che non presentino la consistenza volumetrica tipica delle «costruzioni» ai sensi della disciplina catastale, possono configurarsi come oneri accessori e rilevare ai fini della disciplina dell'ipe-

rammortamento (**slide 6**).

Al contrario, il costo della perizia giurata o dell'attestazione di conformità non assume mai rilevanza, anche se contabilmente imputata ad incremento dell'investimento.

Infine, vengono svolte considerazioni pratiche particolarmente rilevanti per il caso di investimenti accessori in elementi strettamente indispensabili per la funzione che una determinata macchina è destinata a svolgere nell'ambito dello specifico processo produttivo: possono assumere rilevanza ai fini dell'iperammortamento nei limiti in cui costituiscono ordinaria dotazione del cespite principale.

Per ragioni di semplificazione e di certezza, sia per i contribuenti sia per gli uffici chiamati ad effettuare le attività di controllo, la risoluzione 152/E individua in via amministrativa un limite quantitativo forfettario (pari al 5% del costo del bene principale) entro il quale le attrezzature e gli accessori strettamente necessari al funzionamento del bene dell'allegato A costituiscono «normale dotazione» del bene medesimo.

Nel limite di tale importo, quindi, si può presumere che le dotazioni possano essere considerate accessorie, sempreché, ovviamente, i costi di tali dotazioni siano effettivamente sostenuti e debitamente documentati. Resta ferma la facoltà per l'impresa di applicare l'iperammortamento sulle attrezzature ed accessori anche per l'importo che eccede il limite del 5%, ma in questo caso sarà onere del contribuente dimostrare in sede di controllo gli elementi a sup-

porto dei maggiori costi inclusi nell'agevolazione.

Gli adempimenti

Anche per il periodo 2018, per la fruizione dei benefici l'impresa è tenuta a produrre una dichiarazione resa dal legale rappresentante ovvero, per beni aventi un costo di acquisizione superiore a 500mila euro, una perizia tecnica giurata rilasciata da un professionista iscritto all'albo, attestante che i beni presentano le caratteristiche tecniche tali da poter essere inclusi negli elenchi dei beni agevolabili e che sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

La perizia deve essere redatta per ogni singolo bene: ai fini pratici, questo significa che il superamento della soglia dei 500mila euro deve essere valutato per ogni singolo investimento. All'interno dello stesso programma di investimenti potranno quindi convivere beni di costo unitario inferiore, per i quali la dichiarazione dovrà essere resa dal legale rappresentante della società, e beni che superano la soglia, per i quali dovrà ricorrere al perito. Nel caso in cui vi siano più beni di costo unitario superiore a 500mila euro seguendo le richieste delle Entrate occorrerà una perizia per ciascuno di essi; è comunque ammessa la possibilità di redigere una perizia plurima (circolare Mise 547750 del 15 dicembre 2017). Ai chiarimenti forniti dal ministero dello Sviluppo economico sono allegati anche i facsimili di perizia che possono essere adot-

7. LE PERIZIE



tati dai professionisti incaricati.

Secondo le istruzioni diramate dall'Agenzia in un primo tempo (circolare 4/E del 30 marzo 2017), la dichiarazione del legale rappresentante e l'eventuale perizia devono essere acquisite dall'impresa entro il periodo di imposta in cui il bene entra in funzione, ovvero, se successivo, entro il periodo di imposta in cui il bene è interconnesso al si-

Obbligo di perizia per i beni superiori a 500mila euro: il documento va rilasciato entro il periodo di entrata in funzione

stema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. Questa richiesta, peraltro, riproduce letteralmente il testo della relazione illustrativa della legge 232/2016: si tratta di quindi un termine ristretto che non deriva da una libera interpretazione dell'Agazia (slide 7).

Le Entrate ammettono la possibilità di produrre l'eventuale perizia/attestazione di conformità in due fasi separate e successive: la prima basata sulla verifica dei requisiti tecnici del bene e una seconda a buon esito della verifica dell'avvenuta interconnessione. In ogni caso, la data ultima di rilascio della prima perizia dovrebbe coincidere con la fine del periodo di imposta, e quindi con il 31 dicembre nella maggior parte dei casi.

Su questo aspetto è intervenuta la recente risoluzione 152/E del 15 dicembre 2017, che prende atto delle possibili difficoltà per il rispetto di questo termine nelle situazioni in cui l'entrata in fun-

tro la data del 31 dicembre una perizia asseverata e, quindi, dotata comunque di assunzione di responsabilità circa la certezza e la veridicità dei suoi contenuti; il documento successivamente esibito per il giuramento dovrà essere esattamente il medesimo inviato all'impresa. La consegna della perizia e la sua acquisizione da parte dell'impresa devono risultare da un atto avente data certa: ad esempio, invio della perizia asseverata in plico raccomandato senza busta oppure invio della stessa tramite posta elettronica certificata (Pec).

La cessione anticipata

Come regola generale, nell'ipotesi in cui il bene venga ceduto prima della completa fruizione dell'agevolazione si verificano i seguenti effetti:

- nell'esercizio di cessione, la maggiorazione sarà determinata secondo il criterio pro rata temporis, e cioè con lo stesso metodo con cui si determinano

In caso di sostituzione del bene la fruizione del beneficio prosegue per le quote residue fino a concorrenza del costo del nuovo investimento

zione e l'interconnessione dei beni agevolabili - nonché, in caso di beni e impianti complessi realizzati in appalto, la stessa consegna e le fasi di collaudo e accettazione - avvengano proprio a ridosso degli ultimi giorni dell'anno. In queste situazioni, l'agenzia delle Entrate ritiene sufficiente che il professionista incaricato consegni all'impresa en-

gli ammortamenti ordinari;

- le quote di maggiorazione non dedotte non potranno più essere utilizzate, né dal soggetto cedente, né dal soggetto cessionario (che acquista un bene «non nuovo»);

- le quote di maggiorazione dedotte non saranno oggetto di "restituzione" da parte del soggetto cedente poiché la

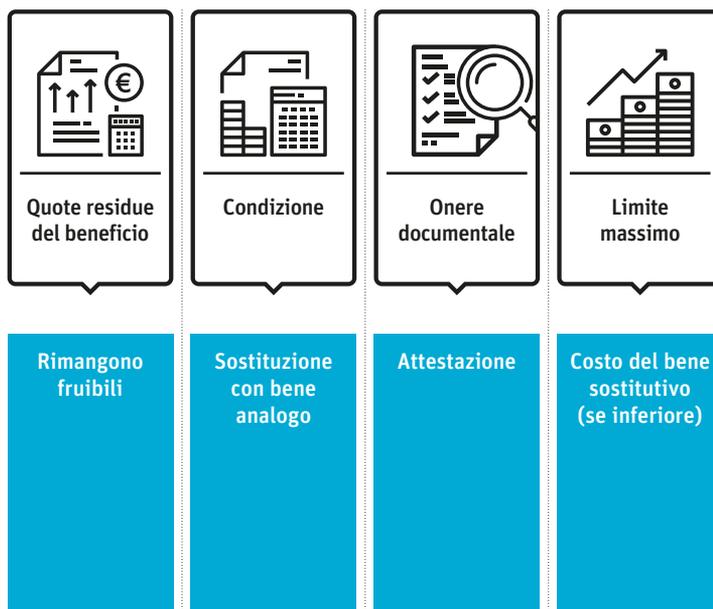
normativa non prevede alcun meccanismo di *recapture*.

A queste regole si affiancano ora le disposizioni contenute nei commi 35 e 36 dell'articolo 1 della legge 205/2017, che prevedono la possibilità di "salvare" le quote residue del beneficio in caso di cessione del bene agevolato seguita da un acquisto di un bene analogo (o con caratteristiche tecnologiche superiori) **(slide 8)**.

In particolare, questa novità si dovrebbe applicare non solo per gli investimenti effettuati nel 2018, ma anche per quelli del 2017, visto che viene richiamata anche la norma di agevolazione originaria (la legge 232/2016).

La nuova norma prevede che in caso di cessione e sostituzione del bene agevolato «non viene meno la fruizione delle residue quote del beneficio, così come originariamente determinate». Se il nuovo bene acquistato ha le stesse caratteristiche (in termini di costo e di coefficiente di ammortamento) di quello sostituito la regola è di immediata applicazione, in quanto prevede la continuazione del piano originario di ammortamento. Se al contrario il nuovo bene presenta un coefficiente di ammortamento inferiore a quello originario, si tratta di capire se prosegue comunque il piano iniziale di deduzioni, come il tenore letterale della disposizione lascia intendere. Altra questione che necessita di un chiarimento interpretativo riguarda la situazione in cui il bene che viene acquisito in sostituzione non viene interconnesso nello stesso periodo di imposta, ma in quello successivo.

8. CESSIONE ANTICIPATA DEL BENE



È invece previsto già dalla norma il caso in cui il costo del bene sostitutivo è inferiore: il comma 36 prevede che «la fruizione del beneficio prosegue per le quote residue fino a concorrenza del costo del nuovo investimento». Sembrerebbe corretto concludere che l'ammontare a titolo di iperammortamento non viene ricalcolato, ma che l'iperammortamento prosegue con le quote originarie fino al nuovo importo limite. Ad esempio, se un bene che è costato 1.000 viene sostituito con un bene di costo 800, l'impresa dovrebbe continuare a dedurre le quote annue precedentemente stabilite in riferimento al primo bene fino al raggiungimento dell'importo di 1.200 (il 150% di 800).

© RIPRODUZIONE RISERVATA



**Gian Paolo
Tosoni**
relatore

Regime di cassa, rimanenze critiche

*La legge di Bilancio
ha deluso le attese
di chi sperava
in una norma
per il riporto
delle perdite
Lo slittamento
dell'Iri spiazza
chi ha utilizzato
il previsionale*

Il criterio di cassa introdotto con effetto dal 1° gennaio 2017 si applica per la prima volta nella prossima dichiarazione dei redditi. Il primo appuntamento è con la dichiarazione annuale Iva 2018, in cui debutta la casella VO26 per esercitare l'opzione per il metodo delle registrazioni Iva senza annotazione dei mancati incassi e pagamenti. Secondo le regole del Dpr 442/1997 (agenzia delle Entrate, circolare 11/E/2017) tale comunicazione è obbligatoria, ma ha solo valenza formale: è determinante il comportamento concludente.

Gestione delle rimanenze

La questione cui il legislatore nella legge di Bilancio non ha dato risposta riguarda la gestione delle rimanenze,

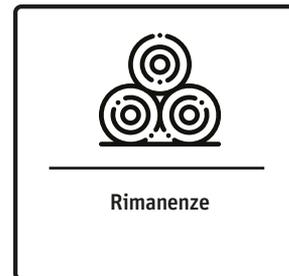
che penalizza i contribuenti in regime di contabilità semplificata. Infatti l'articolo 1, comma 18, della legge 232/2016 prevede che le rimanenze che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio di competenza sono portate interamente in deduzione del reddito del primo periodo (anno 2017) di applicazione del regime di cassa. Sarà così anche in futuro in presenza di passaggio dal regime di contabilità ordinaria a quella semplificata; quindi nel primo periodo di contabilità semplificata ci sarà la deduzione integrale delle giacenze e poi mai più.

Questa regola potrà generare per le imprese minori l'emersione di una perdita fiscale per il periodo di imposta 2017 che sarà deducibile dal reddito complessivo in tale anno e non potrà essere rinviata ai futuri esercizi. Nei mesi scorsi erano state avanzate anche da esponenti del Governo, proposte volte a mitigare questo fenomeno negativo, ma nulla è avvenuto in concreto; quindi il problema rimane.

Le imprese minori con stock importanti di rimanenze di merci hanno quindi fatto bene se dal 1° gennaio 2017 hanno tenuto la contabilità ordinaria, unica soluzione per mantenere deducibile il costo fiscale delle rimanenze di merci, compresi i lavori in corso di durata sia infrannuale che ultrannuale e le rimanenze di titoli. Oltre alla tenuta del libro giornale ed inventari, gli adempimenti per il passaggio al regime di contabilità ordinaria sono due:

❶ **redazione del prospetto delle attività e passività** di cui al Dpr 689/1974;

1. LO SCOGLIO DELLE RIMANENZE



Sono interamente deducibili nell'anno 2017

Se generano una perdita di esercizio non è rinviabile ai futuri esercizi

Unico rimedio l'opzione per la contabilità ordinaria dal 2017

infatti devono essere rilevate le attività e le passività esistenti alla data del 1° gennaio 2017 e riportate sul libro degli inventari o su apposito prospetto da redigere entro il termine della presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta precedente (articolo 1, Dpr 126/2003). Tale disposizione non riporta più l'obbligo della validazione a cura degli uffici dell'amministrazione finanziaria. Rimane l'obbligo della redazione entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi dell'anno precedente, quindi tale documento doveva essere redatto entro il 31 ottobre 2017, ma la norma non dice se vi sia una particolare prova da fornire in ordine al rispetto di tale termine; ovviamente nel libro giornale, l'apertura dei conti con la registrazione

2. LA GESTIONE FUTURA DELLE RIMANENZE



delle singole voci andava eseguita entro tale data;

② **comunicazione dell'opzione** nel rigo VO 20 della dichiarazione Iva 2018 per l'anno 2017. L'opzione è vincolante per un triennio.

Doppio binario

In contabilità semplificata le rimanenze saranno in seguito irrilevanti e non occorrerà nemmeno, se non per usi interni, l'inventario. Non è dato sapere quali saranno i riflessi sugli studi di settore.

Appare invece chiaro, anche secondo le indicazioni della circolare dell'agenzia delle Entrate 11/E/2017, capoverso 4.2, che quando l'impresa minore applica, anche in un solo periodo di imposta, il criterio di cassa le rimanenze per-

dono il loro valore fiscale. L'Agenzia lo precisa in presenza di successivo passaggio al regime di contabilità ordinaria per obbligo o per opzione. Infatti le rimanenze di merci il cui costo è stato sostenuto, e quindi dedotto nel corso dell'applicazione del regime di cassa, non dovranno assumere rilevanza come esistenze iniziali al momento della fuoriuscita del regime semplificato, in deroga alle ordinarie regole di competenza previste dal Tuir.

La circolare precisa che solo nel caso in cui con riferimento alle merci in rimanenza non sia stato effettuato il pagamento (e quindi il costo non sia stato dedotto) esse rileveranno come esistenze iniziali deducibili. La circolare non lo dice, ma qualora l'impresa minore abbia optato per il metodo della registrazione Iva senza rilevare i mancati incassi e pagamenti e quindi i costi siano stati dedotti in base alle fatture registrate, potranno avere rilevanza fiscale nel periodo di imposta successivo solo le rimanenze per le quali le fatture non sono state registrate nell'anno della consegna dei beni (esempio: fattura differita di acquisto del mese di dicembre datata 15 gennaio).

La circolare introduce in questi casi il disallineamento fra le rimanenze contabili e quelle deducibili, precisando che, nel prospetto di attività e passività redatto dopo un periodo di imposta con regime di cassa, va evidenziato l'eventuale disallineamento fra il valore delle rimanenze iniziali determinato coi criteri dell'articolo 6 del Dpr 689/1974 e il costo fiscalmente riconosciuto (per le merci il cui costo non sia già stato de-

dotto). Si deve determinare il costo medio in base a tutti gli acquisti dell'ultimo anno (per singola categoria omogenea), ma il costo fiscalmente riconosciuto sarà costituito soltanto dalle merci in magazzino non pagate.

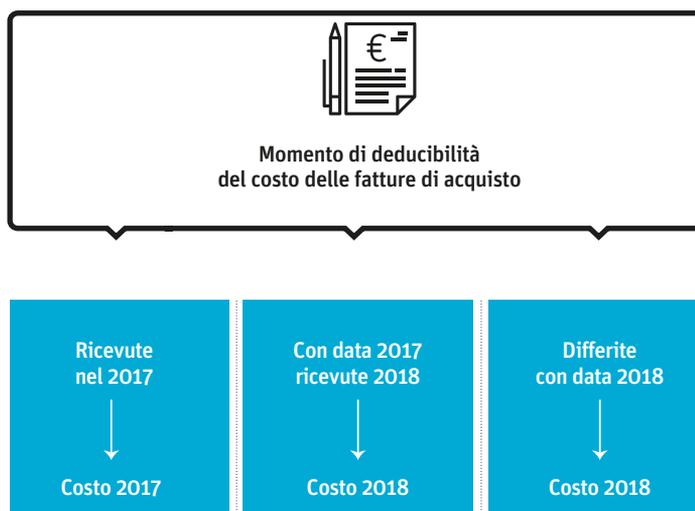
Sarà problematico anche stabilire con quale temporalità saranno smaltite le rimanenze non deducibili ovvero se in base all'effettivo consumo con la rilevazione puntuale di due inventari (quello deducibile e quello non deducibile) oppure con criteri che potrà scegliere l'imprenditore (Lifo o Fifo).

Tale complicazione del disallineamento nell'inventario merci ci sarà ogni volta che l'impresa in contabilità semplificata passa a un regime ordinario per effetto di una operazione straordinaria; si pensi al conferimento della azienda in una società di capitali, oppure alla trasformazione in società di capitali di una società di persone in contabilità semplificata.

Registrazioni di fine 2017

Il momento della registrazione delle fatture di acquisto relative all'anno 2017 dovendo essere annotate con riferimento al predetto anno ai fini della detrazione Iva (articolo 2 del Dl 50/2017), assume rilevanza anche ai fini della determinazione del reddito con il criterio di cassa per tutte le imprese minori e a maggior ragione per quelle che hanno optato per il metodo della registrazione ai fini Iva (articolo 18, comma 5, Dpr 600/73). La difficoltà deriva dall'applicazione della nuova norma (articolo 25, Dpr 633/72),

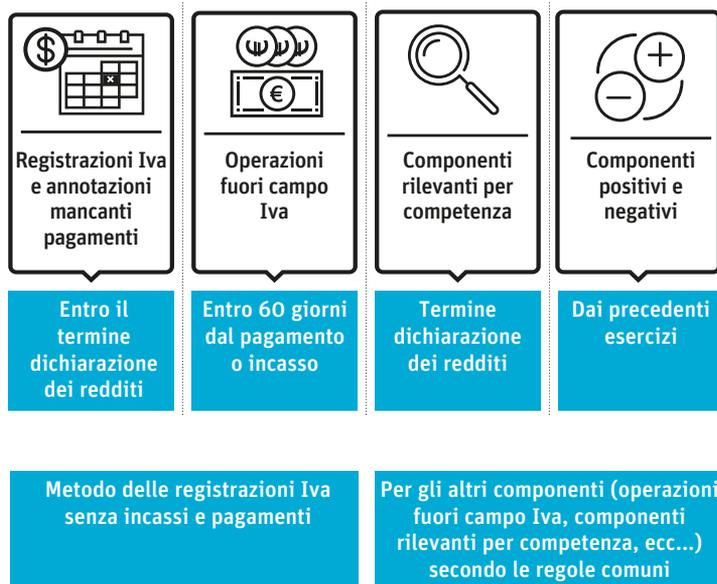
3. METODO DELLA REGISTRAZIONE IVA



quando dispone che le fatture di acquisto devono essere registrate come termine ultimo entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno. La circolare dell'agenzia delle Entrate 1 del 17 gennaio 2018 precisa che le fatture pervenute nel 2017 se non annotate nell'anno si registrano in apposito sezionale.

Il riferimento all'anno di ricezione della fattura sembra escludere che una fattura ricevuta nel corso del 2017 possa essere registrata nel 2018 ancorché entro il 30 aprile 2018 ovvero entro la scadenza per la presentazione della dichiarazione annuale Iva per l'anno 2017. Se fosse possibile, questa procedura sarebbe molto gradita alle impre-

4. IMPUTAZIONE DELLE OPERAZIONI



se minori che potrebbero trasferire dei costi nel 2018 alleviando quindi la perdita fiscale, non rinviabile ai futuri periodi di imposta, che verosimilmente si genera nel 2017 per effetto della totale deducibilità delle giacenze iniziali. Vi è poi il problema della prova della ricezione della fattura nel 2017 quando non risulta inviata a mezzo Pec o posta elettronica ordinaria, oppure mediante servizio postale per raccomandata; l'agenzia delle Entrate nella citata circolare 1/E/2018 precisa che la prova del ricevimento può essere fornita anche dalla contabilità Iva tenuta correttamente.

Se la fattura relativa a un acquisto di beni o servizi effettuati nel 2017 è stata ricevuta nel 2018 e l'impresa in contabilità semplificata fornisce la prova del

ricevimento in tale anno, appare legittimo dedurre il costo nell'anno 2018 e cioè in quello della registrazione nei registri Iva.

Anche una fattura differita con data entro il 15 gennaio 2018 relativa a beni consegnati nel 2017, la registrazione ai fini Iva non può che avvenire nel 2018 e quindi la deduzione ai fini della determinazione del reddito delle imprese minori, compete legittimamente nel periodo di imposta 2018.

Il punto sul regime

La legge di Bilancio 2017 (legge 232/2016) ha modificato le due principali norme che regolano le imprese minori (l'articolo 66 del Dpr 917/1986 e l'articolo 18 del Dpr 600/1973), introducendo nuove regole per la determinazione della base imponibile Irpef e Irap. L'agenzia delle Entrate, con la circolare 11/E/2017 ha fornito alcuni chiarimenti.

Scopo della norma è stato introdurre un regime di contabilità semplificata improntata al criterio di cassa al fine di evitare gli effetti negativi derivanti dai ritardi di pagamento.

I soggetti interessati

Nessuna modifica circa i soggetti che possono avvalersi del regime di contabilità semplificata che, quindi, come previsto dal primo comma dell'articolo 18 del Dpr 600/1973, restano:

- le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 55 del Tuir;

- le società di persone commerciali (società in nome collettivo e società in accomandita semplice) e quelle ad esse equiparate (società di armamento e società di fatto); vi rientrano quindi anche le società semplici agricole per i redditi non rientranti nel reddito agrario (esempio agriturismo);
- gli enti non commerciali, con riferimento alla eventuale attività commerciale esercitata.

Questi soggetti vi rientrano se nel periodo di imposta precedente hanno conseguito ricavi non superiori a 400mila euro, qualora svolgano attività di prestazioni di servizi o 700mila euro qualora svolgano altre attività.

I contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi e altre attività devono fare riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente; in mancanza della distinta annotazione dei ricavi, si considerano prevalenti le attività diverse dalle prestazioni di servizi (quindi la soglia è pari a 700mila euro).

Determinare il reddito

Come previsto dal nuovo articolo 66 del Tuir, il reddito delle imprese minori è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi di cui all'articolo 85 e degli altri proventi di cui all'articolo 89 percepiti nel periodo di imposta e quello delle spese sostenute nello stesso periodo.

Continuano, invece, a concorrere alla formazione del reddito in base al criterio di competenza, quindi con le ordinarie regole previste dal Tuir i se-

guenti elementi:

- i ricavi da assegnazione dei beni ai soci o destinazione degli stessi a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (articolo 57 del Tuir);
- proventi derivanti dagli «immobili patrimonio», ovvero quelli che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'atti-

I ricavi da assegnazione beni ai soci, da «immobili patrimonio» e da allevamento «eccedentario» continuano con il regime per competenza

vità dell'impresa (articolo 90 del Tuir);

- le plusvalenze e le sopravvenienze attive (articoli 86 e 88 del Tuir);
- i redditi determinati forfettariamente per le attività di allevamento eccedentarie (articolo 56, comma 5 del Tuir) nonché quelli derivanti dalle altre attività agricole escluse dal reddito agrario, ai sensi dell'articolo 56-bis del Tuir.

Per quanto, invece, riguarda i componenti negativi di reddito, restano assoggettati al criterio di competenza:

- minusvalenze e sopravvenienze passive (articolo 101 del Tuir);
- quote di ammortamento di beni materiali, anche ad uso promiscuo, e immateriali e canoni di leasing (articolo 64, comma 2, 102 e 103 del Tuir);
- perdite di beni strumentali e perdite su crediti (articolo 101 del Tuir);

5. IL RINVIO DELL'IRI



Per imprese individuali, Sns e Sas
in contabilità ordinaria

L'imposta sul reddito delle imprese del 24% rinviata al 1° gennaio 2018 come periodo di imposta e quindi nella dichiarazione dei redditi da presentare nel 2019

Contribuenti a rischio sanzioni per l'acconto Irpef calcolato su base previsionale

Previsto un credito di imposta alla fuoriuscita dal regime

- accantonamenti di quiescenza e previdenza (articolo 105 del Tuir);
- spese per prestazioni di lavoro (articolo 95 del Tuir);
- oneri di utilità sociale (articolo 100 del Tuir);
- spese relative a più esercizi (articolo 108 del Tuir);
- oneri fiscali e contributivi (articolo 99, commi 1 e 3, del Tuir);
- interessi di mora (articolo 109, comma 7, del Tuir).

Metodi contabili

I soggetti che si avvalgono della contabilità semplificata sono esonerati dalla tenuta delle scritture contabili previste dagli articoli 14 e seguenti del Dpr 600/1973 (libro giornale, libro inventa-

ri eccetera) mentre sono obbligati alla tenuta dei registri Iva.

Per far fronte alle nuove modalità di determinazione del reddito in base al principio per cassa, il legislatore prevede la scelta tra alcuni metodi contabili; i principali sono: ❶ il «metodo dei registri Iva con annotazione dei mancati incassi e pagamenti»; ❷ il «metodo delle registrazioni» (su opzione).

Entrambi i metodi prevedono l'utilizzo dei registri tenuti ai fini Iva anche per l'annotazione delle operazioni non soggette ai fini Iva; in particolare, l'annotazione dei componenti positivi e negativi che concorrono a formare il reddito in base al criterio per cassa dovrà avvenire entro 60 giorni dall'avvenuto incasso o pagamento; quelli che, invece, continuano ad essere soggetti al criterio di competenza, devono essere annotati entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi se non già registrati ai fini dell'Iva (vedi canoni di leasing).

Ciò che, invece, distingue i due metodi è l'annotazione degli incassi e pagamenti. Utilizzando il metodo dei registri Iva integrati, si rende necessario raccordare i criteri di registrazione delle operazioni soggette ad Iva con le regole di determinazione del reddito per cassa; pertanto al termine del periodo di imposta va riportato l'importo complessivo dei mancati pagamenti e dei mancati incassi con indicazione delle fatture a cui si riferiscono; nel periodo di imposta in cui avviene l'effettivo incasso o pagamento, si dovrà poi annotare separatamente, entro 60 giorni dall'evento, i ricavi percepiti e i costi so-

stenuti, indicando gli estremi dei documenti di riferimento.

Nel caso, invece, di opzione per il metodo delle registrazioni, opera una presunzione assoluta, secondo cui il ricavo si intende incassato e il costo pagato alla data di registrazione del documento contabile ai fini Iva. Utilizzando questo metodo, quindi, si può beneficiare di una semplificazione in quanto non è necessario annotare i mancati incassi e i mancati pagamenti. In ogni caso il reddito dell'esercizio 2017 può essere influenzato dai componenti positivi e negativi provenienti dagli esercizi precedenti (esempio plusvalenze tassate e spese di manutenzione eccedenti, imputate in cinque periodi di imposta).

Si ricorda che il metodo dei registri Iva, ma con annotazione dei mancati pagamenti, opera naturalmente mentre quello delle registrazioni richiede l'esercizio di un'opzione nella dichiarazione annuale Iva da presentare successivamente alla scelta operata ed è vincolante per almeno un triennio. Pertanto chi adotta questo metodo contabile deve comunicarlo nella prossima dichiarazione Iva barrando la casella VO26.

L'alternativa a questi due metodi è la tenuta di un apposito registro su cui annotare incassi e pagamenti nonché ovviamente tutti gli altri componenti positivi e negativi diversi quali, ad esempio ammortamenti, plusvalenze e minusvalenze nei termini sopra evidenziati).

Il rinvio dell'Iri

L'imposta proporzionale sul reddito delle imprese è rinviata al 1° gennaio

2018. Il rinvio è contenuto nel comma 1063 dell'articolo 1 della legge di Bilancio per il 2018 (la 205/2017), che richiama i commi 547 e 548 della legge 232/2016. In sostanza vengono rinviate la decorrenza delle disposizioni contenute nell'articolo 55-bis del Tuir, estese alle società a responsabilità limitata che optano per la trasparenza fiscale, nonché la disposizione che disapplicava le nuove regole Iri ai fini della determinazione del contributo previdenziale per artigiani e commercianti.

L'entrata in vigore della nuova imposta proporzionale al 24% sul reddito è stata posticipata al 1° gennaio 2018

Si ricorda che l'imposta sul reddito delle imprese consiste nella tassazione con la aliquota proporzionale del 24%, in misura identica all'imposta sulle società di capitali, del reddito delle imprese individuali, società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate in regime di contabilità ordinaria; il particolare regime è consentito anche alle società a responsabilità limitata che avendone i requisiti optano per il regime della trasparenza fiscale (articolo 116 del Tuir).

Le somme già assoggettate a tassazione in misura proporzionale dalla impresa e prelevate dalle persone fisiche concorrono a formare il loro reddi-

to imponibile nei modi ordinari e sono deducibili dal reddito della impresa. Le perdite di esercizio sofferte dalla impresa sono computate in diminuzione dal reddito degli esercizi successivi per l'intero importo e non sono più trasferite ai soci come avviene ora.

Le riserve di utili formate precedentemente alla applicazione dell'Iri sono distribuite senza alcuna tassazione in capo ai percipienti (imprenditore o soci) in quanto già tassate per trasparenza.

Si tratta di un regime fiscale favorevole che premia gli investimenti in quanto se gli utili non vengono prelevati non sono tassati; inoltre il maggior imponibile corrispondente ai costi non deduci-

cessazione del regime Iri - i quali concorrono a formare il reddito imponibile dell'imprenditore o dei soci, non potendoli più dedurre in capo alla società - generano un credito di imposta pari a quella pagata dalla impresa (24%).

Il rinvio della applicazione dell'Iri a decorrere dal 1 gennaio 2018, comporta anche un problema per gli acconti Irpef del 2017 versati dai contribuenti interessati su base previsionale immaginando un minor reddito personale; essi infatti possono aver assunto in misura ridotta il reddito di impresa in quanto in molti casi i soci o l'imprenditore hanno prelevato nel 2017 riserve di utili già tassati.

Gli acconti Irpef 2017 già versati dai contribuenti che prevedevano di passare all'Iri possono essere sottostimati. Ma non dovrebbero esserci sanzioni

bili rimane colpito con la aliquota del 24% mentre attualmente è tassato con le aliquote progressive in capo all'imprenditore ed ai soci. Questa tassazione proporzionale avrebbe rappresentato anche una sorta di compensazione a fronte della riduzione dei benefici dell'aiuto alla crescita economica (Ace), che dal 2017 riduce il rendimento nominale all'1,6% in luogo del 4,75%.

Peraltra nel corso del 2017 con l'articolo 58 del Dl 50/2017, la normativa Iri ha ricevuto un aggiustamento, che regola la fuoriuscita dal regime dopo il quinquennio: i prelevamenti delle riserve di utili tassati con l'imposta proporzionale del 24%, effettuati dopo la

Nella fattispecie non dovrebbero essere applicate sanzioni in quanto nel mese di giugno non era prevedibile un rinvio del regime Iri, anche in base al principio di buona fede stabilito dallo statuto del contribuente.

Un caso analogo è stato affrontato dalla agenzia delle Entrate con risoluzione 176/E/2003 in presenza di una previsione di esenzione di determinati contributi regionali in conto esercizio, poi venuta meno. Nella fattispecie l'Agenzia ha escluso l'applicazione delle sanzioni per il minor acconto versato sulla base di una norma vigente al momento del versamento.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Il Sole **24 ORE**

SMARTFISCO24 SCEGLI DI DARE PIÙ COLORE AL TUO LAVORO.

NASCE LA PIATTAFORMA DIGITALE
PERSONALIZZABILE.



SmartFisco24 accompagna il tuo lavoro di ogni giorno attraverso contenuti su misura e approfondimenti. Scegli i tuoi argomenti preferiti, le scadenze da tenere d'occhio in homepage, decidi le tematiche e l'orario in cui ricevere la tua newsletter. Scegli il nostro sistema intelligente e trova subito le risposte alle tue esigenze, grazie all'innovativo motore di ricerca che ti permette di andare sempre a colpo sicuro. Con SmartFisco24 sei tu a scegliere, sempre.



www.smartfisco24.com



Luca
Gaiani
relatore

Imprese in crisi, prelievo incerto

*Per le società
in risanamento
sono numerose
le norme fiscali
che rischiano
di avere effetti
penalizzanti
Attesi i chiarimenti
dell'amministrazione
finanziaria*

Il risanamento delle imprese in crisi fa i conti con una fiscalità incerta e fortemente penalizzante. In attesa di una riforma complessiva della legge fallimentare, sono molte le disposizioni fiscali, vecchie e nuove, che richiedono un intervento chiarificatore da parte dell'Amministrazione finanziaria. Si va dalla tassazione delle sopravvenienze attive derivanti dallo stralcio di debiti alle regole per le rinunce ai crediti dei soci, dalla tassazione delle plusvalenze nei concordati di risanamento fino al nuovo regime della transazione fiscale.

Stralcio di debiti

L'impatto fiscale di gran lunga più rilevante nell'ambito del risanamento della crisi di impresa è costituito dalla tas-

sazione delle sopravvenienze attive derivanti dal pagamento parziale dei debiti, disciplinata dall'articolo 88, comma 4-ter, del Tuir, in vigore dall'esercizio 2016.

La disposizione prevede, in primo luogo, che nei concordati fallimentari e nei concordati preventivi definiti "liquidatori" lo stralcio di debiti non generi in ogni caso, e senza alcun limite, sopravvenienze attive imponibili.

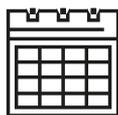
Per i concordati preventivi definiti «di risanamento», per gli accordi di ristrutturazione omologati in base all'articolo 182-bis della legge fallimentare (regio decreto 267/1942) e per i piani attestati indicati dall'articolo 67, lettera d), della legge fallimentare, pubblicati nel registro delle imprese, il venir meno delle passività non genera invece sopravvenienze attive imponibili solo per la parte che eccede la somma di tre posizioni soggettive dell'impresa debitrice:

- perdite di periodo e pregresse, senza considerare il limite dell'80%;
- interessi passivi previsti dall'articolo 96, comma 4, del Tuir;
- deduzioni Ace in base all'articolo 1 del decreto legge 201/2011, di periodo e pregresse (disposizione aggiunta dalla legge 232/2016 con decorrenza dal 2017).

Se la società debitrice partecipa al consolidato fiscale, tra le perdite da considerare sono comprese quelle trasferite al gruppo e non ancora utilizzate. Il medesimo regime di detassazione vale anche per le riduzioni di debiti a fronte di procedure estere equivalenti a quelle indicate.

L'esonero da imposizione dello stral-

1. TASSAZIONE DELLO STRALCIO DI DEBITI/1



Articolo 88, comma 4-ter del Tuir



Soggetti interessati

Tassazione delle sopravvenienze attive derivanti dal mancato pagamento di debiti in concordati fallimentari, concordati preventivi «liquidatori», concordati «di risanamento», Adr (accordi di ristrutturazione) e piani attestati

- Concordati fallimentari e concordati preventivi «liquidatori»: esenzione integrale e incondizionata dello stralcio di debiti
 - Concordati di «risanamento», Adr e piani attestati: detassazione solo per la parte che eccede la sommatoria di perdite di periodo e pregresse (senza considerare l'80%) interessi in deducibili e Ace di periodo e pregressa

cio di debiti nelle procedure di risanamento, parziale e condizionato, intende impedire che, se la società debitrice prosegue l'attività, la detassazione della sopravvenienza si "cumuli" a perdite, interessi e Ace, consentendone l'utilizzo a compensazione di redditi futuri, con una sorta di duplicazione del beneficio. Se la finalità della norma è apprezzabile, il meccanismo applicativo presenta però molti lati oscuri che stanno mettendo in difficoltà le imprese. Vediamo le principali criticità della disposizione.

Concordati di risanamento

Un primo dubbio riguarda la definizione di concordati «di risanamento». La locuzione non trova alcun riferimento normativo specifico, ma pare evidente

2. TASSAZIONE DELLO STRALCIO DI DEBITI/2



Articolo 88, comma 4-ter
del Tuir



Adr
«liquidatori»

Concordato di «risanamento» :

- Assenza di definizione normativa: riferimento ai concordati con continuità aziendale di cui all'articolo 186-bis, legge fallimentare
- Finalità della norma: interessate solo le procedure con continuità diretta ?

- Per gli ADR con finalità «liquidatorie» dovrebbero valere le regole delle corrispondenti procedure di concordato
- Il dato letterale equipara invece tutti gli ADR alle procedure di risanamento

che il legislatore abbia voluto richiamare le procedure previste dall'articolo 186-bis della legge fallimentare («concordati con continuità aziendale»). Non è però chiaro se rientrino nel regime, oltre (come pacifico) alle procedure di risanamento nelle quali l'attività aziendale è proseguita direttamente dall'impresa debitrice, anche quelle in cui la continuazione dell'operatività è attua-

Non è chiaro se nei concordati di risanamento rientrano le procedure in cui l'attività è proseguita da un terzo a cui viene ceduta l'impresa

ta, non già dal contribuente originario, ma da un terzo a cui l'azienda viene ceduta o conferita.

In queste ultime situazioni, posto che il terzo acquirente dell'azienda non subentra nelle posizioni soggettive della società debitrice quanto a perdite, interessi e Ace (elementi che non potranno in ogni caso essere utilizzati a fronte di futuri redditi dell'azienda), l'impatto fiscale del concordato in continuità finisce per diventare analogo a quello del concordato liquidatorio e non si vede motivo per differenziarne il trattamento.

La nuova disposizione si dovrebbe dunque applicare, interpretando in modo logico-sistematico la locuzione «concordati di risanamento», ai soli concordati con continuità aziendale «diretta», nei quali cioè, si prevede la prosecuzione dell'attività da parte del debitore.

Una problematica simile si pone per gli accordi di ristrutturazione dei debiti previsti dall'articolo 182-bis della legge fallimentare, finalizzati alla liquidazione del patrimonio sociale e alla cessazione dell'attività. Anche in questi casi sarebbe opportuna un'equiparazione ai concordati liquidatori, ma il chiaro dato normativo non pare ammettere deroghe.

Detassazione parziale delle sopravvenienze attive

Nel definire l'importo della detassazione per i concordati di risanamento e le fattispecie assimilate (accordi di ristrutturazione e piani attestati), l'articolo 88,

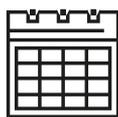
comma 4-ter, del Tuir specifica che esso riguarda la parte che eccede la sommatoria di tre posizioni soggettive che possono generare deduzioni future: perdite di periodo e pregresse, interessi passivi indeducibili e deduzioni Ace di periodo e pregresse.

Sia per le perdite pregresse sia per le eccedenze riportabili di interessi passivi indeducibili sorge un problema applicativo molto rilevante. La legge prevede infatti che queste posizioni soggettive vadano considerate integralmente e senza limiti di sorta per calcolare la parte di sopravvenienza da tassare e ciò anche se, nella determinazione del reddito imponibile, il loro utilizzo sia invece sottoposto a vincoli: 80% del reddito per le perdite e 30% del cosiddetto Rol per gli interessi.

Se dunque è chiaro il meccanismo con cui quantificare la sopravvenienza attiva (cioè la parte tassabile e la parte non imponibile), resta invece un interrogativo su come si debbano poi utilizzare perdite e interessi nel calcolo del reddito e, più in particolare, se permangano o meno i vincoli posti dagli articoli 84 e 96 del Tuir.

Secondo un'interpretazione letterale, che conduce peraltro a conseguenze penalizzanti, questi vincoli (30% del Rol e 80% del reddito) si dovrebbero continuare ad applicare, dato che le norme che li prevedono non sono state modificate e non sono state stabilite dunque deroghe per il caso di applicazione dell'articolo 88, comma 4-ter, del Tuir. Questa tesi comporterebbe di fatto un'anticipata tassazione dell'impresa in crisi, con il rinvio a nuovo (di

3. TASSAZIONE DELLO STRALCIO DI DEBITI/3



Articolo 88, comma 4-ter del Tuir
Il meccanismo

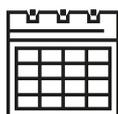


Dubbi applicativi

- Sopravvenienza attiva: tassabile fino alla somma di perdite, interessi e Ace senza considerare i limiti al loro utilizzo
- Reddito imponibile: deduzioni per perdite e interessi possono operarsi integralmente, in deroga ai limiti di legge ?

- Interpretazione letterale: nel calcolo dell'imponibile continuano a valere i limiti dell'80% (perdite) e del Rol
- Interpretazione sistematica: consentire la deduzione integrale di ciò che ha generato la sopravvenienza tassabile
- La modulistica non consente tale deduzione

4. CRISI DI IMPRESA E RINUNCE AI CREDITI DEI SOCI



La norma



Dubbi applicativi

- Articolo 88, comma 4-bis: le rinunce ai crediti dei soci non sono tassabili nei limiti del valore fiscale del credito
- Le disposizioni del comma 4-ter si applicano anche alle operazioni del comma 4-bis

- Interpretazione letterale: per le rinunce effettuate verso società in concordato, Adr o con piano attestato non si applica il comma 4-bis e tutto l'importo entra nel comma 4-ter
- Interpretazione sistematica: solo la parte di rinuncia eventualmente tassabile ai sensi del comma 4-bis concorre a formare la sopravvenienza regolata dal comma 4-ter

L'esempio/1

VOCE	INTERPRETAZIONE LETTERALE	INTERPRETAZIONE SISTEMATICA
Reddito di impresa prima dello stralcio di debiti	100	100
Stralcio debiti (sopravvenienza attiva contabile)	1000	1000
Reddito ante variazione per articolo 88 comma 4-ter	1100	1100
Rol (RF119 colonna 2)	Zero	Zero
Interessi passivi netti dell'esercizio	Zero	Zero
Interessi indeducibili da esercizio precedente (RF118 colonna 2)	800	800
Perdite / Ace	Zero	Zero
Sopravvenienza attiva non imponibile (RF 55 cod. 99) (1000-800)	(-) 200	(-) 200
Deduzione interessi passivi (RF 119 colonna 3 e RF 55 codice 13)	Zero	(-) 800
Reddito di impresa (RF63)	900	100
Imponibile (RN6)	900	100
Interessi riportabili (RF121)	800	Zero

una parte) delle posizioni soggettive (perdite e/o interessi).

Un'interpretazione logico-sistematica porta invece a ritenere che, nel limite di importo che è stato considerato, in base all'articolo 88, per determinare la sopravvenienza da stralcio di debiti che non usufruisce della detassazione, queste posizioni soggettive dovrebbero essere poi essere dedotte interamente nel calcolo del reddito.

Un esempio – riferito alla deduzione degli interessi passivi ma che può essere esteso anche alle perdite a de-

duzione limitata - può illustrare meglio queste due tesi (si veda lo schema pubblicato in alto).

Seguendo la tesi letterale, l'impresa, dopo aver tassato la sopravvenienza nel limite degli interessi passivi riportabili (800), non è però in grado di dedurre gli interessi (per mancanza di Rol), con la conseguenza di generare un maggior imponibile di importo corrispondente (800, che si sommano al reddito corrente di 100) e riportare a nuovo l'eccedenza di interessi.

La tesi sistematica, in linea con le finalità della norma, consente invece di dedurre interessi, anche oltre il tetto del Rol, per l'importo che ha concorso a determinare la sopravvenienza attiva imponibile (800). Il reddito in questa ipotesi è dunque pari al solo reddito corrente e l'impresa non avrà eccedenze di interessi riportabili. L'applicazione di questa interpretazione sistematica si scontra però con i vincoli imposti dai

La detassazione parziale delle sopravvenienze attive va coordinata con la deducibilità limitata di perdite e interessi passivi

modelli dichiarativi che impediscono di operare deduzioni per interessi pregressi in assenza di Rol capiente.

La variazione in diminuzione per interessi passivi (codice 13 del rigo RF55) deve infatti coincidere con l'importo esposto in RF119 colonna 3, che a sua volta non può eccedere il 30% della somma di RF119 colonna 1 e colonna 2.

Si potrebbe peraltro giungere al medesimo risultato con la detassazione integrale della sopravvenienza (variazione in diminuzione per un importo pari a quello imputato al conto economico) e corrispondente consumazione, per un pari importo, delle posizioni soggettive per interessi, perdite e Ace. Nell'esempio, in particolare, si indicherebbe una variazione in diminuzione pari a 1000 (RF55, codice 99) e nessuna variazione per interessi passivi, il cui importo si considererebbe però "consumato" a fronte della detassazione della sopravvenienza, senza poter essere riportato a nuovo. Una simile impostazione richiederebbe però una completa riscrittura della norma che prevedesse (per qualsiasi procedura, liquidatoria o di risanamento) il venir meno delle tre posizioni soggettive a fronte delle sopravvenienze detassate, e nei limiti del relativo ammontare, specificando anche quali di esse si considerano consumate prioritariamente.

Rinunce ai crediti dei soci

Una ulteriore criticità della norma riguarda le interrelazioni tra procedure di risanamento e rinunce ai crediti dei soci disciplinate dall'articolo 88, comma 4-

5. LE REGOLE CONTABILI E LA TASSAZIONE IRAP



Imputazione temporale

Oic 19, paragrafo 73.A: lo stralcio dei debiti si iscrive alla data della omologa del concordato o dell'Adr ovvero al momento della firma del contratto con i creditori nel Piano attestato
Le stesse regole valgono per il reddito di impresa



Classificazione

Oic 12, paragrafo 92.: i proventi derivanti dallo stralcio di debiti da parte di imprese in crisi (concordato, Adr, Piani attestati) si iscrivono nell'area finanziaria del conto economico (C16d)



Irap

L'iscrizione in area finanziaria secondo i principi contabili esclude ogni rilevanza dello stralcio di debiti ai fini Irap, anche qualora si tratti di sopravvenienze tassabili per l'Ires

bis, del Tuir e tassabili per la parte che eccede il rispettivo valore fiscale. L'ultimo periodo del comma 4-ter stabilisce infatti semplicemente che le disposizioni previste dal comma si applicano anche per le operazioni indicate dal comma 4-bis, senza ulteriori specificazioni.

Secondo una prima tesi, solo la (eventuale) parte di rinuncia tassabile in base al comma 4-bis (cioè l'importo che eccede il valore fiscale del credito) entra nel calcolo della sopravvenienza da stralcio (da confrontare con perdite, interessi e Ace).

Facendo leva sul tenore letterale della norma, che parla di «operazioni di cui al comma 4-bis» (cioè «rinunce ai crediti dei soci») e non invece di «sopravvenienze» di cui al comma 4-bis (cioè l'importo tassabile), si potrebbe però soste-

6. PLUSVALENZE NEL CONCORDATO PREVENTIVO

 La norma	 Giurisprudenza	 Concordato in continuità
<p>Articolo 86, comma 5: la cessione dei beni ai creditori nel concordato preventivo non genera plus e minusvalenze comprese quelle relative a rimanenze ed avviamento</p>	<p>La norma riguarda non tanto la «cessione dei beni ai creditori» quanto il trasferimento a terzi dei beni ceduti in esecuzione della proposta di concordato</p>	<p>L'irrelevanza di plus e minusvalenze è riferita solo ai concordati liquidatori o si estende alle operazioni di dismissione di «beni non funzionali all'esercizio dell'impresa» previste dal piano nei concordati in continuità aziendale?</p>

L'esempio/2

	EURO
Reddito ante sopravvenienze	200
Crediti rinunciati dai soci	500
Valore fiscale	400
Sopravvenienza tassabile in base al comma 4-bis	100
Stralcio di debiti verso creditori diversi	1.000
Perdite, interessi e Ace	1.400
I POTESI 1: COMMA 4-BIS PREVALE SU COMMA 4-TER	
Sopravvenienza rilevante per comma 4-ter (100+1000)	1.100
Parte detassabile (1.100 - 1.400)	Zero
Reddito lordo (200+100+1.000-0)	1.300
A dedurre: perdite, interessi e Ace	-1.300
I POTESI 2: SI APPLICA SOLO IL COMMA 4-TER	
Sopravvenienza rilevante per comma 4-ter (500+1000)	1.500
Parte detassabile (1.500 - 1.400)	100
Reddito lordo (200+500 + 1.000-100)	1.600
A dedurre: perdite, interessi e Ace	-1.400

nere che il comma 4-ter sostituisca integralmente il comma 4-bis: nei confronti di imprese in concordati liquidatori ovvero in procedure di risanamento (concordato, accordi di ristrutturazione e piani attesati), cioè, le rinunce ai crediti dei soci genererebbero ordinarie sopravvenienze (anche se entro il valore fiscale del credito), da detassare solo alle condizioni e nei limiti del comma 4-ter.

Nel caso di procedure di risanamento, l'impatto dell'una o dell'altra interpretazione può essere diverso, in particolare quando le posizioni soggettive (perdite, interessi e Ace) indicate nel comma 4-ter sono superiori allo stralcio di debiti.

Vediamo un esempio di accordo di ristrutturazione (in base all'articolo 182-bis della legge fallimentare) che prevede anche la rinuncia a crediti dei soci (si veda lo schema pubblicato a fianco).

Se prevale il comma 4-bis, la parte di rinuncia coperta dal valore fiscale del credito è esente in assoluto e la consumazione di perdite, interessi e Ace per compensare lo stralcio di debiti in base al comma 4-ter è inferiore. Le posizioni soggettive possono dunque essere in parte utilizzate a fronte del reddito operativo, ovvero riportate a nuovo.

Principi contabili e Irap

Un altro aspetto di particolare rilevanza dello stralcio di debiti riguarda l'individuazione del momento in cui la sopravvenienza concorre a formare il reddito e l'eventuale tassazione Irap. In entrambi i casi sono di ausilio i principi contabili.

Il documento Oic 19, emendato il 29 dicembre 2017, stabilisce, al paragrafo

73A., che la riduzione di debiti a seguito di ristrutturazione da parte di imprese in crisi va contabilizzata:

- in caso di concordato preventivo quando la procedura viene omologata da parte del tribunale;
- in caso di accordo di ristrutturazione dei debiti quando esso viene pubblicato nel registro delle imprese; se si è prevista l'omologa da parte del tribunale, la data rilevante è invece quella dell'omologa;
- in caso di piano di risanamento attestato che preveda la formalizzazione di un accordo con i creditori, al momento dell'adesione dei creditori.

Le date indicate per la rilevazione civilistico-contabile delle sopravvenienze derivanti dallo stralcio di debiti ristrutturati vanno considerate anche per stabilire l'imputazione a periodo ai fini della determinazione del reddito di impresa e dunque l'esercizio in cui trova applicazione l'articolo 88, comma 4-ter, del Tuir.

Dall'esercizio 2016, infatti, per le imprese che applicano le regole contabili nazionali, escluse le micro imprese previste dall'articolo 2435-ter del Codice civile, la competenza fiscale è individuata secondo le regole contabili (decreto ministeriale del 3 agosto 2017).

I nuovi Oic 2016 hanno anche risolto definitivamente le problematiche Irap delle sopravvenienze attive da stralcio di debiti nelle procedure di concordato preventivo, negli accordi di ristrutturazione dei debiti e nei piani di risanamento attestati. A seguito dell'eliminazione dell'area straordinaria, queste componenti reddituali devono essere collocate (Oic 12, paragrafo 92) nei proventi finan-

ziari (C16d), il che esclude ogni rilevanza ai fini del tributo regionale e prescindere dall'eventuale imponibilità, in tutto o in parte, ai fini dell'Ires. Alle medesime conclusioni si doveva peraltro giungere anche in passato.

Plusvalenze e concordato

L'articolo 86, comma 5, del Tuir stabilisce che la cessione dei beni ai creditori in sede di concordato preventivo non costituisce realizzo di plusvalenze e

Deve essere precisato qual è la parte dei crediti oggetto di rinuncia dei soci che entra nel calcolo delle sopravvenienze

minusvalenze, comprese quelle relative a rimanenze e avviamento. La Cassazione (sentenze 5112/1996 e 22168/2006) e l'amministrazione finanziaria (risoluzione 29/E/2004) hanno in passato chiarito che la norma riguarda non già la «cessione dei beni ai creditori» quanto il trasferimento a terzi dei beni ceduti in esecuzione della proposta di concordato.

Sulla base delle vigenti norme fallimentari, pertanto, la non imponibilità delle plusvalenze dettata dall'articolo 86, comma 5, è pacificamente applicabile a tutte quelle derivanti da vendite realizzate nell'ambito dei concordati liquidatori.

7. LO STRALCIO DEI DEBITI FISCALI



La norma

Articolo 182-ter, legge fallimentare: dall'1 gennaio 2017 è ammesso, con la proposta di concordato, il pagamento a stralcio e anche dilazionato di debiti fiscali compresa Iva e ritenute effettuate e non versate



Condizioni

La proposta sui debiti fiscali si effettua esclusivamente a norma dell'articolo 182-ter e adottando procedure analoghe a quelle previste dall'articolo 160, comma 2 per il pagamento parziale di ogni credito privilegiato



Crediti fiscali degradati

La parte del credito fiscale privilegiato degradata al chirografo deve essere iscritta in una apposita classe

È invece dubbio se un medesimo trattamento possa essere riservato a plusvalenze realizzate su operazioni di dissemissione di *asset* o rami di azienda poste in essere, secondo quanto previsto dalla proposta di concordato, in procedure di concordato con continuità aziendale previste dall'articolo 186-bis della legge fallimentare.

Un'interpretazione letterale porterebbe a una risposta negativa, dato che la norma è chiaramente indirizzata al concordato «con cessione di beni» e dunque alle procedure di tipo liquidatorio del patrimonio aziendale. Questa tesi solleva però notevoli dubbi in relazione al fatto che, in base all'articolo 186-bis (introdotto nella legge fallimentare molti anni dopo l'emanazione della norma in commento, la quale

dunque non ne poteva tenere conto), il piano di concordato in continuità può prevedere anche «la liquidazione di beni non funzionali all'esercizio dell'impresa», operazioni per le quali non si vede motivo di un trattamento differenziato rispetto alle analoghe cessioni in concordati liquidatori.

La soluzione a questi interrogativi dovrebbe opportunamente essere affidata a una riscrittura complessiva delle regole sulla fiscalità della crisi di impresa.

Transazione fiscale

L'articolo 1, comma 81, della legge 232/2016 (legge di Bilancio 2017) ha riscritto integralmente l'articolo 182-ter della legge fallimentare, norma che, fino al 2016, disciplinava la «transazione fiscale» nell'ambito della crisi di impresa.

La nuova disposizione, in vigore dal 1° gennaio 2017, non parla più di transazione fiscale prevedendo che, con il piano di concordato preventivo (articolo 160 della legge fallimentare), l'impresa debitrice può proporre il pagamento a stralcio, e anche dilazionato, dei crediti tributari gestiti dalle agenzie fiscali nonché di quelli contributivi.

Questa possibilità si può attuare solo adottando le regole dell'articolo 182-ter che fissano alcune precise condizioni.

■ In primo luogo, la proposta, come peraltro già previsto dall'articolo 160, comma 2, della legge fallimentare per il pagamento parziale di ogni credito privilegiato, deve consentire una soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in

caso di liquidazione, avuto riguardo al valore di mercato degli elementi sui quali sussiste la causa di prelazione, indicato nella relazione di un professionista in possesso dei requisiti indicati dall'articolo 67, comma 3, lettera d), della legge fallimentare.

■ Occorre poi che la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie dei

nell'ambito di un accordo in base all'articolo 182-bis della legge fallimentare); l'Erario esprimerà il proprio voto (articolo 182-ter, comma 3) e, laddove siano raggiunte le maggioranze indicate dall'articolo 177 della legge fallimentare, il concordato verrà approvato e sarà omologabile anche in presenza di voto contrario del Fisco. L'Erario, essendo la par-

Nella nuova «transazione fiscale» il debitore dovrebbe poter proseguire il contenzioso anche dopo l'omologazione del concordato

crediti tributari o contributivi non siano inferiori o meno vantaggiosi rispetto a quelli offerti a creditori con privilegio di grado inferiore; inoltre, la quota di credito degradata al chirografo deve essere inserita in apposita classe.

■ Infine, se il credito tributario o contributivo ha natura chirografaria, il trattamento non può essere differenziato rispetto a quello degli altri creditori chirografari ovvero, nel caso di suddivisione in classi, dei creditori rispetto ai quali è previsto un trattamento più favorevole.

Gli elementi che caratterizzano la “nuova” transazione fiscale risiedono in primo luogo nell'estensione della possibilità di pagamento parziale a ogni tipologia di credito tributario, compresa l'Iva e le ritenute, secondo le ordinarie regole concordatarie di falcidiabilità di crediti privilegiati. Nell'ambito del concordato preventivo, il procedimento non prevede necessariamente l'accettazione del creditore Erario (come invece è richiesto qualora lo stralcio sia proposto

te di credito degradata al chirografo inserita in una apposita classe, potrà comunque opporsi all'omologazione in base all'articolo 180, comma 4, della legge fallimentare.

La nuova disposizione non prevede più che la chiusura del concordato determini la cessazione della materia del contendere nelle liti che riguardano i tributi transati. Di conseguenza, dopo l'omologazione del concordato, il debitore dovrebbe poter proseguire nel contenzioso con il Fisco e ciò anche quando il concordato sia stato approvato dall'agenzia delle Entrate.

A diverse conclusioni si deve invece giungere con riferimento alla definizione attuata, in base all'articolo 182-ter, comma 5, della legge fallimentare, nell'ambito di un accordo di ristrutturazione. In questo caso, infatti, la natura transattiva dell'accordo fa ritenere che le liti fiscali vengano necessariamente a cessare.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Antonio Iorio
relatore

Cambia il «codice» dei controlli

Reclamo d'obbligo prima della lite per importi fino a 50mila euro. Per chi garantisce la tracciabilità dei pagamenti i termini di accertamento ridotti a due anni

I provvedimenti normativi di fine anno e, segnatamente, la legge di Bilancio 2018 intervengono anche su accertamento e riscossione. Oltre alle limitazioni sulle compensazioni e alle modifiche in tema di interpretazione degli atti presentati alla registrazione (di cui si tratta in altre relazioni) ci sono:

- ❶ la riduzione dei termini di accertamento di due anni per coloro che garantiscono la tracciabilità dei pagamenti;
- ❷ il rinvio dell'applicazione degli indici sintetici in luogo degli studi di settore;
- ❸ le modifiche al regime del blocco dei pagamenti della Pa.

A queste novità normative occorre poi aggiungere:

- l'entrata in vigore del nuovo importo

di 50mila euro per l'applicazione della mediazione/reclamo in caso di impugnazione degli atti impositivi;

■ la nuova direttiva del comando generale della Gdf in materia di controlli nei vari settori di intervento del corpo.

Riduzione dei termini di accertamento

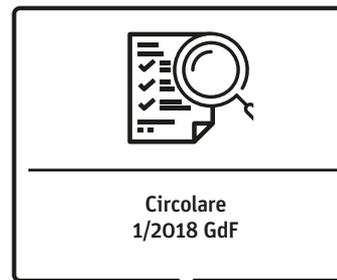
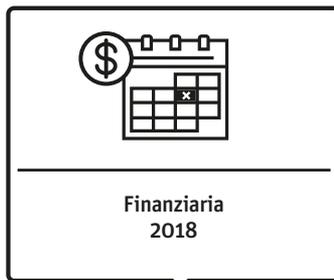
A partire dal 2019, la generalità dei soggetti passivi Iva che effettua la fatturazione elettronica, potrà usufruire della riduzione di due anni dei termini di accertamento, purché sia garantita la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati di importo superiore a 500 euro, secondo le modalità stabilite con decreto del ministero dell'Economia e delle finanze.

Si passa così dalla ordinaria decadenza del potere di accertamento (31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione) a quella ridotta (31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione).

Attualmente la riduzione di due anni dei termini di accertamento è ammessa, dall'articolo 3 del Dlgs 127/2015, per i soggetti che, avvalendosi del regime opzionale di fatturazione elettronica (articolo 1, comma 3, del medesimo decreto) garantiscono la tracciabilità dei pagamenti di importo superiore a 30 euro, nel rispetto delle condizioni di cui al Dm 4 agosto 2016.

Questo decreto prevede che il beneficio si applica a coloro che effettuano e ricevono tutti i loro pagamenti mediante bonifico bancario o

1. I DOCUMENTI DI RIFERIMENTI



Riduzione termini accertamento di due anni per coloro che garantiscono la tracciabilità dei pagamenti

Rinvio applicazione indici sintetici in luogo studi di settore

Modifiche al regime del blocco dei pagamenti della Pa

Entrata in vigore nuovo innalzamento soglia a 50.000 euro per reglamo/mediazione

Nuova direttiva della Guardia di Finanza in materia di controlli nei vari settori di intervento del Corpo

postale, carta di debito o carta di credito, ovvero assegno bancario, circolare o postale recante la clausola di non trasferibilità.

In ogni caso la riduzione dei termini di accertamento non si applica ai soggetti che svolgono attività di commercio al minuto o assimilate (articolo 22 del Dpr 633/72), a meno che non abbiano optato per la trasmissione dei dati dei corrispettivi giornalieri (articolo 2, comma 1, del Dlgs 127/2015).

Il rinvio degli Isa

Gli indici sintetici di affidabilità fiscale di cui all'articolo 9-bis del Dl 50/2017 (cosiddetti «Isa») si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018 (modello Redditi

2. FATTURA ELETTRONICA E ISA



Soggetti passivi iva che effettuano fatturazione elettronica, potranno usufruire della riduzione di due anni dei termini di accertamento, purché sia garantita la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati di importo superiore a 500 euro, secondo modalità decreto Mef. Non si applica ad attività di commercio al minuto o assimilate salvo abbiano optato per trasmissione dati dei corrispettivi giornalieri



Gli indici sintetici di affidabilità fiscale (cosiddetta "Isa") si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2018 (modello Redditi 2019) e non dal periodo d'imposta 2017 (modello Redditi 2018)

2019), al fine di assicurare a tutti i contribuenti un uniforme trattamento fiscale e di semplificare gli adempimenti dei contribuenti e degli intermediari.

In base alla formulazione della norma istitutiva, invece, i primi Isa avrebbero dovuto essere applicati già dal periodo d'imposta 2017 (modello Redditi 2018).

Da ricordare che con provvedimento dell'agenzia delle Entrate del 22 settembre 2017 n. 191552 sono state individuate le prime 70 attività soggette ad Isa e le prime bozze dei modelli di comunicazione dei dati rilevanti sono pubblicate sul sito dell'Agenzia. Il rinvio intenderebbe evitare la fase transitoria (comma 4 e 18 del citato articolo 9-bis) durante la quale in attesa dell'approvazione completa degli Isa,

continuerebbero a trovare applicazione gli studi di settore e i parametri contabili limitatamente alle attività per cui non sono stati ancora approvati i nuovi indici, sia ai fini dichiarativi, sia ai fini dell'accertamento.

Il blocco dei pagamenti Pa

Dal 1° marzo 2018 le regole sui blocchi dei pagamenti da parte delle pubbliche amministrazioni in caso di inadempienze diventano più severe.

Le pubbliche amministrazioni e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare, a qualunque titolo, pagamenti superiori a 10mila euro, devono verificare, anche in via telematica, se il beneficiario sia inadempiente:

- all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento;
- per un ammontare complessivo almeno pari a 10mila euro che dal 1° marzo 2018 scende a 5mila euro (legge 205/2017, articolo 1 comma 986).

In caso affermativo, tali soggetti pubblici non procedono al pagamento e segnalano la circostanza all'agenzia delle Entrate-Riscossione, ai fini dell'attività di riscossione delle somme (articolo 48-bis del Dpr 602/1973).

Il procedimento, può essere in così schematizzato:

- prima di eseguire un pagamento di importo superiore a 5mila euro (o 10mila fino al 1° marzo 2018), la Pa inoltra, in via telematica, richiesta all'agenzia delle Entrate-Riscossione;
- quest'ultima, nei cinque giorni suc-

cessivi alla richiesta, verifica se il beneficiario risulti moroso in relazione a una o più cartelle di pagamento, per un importo totale pari almeno alle somme suindicate;

■ in caso affermativo, l'agente della Riscossione comunica alla Pa:

- ❶ l'ammontare del debito inadempito;
- ❷ l'intenzione di procedere al pignoramento presso terzi;

■ la Pa sospende il pagamento delle somme per i 60 giorni successivi alla comunicazione, sino a concorrenza del debito indicato dall'agenzia delle

concerne solo le maggiori imposte senza computare interessi e sanzioni: considerando che tra sanzioni e interessi spesso la pretesa si raddoppia ne consegue, in altre parole, che anche atti del valore superiore a 100mila euro (comprensivo di sanzioni e interessi) rientreranno nella mediazione.

La decorrenza del 1° gennaio 2018 deve essere riferita agli atti ricevuti dal contribuente da tale data. Come precisato nella circolare, se l'atto è spedito a mezzo posta prima del 1° gennaio, ma

Da marzo le pubbliche amministrazioni devono verificare l'esistenza di cartelle prima di effettuare pagamenti da 5mila euro in su

Entrate-Riscossione (la legge 205/2017 ha innalzato il termine che prima era di 30 giorni, anche tale modifica si applica da marzo 2018);

■ quest'ultima notifica il pignoramento presso terzi, nelle forme dell'ordine di pagamento di cui all'articolo 72-bis del Dpr 602/1973.

L'estensione del reclamo

A decorrere dallo scorso 1° gennaio sono entrate in vigore le disposizioni contenute nel Dl 50/2017 che hanno elevato da 20mila a 50mila euro la soglia al di sotto della quale la procedura di reclamo mediazione è necessaria. È una modifica che amplia sensibilmente l'istituto, perché la soglia (articolo 12 del Dlgs 546/1992)

ricevuto successivamente a tale data, opera la nuova norma, dunque la procedura è necessaria se il valore supera i 20mila euro, fino 50mila euro.

In ipotesi di silenzio-rifiuto, la nuova soglia rileva:

- ❶ per i rifiuti espressi a partire dal 1° gennaio 2018;
- ❷ per i rifiuti taciti per i quali al 1° gennaio 2018 non sia interamente decorso il termine di novanta giorni dalla presentazione della domanda di restituzione.

Peraltro a proposito dei rigetti dei rimborsi, le Entrate hanno confermato che per la quantificazione del valore della lite occorre considerare non l'atto impugnato (diniego espresso o tacito), ma il periodo d'imposta oggetto della domanda di rimborso.

3. IL BLOCCO DEI PAGAMENTI



Prima di eseguire un pagamento di importo superiore a 5.000 euro (ovvero 10.000 euro fino al 1° marzo 2018, la pa inoltra richiesta all'agenzia Entrate Riscossione

Agenzia delle Entrate-Riscossione nei 5 giorni successivi, verifica se il beneficiario risulta moroso in relazione a una o più cartelle di pagamento per un importo totale per almeno 5.000 euro (10.000 euro fino al 1° marzo 2018)

In caso affermativo, comunica alla Pa: ammontare debito inadempito; intenzione di procedere al pignoramento presso terzi

La Pa sospende il pagamento per i 60 giorni successivi alla comunicazione, sino a concorrenza del debito (la legge 208/2017 ha innalzato il termine che prima era di 30 giorni, anche tale modifica si applica da marzo 2018)

In seguito alle modifiche introdotte del DLgs 156/2015, la procedura di reclamo/mediazione riguarda tutti gli enti impositori, inclusi gli atti degli agenti della Riscossione.

La circolare della Gdf

A distanza di dieci anni dalla precedente edizione, la Guardia di finanza

Il nuovo manuale operativo della Guardia di finanza non si sottrae alle questioni su cui non c'è accordo con l'agenzia delle Entrate

ha predisposto il nuovo manuale operativo sul contrasto all'evasione e alle frodi fiscali (la circolare 1/2018). Si tratta di un'opera importante perché riporta in modo sistematico tutte le direttive emanate in materia dal comando generale ai reparti del corpo, oltre che, ovviamente, le nuove linee operative che caratterizzeranno l'attività ispettiva delle Fiamme gialle.

Il documento per la sua completezza (oltre all'approfondimento della normativa, della giurisprudenza, della prassi, sono al solito predisposti numerosi allegati che facilitano sensibilmente il lavoro dei verificatori) come è successo per il passato, verrà utilizzato anche dagli altri soggetti impegnati nei controlli fiscali: agenzia delle Entrate, Dogane, eccetera. Basti pensare che negli ultimi anni i verbali redatti dai verificatori delle Entrate e delle Dogane avevano la medesima impostazione di quelli della Gdf.

Va dato atto agli estensori di non essersi sottratti a spunti critici su delicati aspetti interpretativi ed operativi non mancando di segnalare il differente orientamento ora dell'agenzia delle Entrate ora della Suprema corte.

Da segnalare, in questo senso, per tutti, la precisazione del raddoppio dei termini di accertamento in materia di Irap ritenuto non operante nonostante le pretese dell'agenzia delle Entrate o della differente impostazione sull'utilizzazione delle informazioni irrualmente acquisite dall'estero rispetto alle più recenti interpretazioni dei giudici di legittimità (caso della lista Falciani).

Il concetto di «controllo»

Nella circolare 1/2018 della Gdf viene confermato un recente modulo operativo ispettivo utilizzato dai reparti del corpo. Si passa infatti dal precedente concetto di verifica generale, che prevede una attività ispettiva per vari anni di imposta in tutti i comparti impositivi e che, obiettivamente, risulta ormai obsoleta, sia per i tempi di esecuzione, sia per l'efficacia dell'ispezione, alla nuova nozione di "controllo".

Quest'ultimo riguarda un'attività ispettiva ridotta che in sostanza viene svolta quasi a "colpo sicuro" cioè quando, in virtù di una serie di riscontri, le violazioni sono già - almeno potenzialmente - emerse.

Si pensi al caso di elementi già acquisiti nel corso di altre indagini di polizia giudiziaria ed economico-finanziaria, alle ipotesi di sommerso d'azienda e di individuazione di evasori totali.

Va da sé che così operando si concentrano le attività su illeciti quasi certi e già individuati, evitando nel contempo di svolgere ispezioni lunghe, che non portano all'individuazione di alcuna effettiva violazione.

La rilevanza penale

La circolare ricorda che deve sempre valutarsi l'opportunità di fare ricorso, in relazione alla tipologia di reato tributario, ad uno o più strumenti investigativi: perquisizioni personali, locali, domiciliari ed informatiche, nonché sequestro probatorio.

Durante le attività di perquisizio-

4. LE MODIFICHE AL RECLAMO/MEDIAZIONE



In vigore le disposizioni contenute nel DL 50/2017 che hanno elevato la soglia da 20.000 euro a 50.000 euro al di sotto della quale la procedura di reclamo mediazione è necessaria

ne, particolare attenzione deve essere prestata alla documentazione contabile ed extracontabile, ai supporti informatici ed alla corrispondenza elettronica.

Altro efficace mezzo di ricerca della prova sono le intercettazioni di conversazioni o telecomunicazioni telefoniche (condotte attraverso il telefono o mediante altre forme), di colloqui trapresenti (cosiddette "intercettazioni ambientali") e del flusso di comunicazioni relative a sistemi informatici o telematici.

Secondo la direttiva, i verificatori che individuano, anche mediante il ricorso a presunzioni semplici o semplicissime, una condotta materiale che risulti integrare una fattispecie di reato, devono inviare al magistrato la prescritta

5. LA CIRCOLARE GDF 1/2018

DALLA VERIFICA GENERALE AL CONTROLLO



Profili investigativi
(perquisizioni,
intercettazioni,
indagini finanziarie)

Comunicazione
al Pm anche
di presunzioni
semplicissime

comunicazione di notizia di reato.

Ciò anche se le presunzioni sono state utilizzate per determinare l'imposta evasa per l'individuazione del superamento o meno delle soglie di punibilità nei delitti in tema di dichiarazioni. La circolare chiarisce che le valutazioni, circa la concreta rilevanza delle presunzioni in sede penale, spettano, ovviamente, all'autorità giudiziaria.

Tuttavia va ricordato che questo automatismo di comunicazione della notizia di reato alla fine rischia di tradursi spesso in un procedimento penale (privo di riscontri probatori effettivi).

In tale contesto è evidente il rischio di intasamento degli uffici giudiziari su questioni del tutto presuntive che, ai fini penali non hanno alcuna concreta valenza, ma soprattutto l'eleva-

to onere che si richiede al contribuente per sostenere procedimenti i quali, con un po' di buon senso potevano essere evitati.

La circolare esorta poi all'esecuzione di indagini finanziarie. In prima battuta deve essere consultato l'archivio dei rapporti con operatori finanziari, successivamente deve essere richiesto agli intermediari, previo decreto dell'autorità giudiziaria, l'invio della documentazione di dettaglio. La direttiva infine evidenzia la necessità di un'adeguata ricognizione dei soggetti correlati all'indagato, utilizzati – al pari dei prestanome –, quali intestatari fittizi di tali rapporti, valutando l'estensione nei loro confronti dello strumento d'indagine in argomento.

Viene anche ricordato che è possibile acquisire presso le fiduciarie, anche in originale se così è ordinato dall'autorità giudiziaria, gli atti e i documenti contenuti nel fascicolo afferente al mandato fiduciario, anche in deroga allo specifico segreto.

La direttiva richiama poi l'attenzione delle unità operative sul possibile concorso tra reati di matrice tributaria e quelli di falso societario con riferimento, ovviamente, alle società di capitali.

Sono svolte al riguardo alcune esemplificazioni.

L'occultamento di ricavi ovvero l'ostensione "gonfiata" di costi operati da contribuenti aventi forma societaria possono generare, contestualmente, un bilancio d'esercizio e una denuncia dei redditi parimenti mendaci. In tali ipotesi, peraltro, non

si pone la questione circa la rilevanza delle valutazioni estimative nel falso societario, in quanto grandezze quali i ricavi conseguiti o l'ammontare dei costi sostenuti misurano oggettivamente precisi fatti materiali. Di conseguenza, l'omessa indicazione a bilancio dei ricavi effettivamente conseguiti e, quindi, collegati a uno specifico fatto materiale si traduce, immediatamente, in una mendace rappresentazione della realtà fattuale sottesa al dato quantitativo.

Del pari, l'inserimento tra i costi di un onere in realtà non esistente comporta inevitabilmente l'indicazione di un fatto materiale non rispondente al vero. In questo caso ricorre, astrattamente, il caso tipico di concorso materiale tra i reati di false comunicazioni sociali e di dichiarazione fraudolenta ex articolo 2 del Dlgs 74/2000, che si configura laddove gli elementi negativi inesistenti rilevati in bilancio e indicati nella conseguente dichiarazione fiscale derivino dall'utilizzo di fatture o altri documenti falsi.

Il concorso implica, tuttavia, il riscontro della sussistenza di tutti gli altri elementi costitutivi delle fattispecie penali esaminate, tra cui i diversi elementi soggettivi e i differenti momenti di consumazione che tali illeciti comportano: il deposito del progetto di bilancio per i più diffusi episodi di mendacio societario e la presentazione della dichiarazione fiscale per i principali reati tributari.

L'elemento soggettivo proprio della frode fiscale («al fine di evadere le imposte» e «al fine di consentire a

terzi l'evasione») è distinto da quello del falso in bilancio («al fine di conseguire per sé o altri un ingiusto profitto»). Pertanto, laddove le false comunicazioni sociali siano state poste in essere per un'esclusiva finalità fiscale, si configurerà, in virtù del criterio di specialità, la sola frode fiscale; di contro, ove non sussista il fine di consentire a terzi l'evasione, ma si riscontri il solo elemento psicologico postulato dal reato societario, sarà configurata unicamente la fattispe-

Le indagini finanziarie devono partire dalla consultazione dell'archivio dei rapporti con gli operatori finanziari

cie del mendacio societario.

In talune circostanze, le condotte illecite perpetrate dal contribuente-società potranno integrare una sola ipotesi di reato. È il caso, ad esempio, dell'alterazione dell'imponibile fiscale operata a valle del bilancio, in sede di effettuazione delle variazioni in aumento e/o in diminuzione del reddito, che configurerà, naturalmente, la sola fattispecie penale tributaria; di contro, l'incremento manipolativo dei ricavi in sede di redazione del bilancio d'esercizio, determinato da ragioni extra-tributarie, potrà integrare il solo delitto societario. Infine se l'imprenditore, in situazioni di crisi ovvero a ri-

6. LA CIRCOLARE GdF 1/2018 (SEGUE)



Concorso tra reati tributari e false comunicazioni sociali

Rilevanza elemento soggettivo: se le false comunicazioni hanno un'esclusiva finalità fiscale, si configura, in virtù del criterio di specialità, la sola frode fiscale



Misura cautelari

Sequestro diretto e per equivalente

Proposta autonoma della GdF al Pm

Conseguenze per l'estinzione del reato

schio insolvenza, ometta o falsifichi informazioni in bilancio al fine di restituire un'immagine artefatta della sua società e tale condotta ne determini il successivo dissesto o aggravamento, il reato di falso in bilancio potrà concorrere con quello di bancarotta fraudolenta impropria.

Il sequestro

La direttiva ricorda che l'articolo 12-bis del Dlgs 74/2000 estende la confisca, diretta e per valore, dei beni che costituiscono o siano di ammontare equivalente al relativo prezzo o al profitto a tutti i delitti tributari.

In coerenza con la giurisprudenza di legittimità, anche a sezioni unite, la circolare evidenzia che la misura

cautelare assume rilievo almeno sotto tre diversi profili:

- ① il sequestro per equivalente può solo seguire quello in via diretta e non è alternativo a quest'ultimo;
- ② nel caso di reato commesso dal legale rappresentante di una persona giuridica, i beni dell'ente possono essere aggrediti, normalmente, soltanto ove si proceda ad una confisca diretta;
- ③ la confisca diretta non viene meno, al ricorrere di alcune condizioni, nell'ipotesi di estinzione del reato per intervenuta prescrizione.

Ove non sia possibile eseguire il sequestro finalizzato alla confisca in forma diretta, è possibile, per i delitti tributari, procedere per equivalente, apprendendo beni, sino a concorrenza del profitto e del prezzo del reato, che non abbiano alcun collegamento con l'attività delittuosa e di cui il reo abbia la disponibilità, anche in funzione di situazioni giuridiche diverse e subordinate rispetto al diritto di proprietà, purché idonee a garantire il pieno godimento del bene.

Sotto il profilo procedurale la circolare esorta i reparti nella fase istruttoria, a richiedere al pubblico ministero procedente, ricorrendone i presupposti, di valutare la possibilità di avanzare al giudice per le indagini preliminari proposta di adozione di misure cautelari di carattere reale.

È necessario, a questo proposito, che sia offerto un adeguato quadro indiziario da cui emerga la piena riferibilità del reato ipotizzato all'indagato. È, al pari, indispensabile, soprattutto ai fini della richiesta di sequestro nella

forma per equivalente, predeterminare con sufficiente accuratezza l'ammontare del valore del compendio assoggettabile alla cautela, indicando i criteri adottati.

Ancor più, nelle ipotesi in cui dalle indagini preliminari fossero emerse prove o sufficienti indizi da far ritenere verosimili ipotesi di fittizia in-

tesi di estinzione del reato per intervenuta prescrizione, possa essere comunque disposta la confisca diretta del prezzo o del profitto del reato a condizione che vi sia stata una precedente pronuncia di condanna e che l'accertamento relativo alla sussistenza del reato, alla responsabilità penale dell'imputato e alla qualificazione del

L'estinzione del reato travolge il provvedimento cautelare finalizzato alla confisca per equivalente: i beni sequestrati vanno quindi restituiti

testazione di beni, i militari operanti devono darne compiuta evidenza al Pm, per consentirgli, in caso di favorevole orientamento, di rimettere al giudice la valutazione circa la sequestrabilità anche dei beni formalmente intestati a terzi.

In tema di misure cautelari la circolare affronta una questione particolarmente delicata che si verifica sovente nei procedimenti penali per reati tributari: le conseguenze nelle ipotesi di estinzione del reato.

Se è stato disposto un provvedimento cautelare finalizzato alla confisca per equivalente, l'estinzione del reato, in qualsiasi sua forma (per intervenuta prescrizione, morte del reo, amnistia, eccetera), travolgerà sempre il vincolo reale già apposto, talché i beni sottoposti a sequestro andranno restituiti al reo (Cassazione 18799/2013).

Viceversa, la giurisprudenza di legittimità, ha sostenuto, con un orientamento maggioritario, che, nell'ipo-

bene da confiscare come prezzo o profitto sia rimasto inalterato nel merito nei successivi gradi di giudizio (Sezioni unite 31617/2015). Ciò tenuto conto della natura propria della confisca diretta come misura di sicurezza, cui non va garantita l'applicazione del principio di legalità, richiamato dall'articolo 7 della Cedu.

Tale indirizzo, secondo la circolare, consente, al ricorrere dei citati presupposti, alla confiscabilità dei beni oggetto di sequestro in via diretta nel caso di reati tributari (disponibilità liquide e beni surrogati) pure in presenza di una sentenza che, non assolvendo nel merito l'imputato, dichiara l'intervenuta prescrizione del fatto reato.

Per quanto concerne invece l'eventuale pagamento del debito tributario, la circolare richiama l'attenzione dei militari rispetto al momento in cui l'indagato/imputato assuma l'eventuale impegno a versare.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Luigi
Lovecchio
relatore

Rottamazione-bis in quattro mosse

*Il collegato fiscale
estende
la possibilità
della definizione
agli affidamenti
eseguiti nel 2017,
ripesca gli esclusi
e prevede
la riapertura
per i carichi scaduti*

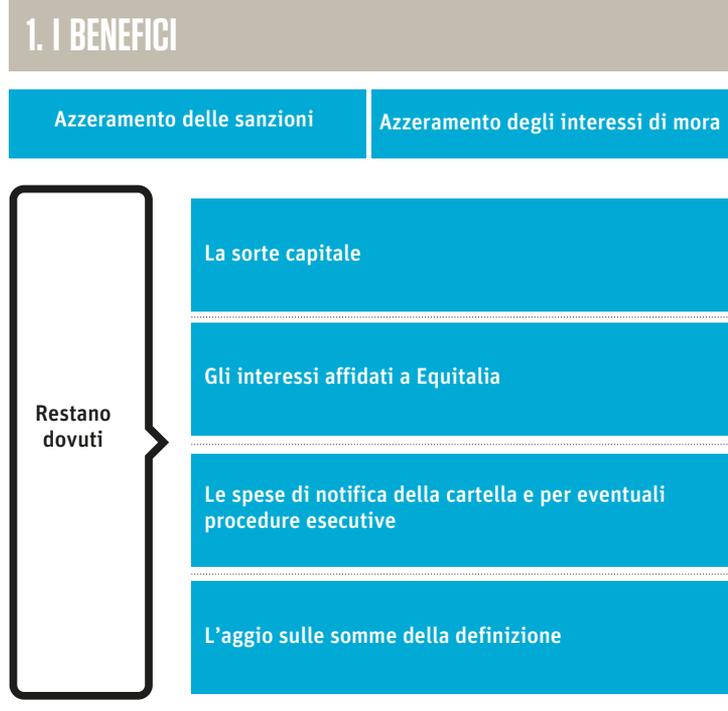
L'intervento sulla disciplina della "rottamazione" degli affidamenti all'agente della riscossione (articolo 1, Dl 148/17, convertito con modificazioni nella legge 172/17) si muove lungo quattro direttrici:

- ❶ proroga dei termini per il pagamento delle rate della vecchia rottamazione (ex articolo 6, Dl 193/16);
- ❷ estensione della definizione agevolata agli affidamenti eseguiti dal 1° gennaio al 30 settembre 2017;
- ❸ "ripescaggio" dei debitori esclusi dalla vecchia rottamazione per non aver pagato tutte le rate della dilazione esistente al 24 ottobre 2016;
- ❹ riapertura dei termini per la definizione agevolata degli affidamenti eseguiti sino dal 31 dicembre 2016

nei riguardi dei carichi non inclusi nell'istanza i cui termini scadevano il 21 aprile 2017. Vediamo nello specifico il contenuto delle singole modifiche, il cui esame richiede attenzione, in considerazione dell'intrecciarsi delle diverse discipline interessate nonché della circostanza che la novella legislativa è stata emanata in pendenza della definizione originaria, di cui al sopra citato articolo 6, Dl 193/16.

Proroga dei termini

La normativa originaria di riferimento prevedeva che le somme derivanti dalla definizione agevolata potessero essere versate in un massimo di cinque rate, in scadenza nei mesi di luglio, settembre e novembre 2017, e di aprile e settembre 2018. Il sopra citato articolo 1, Dl 148/17, ha differito le prime tre rate al 7 dicembre 2017. A tale scopo, era sufficiente pagare le somme indicate nella comunicazione iniziale dell'agente della riscossione, senza maggiorazione di sorta, entro la nuova scadenza di legge. Non occorre la trasmissione di alcuna dichiarazione all'agenzia delle Entrate-Riscossione (Ader). In questo modo, il debitore aveva la possibilità di rientrare nella procedura della rottamazione, fruendo di tutti i benefici di legge. Con riferimento alle rate in scadenza nel 2018, inoltre, è stata disposta la posticipazione della scadenza di aprile a luglio. Per effetto di tale modifica, dunque, le nuove scadenze riferite all'anno in corso cado-



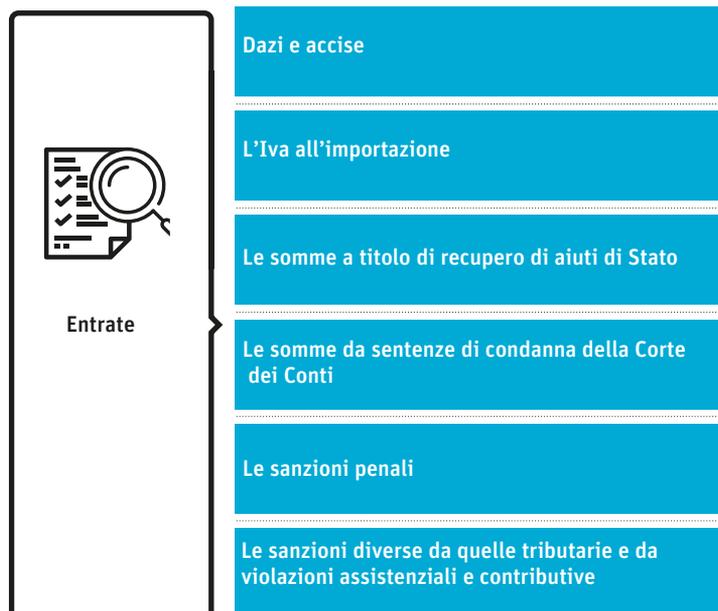
no nei mesi di luglio e settembre.

La definizione ante 2017

I casi in cui è ancora possibile definire gli affidamenti esistenti al 31 dicembre 2016 sono 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. Prima di esaminare le regole specifiche applicabili alle procedure agevolative suddette, vale la piena riepilogare i tratti fondamentali della rottamazione.

2. LE ENTRATE ESCLUSE DALLA DEFINIZIONE



Le entrate definibili

Sono ammesse alla rottamazione la generalità delle entrate, con le eccezioni tassativamente stabilite dalla legge. Queste sono:

- dazi, accise e Iva all'importazione;
- somme derivanti da sentenze di condanna della Corte dei conti;
- somme pretese a titolo di recupero di aiuti di Stato illegittimi;
- sanzioni di carattere penale;
- sanzioni diverse da quelle collegate alla violazione di obblighi tributari ovvero di carattere contributivo.

Con riferimento alle multe per violazioni del codice della strada, la definizione comporta l'abbandono degli interessi moratori, anche sotto forma di maggiorazioni semestrali. La precisa-

zione in ordine alla tipologia di sanzioni ammesse conduce a ritenere, al contrario, che anche le pretese esclusivamente sanzionatorie, purché riconducibili alla sfera applicativa appena evidenziata, possono essere sanate, a costo praticamente nullo. Si pensi, ad esempio, alle sanzioni per violazioni della disciplina sul monitoraggio fiscale (compilazione del quadro RW) o a quelle riferite alla mancata indicazione nel modello dichiarativo dei costi sostenuti con operatori stabiliti in paesi "blacklist". In questo senso, si è espressa la circolare 2/E del 2017 dell'agenzia delle Entrate.

Perché rottamare?

I vantaggi della definizione agevolata consistono nell'azzeramento delle sanzioni e degli interessi di mora.

Restano invece dovuti la sorte capitale, gli interessi affidati all'agente della riscossione, che di regola sono costituiti dagli interessi per ritardata iscrizione a ruolo, il costo di notifica della cartella, eventuali spese sostenute per procedure cautelari e 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.

Il perimetro temporale

La rottamazione dei carichi ante 2017 comprende gli affidamenti a Equitalia (oggi Ader) effettuati dal 1° gennaio

2000 sino al 31 dicembre 2016.

Secondo quanto precisato nella circolare 2/E del 2017 delle Entrate, rientrano in tale ambito tutte le trasmissioni materialmente eseguite sino alla fine dell'anno 2016, comprese dunque quelle effettuate nella seconda metà del mese di dicembre, prese in consegna dall'agente della riscossione il 10 gennaio 2017. Il riferimento agli "affidamenti" consente di includere nella sanatoria, per un verso, le somme rivenienti da accertamenti esecutivi, che non transitano, come noto, dalla procedura dell'iscrizione a ruolo, per altro verso, le partite debitorie che non si fossero ancora tradotte in atti o documenti formalmente trasmessi al debitore. Va ricordato che l'agente della riscossione ha tempo sino a nove mesi dalla ricezione del ruolo per la notifica della cartella di pagamento, senza incorrere nella perdita del diritto al discarico per inesigibilità.

Per quanto attiene gli affidamenti derivanti da accertamenti esecutivi, va in primo luogo ricordato che questi avvengono, di regola, solo dopo il decorso di 90 giorni dalla notifica dell'atto di accertamento, che possono estendersi anche a 210 giorni, qualora si interpongano l'accertamento con adesione e la sospensione feriale dei termini del mese di agosto.

La procedura

La domanda di ammissione alla definizione agevolata deve essere redatta sui moduli approvati dall'Ader (attualmente, il modello DA - 2000/17). Il ter-

3. I CASI AMMESSI ALLA NUOVA ROTTAMAZIONE



Carichi affidati non inclusi in precedenti istanze di definizione agevolata

Soggetti che hanno ricevuto il rigetto della precedente istanza per non aver pagato tutte le rate scadute a fine 2016, relative a dilazioni in essere al 24 ottobre 2016

Nessuna seconda chance per i soggetti che sono decaduti dalla precedente procedura di definizione

mine per la presentazione per tutte le nuove definizioni è il 15 maggio 2018. Per facilitare il compito dei contribuenti sono previsti per legge dei servizi di ausilio da parte della società pubblica di riscossione.

In particolare, entro la fine febbraio 2017 è stata spedita ai debitori per posta ordinaria una comunicazione avente ad oggetto le somme in carico a Equitalia al 31 dicembre 2016 in relazione alle quali la pretesa non era stata ancora formalizzata nei riguardi del debitore stesso. In ogni caso, per conoscere con esattezza la propria posizione, è sempre possibile consultare la sezione dedicata del sito istituzionale di agenzia delle Entrate-Riscossione oppure recarsi presso gli uffici di questa, per ritirare l'estratto di ruolo. Alla luce delle ri-

4. LA TEMPISTICA DELLA DEFINIZIONE ANTE 2017

Scadenza	Adempimento
15 maggio 2018	Presentazione della domanda
30 giugno 2018	L'agente della riscossione comunica l'importo delle rate scadute a fine 2016, per dilazioni pendenti al 24/10/16
31 luglio 2018	Il debitore versa in un'unica soluzione l'importo delle rate scadute, se no la definizione diventa improcedibile
30 settembre 2018	L'agente della riscossione comunica l'importo della definizione agevolata
31/10/2018 e 30/11/2018 e 28/02/2019	Scadono le rate entro cui devono essere pagate le somme della definizione
1 agosto 2018	Decorrono gli interessi del 4,5% annuo

sposte fornite in occasione della prima rottamazione, la domanda di definizione è tendenzialmente irretrattabile. È tuttavia possibile revocare la stessa, con apposita comunicazione redatta in forma libera, purché entro i termini di legge dettati per la presentazione.

Una volta scaduto il termine di legge, l'agente della riscossione trasmette la comunicazione contenente l'importo delle somme dovute. Ne consegue che si è in presenza di una procedura che non contempla l'auto liquidazione ma è fondata sulla liquidazione d'ufficio.

La decadenza

Molto restrittiva è la disciplina della decadenza dalla procedura agevolata. È disposto infatti che si perdono tutti i

benefici di legge anche con il ritardo di un solo giorno nel pagamento di una qualsiasi delle rate. Non può trovare applicazione l'istituto del lieve inadempimento, di cui all'articolo 15-ter, Dpr 602/73. Se si decade, non solo rivive il debito originario, comprensivo di sanzioni e interessi di mora, ma per di più il debito residuo non può più essere rateizzato. Fa eccezione l'ipotesi in cui la domanda di definizione sia stata presentata non oltre 60 giorni dal ricevimento della cartella di pagamento. In questo caso, infatti, il debitore non ha mai avuto alcuna possibilità neppure di chiedere per la prima volta il piano di rientro delle somme dovute.

Per questo motivo, si ritiene che a maggior ragione identico trattamento debba trovare applicazione nei confronti dei soggetti che non hanno mai ricevuto la notifica della cartella, per avere presentato l'istanza sulla base delle sole risultanze dell'estratto di ruolo. Nelle situazioni appena descritte, dunque, nell'ipotesi della decadenza dalla rottamazione il debitore conserva sempre il diritto di chiedere per la prima volta la rateazione del debito residuo.

Alla luce delle suddette penalizzazioni, è quindi più che auspicabile che gli interessati verifichino con attenzione la sostenibilità finanziaria della rottamazione, poiché in casi particolari potrebbe essere più conveniente conservare la precedente dilazione, tanto più se questa è di lunga durata. Vale in proposito ricordare come nelle dilazioni ordinarie (ma non per l'appunto nella disciplina della rottamazione) in caso

di decadenza dal piano di rientro è sempre possibile essere riammessi allo stesso pagando le rate scadute. La decadenza comporta altresì la ripresa delle attività di recupero dell'agente della riscossione.

Definizione e recupero

Nelle more della attivazione della procedura di definizione, non è vigente una sospensione generalizzata delle attività di recupero. A tale scopo, occorre presentare la domanda di definizione agevolata. Va peraltro avvertito che mentre con la presentazione dell'istanza si inibisce l'attivazione di nuove procedure, per quelle in corso la stessa potrebbe non essere sufficiente.

È infatti espressamente disposto che le misure cautelari già adottate, quali il fermo amministrativo e l'ipoteca, restano comunque valide. Nelle Faq pubblicate in precedenza da Equitalia è stato tuttavia precisato che, in caso di fermo amministrativo già iscritto, con il pagamento della prima rata della rottamazione, l'agente della riscossione provvede a sospendere il vincolo in esame, che sarà definitivamente cancellato una volta perfezionata la definizione agevolata. Con riferimento alle procedure propriamente espropriative è previsto che le stesse non possano proseguire, a meno che non si sia giunti ad una fase sostanzialmente terminale. Ciò si verifica quando l'incanto della vendita all'asta del bene pignorato abbia avuto esito positivo oppure quando sia stata presentata istanza di assegnazione del bene o ancora laddove sia sta-

5. I CARICHI DAL 1° GENNAIO AL 30 SETTEMBRE 2017

Scadenza	Adempimento
31 marzo 2018	L'agente della riscossione comunica per posta ordinaria al debitore l'importo dei carichi potenzialmente rottamabili
15 maggio 2018	Presentazione della domanda
30 giugno 2018	L'agente della riscossione comunica l'importo della definizione agevolata
31/07, 30/09, 31/10, 31/11/2018 e febbraio 2019	Scadono le rate, tutte di pari importo, entro cui devono essere pagate le somme della definizione
1 agosto 2018	Decorrono gli interessi del 4,5% annuo

to emesso provvedimento di assegnazione del credito pignorato.

Con riferimento in particolare al pignoramento presso terzi, eseguito secondo la speciale procedura di cui agli articoli 72 bis e seguenti, Dpr n. 602/73, l'agente della riscossione può provvedere a vincolare ad esempio i conti correnti bancari o gli emolumenti stipendiali del debitore, senza l'intervento del giudice dell'esecuzione. È stato al riguardo precisato da Equitalia che, una volta che il terzo pignorato si è dichiarato debitore delle somme indicate dall'agente della riscossione, la procedura si considera in stato avanzato e dunque non è interrotta dalla presentazione dell'istanza. Si è tuttavia dell'avviso che, una volta trasmessa la domanda di definizione agevolata, la procedura di

6. LE DIFFERENZE

Rottamazione ante 2017	Rottamazione 2017
Rilevano eventuali morosità per rate non versate alla fine del 2016 con riguardo a dilazioni pendenti al 24 ottobre 2016	Non hanno alcuna rilevanza eventuali morosità esistenti su dilazioni pregresse
L'esistenza di carichi potenzialmente definibili è stata già comunicata per posta	L'esistenza di carichi potenzialmente definibili verrà comunicata per posta ordinaria entro la fine di marzo 2018
Il pagamento delle somme della rottamazione deve avvenire in un massimo di 3 rate (ottobre e novembre 2018 e febbraio 2019), di cui le prime due pari all'80% del totale	Il pagamento delle somme della definizione agevolata deve avvenire in un massimo di 5 rate di pari importo (luglio, settembre, ottobre e novembre 2018 e febbraio 2019)
Ai fini del pagamento è ammesso l'utilizzo in compensazione dei crediti certificati verso le Pa derivanti da appalti e forniture	Ai fini del pagamento delle somme della definizione, non è possibile utilizzare i crediti vantati verso le Pa

pignoramento possa proseguire solo fino a concorrenza dell'importo riveniente dalla rottamazione.

Le dilazioni precedenti

Sempre con riguardo agli affidamenti esistenti al 31 dicembre 2016, la normativa di riferimento stabilisce che, in presenza di dilazioni pendenti alla data del 24 ottobre 2016 (data di entrata in vigore del Dl 193/16), occorre pagare le rate in scadenza nei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2016. Con successivi chiarimenti, Equitalia ha precisato che qualora vi fossero delle rate scadute in precedenza, bisognava comunque versare l'intero importo scaduto a fine 2016 per poter accedere alla rottamazione. È però accaduto in molti

casi che i debitori che hanno presentato domanda entro il 21 aprile scorso, alla luce del chiaro disposto di legge, si siano limitati a pagare le rate dell'ultimo trimestre, senza farsi carico di quelle riferite ai mesi precedenti. In tali ipotesi, l'agente della riscossione ha notificato il rigetto della domanda di definizione. Queste posizioni sono state per l'appunto "ripescate" dalla novella del Dl 148/17 e possono pertanto fruire ex novo dei benefici di legge.

Modalità di pagamento

Il versamento può avvenire con domiciliazione bancaria, attraverso i bollettini precompilati predisposti da Equitalia o anche presso gli uffici della società di riscossione. Non è ammesso il versamento tramite il modello F24. Questo comporta che non è possibile estinguere il debito della rottamazione utilizzando eventuali crediti d'imposta in compensazione. Con riferimento agli affidamenti esistenti al 31 dicembre 2016, con la pubblicazione del Dm 9 agosto 2017, ha trovato attuazione la disposizione recata nell'articolo 9 quater, Dl 50/17, in materia di estensione all'anno 2017 della disciplina relativa alla compensazione dei debiti verso l'agente della riscossione con i crediti vantati nei confronti di pubbliche amministrazioni a titolo di appalti e forniture. Per effetto di tale decreto, dunque, è possibile versare le somme dovute a seguito della definizione agevolata, già a partire dalla rata in scadenza a settembre 2017, attraverso la compensazione con crediti certificati (cioè,

liquidi, certi esigibili) verso gli enti pubblici. La tempistica degli adempimenti cambia a seconda che il debitore abbia oppure non abbia morosità esistenti a fine 2016, con riferimento a dilazioni esistenti al 24 ottobre 2016.

La rottamazione nel 2017

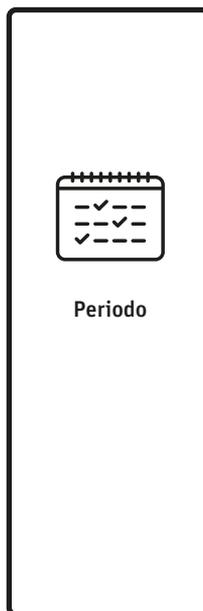
La medesima disciplina di riferimento ha inoltre esteso le agevolazioni di legge ai carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio al 30 settembre 2017. Questa volta, in espressa derogata alle regole generali, è stabilito che l'accesso alla procedura non è condizionato dal pagamento delle rate relative a eventuali dilazioni precedenti.

Sotto il profilo delle modalità di pagamento, si segnala che rispetto alla definizione dei carichi ante 2017, in questo caso non è possibile utilizzare in compensazione eventuali crediti certificati verso la pubblica amministrazione, poiché difetta una espressa previsione legislativa.

Dilazioni in corso

Con riferimento alla totalità delle nuove procedure agevolate, è espressamente prescritto che, una volta presentata l'istanza e in presenza di una dilazione pendente a tale data, sono sospesi i termini di pagamento delle rate successive. In questo modo, si evita di dover pagare somme che in tutto o in parte non potranno essere recuperate dal quantum della definizione. Va infatti ribadito che le somme versate a titolo di sanzioni, interessi di mora e in-

7. LA DECADENZA



teressi da dilazione non sono deducibili dal costo della sanatoria. Ne consegue che per entrambe le procedure (ante e post 1° gennaio 2017) vi è una chiara convenienza ad anticipare i tempi di consegna dell'istanza, sotto il duplice profilo della sospensione dei pagamenti di eventuali piani di rientro in corso e della inibizione di nuove misure cautelari o esecutive da parte dell'agente della riscossione. In conformità con quanto disposto nella disciplina di cui all'articolo 6, Dln. 193/16, inoltre, è possibile riattivare la dilazione esistente alla data di presentazione della domanda non versando la prima rata della nuova definizione agevolata, scadente a luglio 2018 (rottamazione 2017) ovvero a ottobre 2018 (rottamazione ante 2017). In tale eventualità, co-

8. I RAPPORTI CON LE PROCEDURE IN CORSO



Procedure
in corso

In caso di dilazioni in essere alla data di presentazione della domanda, sono sospese tutte le rate che scadono dopo tale data

Se non si versa la prima rata della rottamazione è possibile riattivare la dilazione in essere alla data di presentazione della domanda. In tal caso, il debito residuo è ripartito nel numero di rate non pagate del piano originario

La presentazione della domanda inibisce nuove azioni esecutive e cautelari

Restano salvi i fermi amministrativi e le ipoteche già iscritti

me confermato nelle prime Faq di agenzia delle Entrate-Riscossione emanate dopo il Dl n. 148/17, il debito residuo verrà suddiviso d'ufficio nel numero di rate non pagate del piano originario.

I giudizi in corso

La normativa di riferimento stabilisce, per tutte le ipotesi di definizione agevolata, che con la presentazione della domanda il debitore assume l'impegno a rinunciare ai giudizi in corso. A tale scopo, nel modello predisposto dall'agenzia delle Entrate-Riscossione occorre barrare l'apposita casella. Nelle prassi giurisprudenziali formatesi in vigenza della originaria definizione agevolata, ex articolo 6, Dl n. 193/16, è

spesso emerso il dubbio sulla corretta interpretazione di tale impegno. Non è in particolare chiaro a molti se l'abbandono dell'azione giudiziale costituisca una conseguenza della mera presentazione della domanda di sanatoria oppure del perfezionamento della stessa.

Alla luce della formulazione legislativa adottata, non sembra affatto di essere in presenza di una condizione di accesso alla procedura bensì di una conseguenza obbligata del buon esito della stessa. Ne deriva che l'obbligo della rinuncia diventa giuridicamente rilevante solo al perfezionamento della definizione agevolata, che si ottiene con il puntuale pagamento di tutte le rate. Una volta conclusasi positivamente la sanatoria, si determina la definizione dei carichi affidati all'agente della riscossione e, quale effetto di essa, il venir meno delle ragioni del contendere. Anche per questo motivo, appare più corretto ritenere che la previsione in esame non sia riconducibile al modello processuale della rinuncia al ricorso, trattandosi di rinuncia che non ha in effetti un destinatario predefinito, ma la materia controversa.

Una conferma di tale impostazione giunge in modo inequivoco dalla circolare 2/E del 2017 dell'agenzia delle Entrate.

In tutte le ipotesi in cui il carico affidato è inferiore all'importo in contestazione, come accade quando il ricorso è stato proposto avverso l'avviso di accertamento, ma il carico affidato all'agente della riscossione riguarda una quota dell'accertato, ad esempio, in esito alla sentenza di primo grado

sfavorevole al contribuente, nel sopra citato documento di prassi si afferma che la definizione dell'affidamento comporta la prosecuzione della lite per la porzione non rottamata. Le Entrate evidenziano inoltre che ai fini dell'accesso alla sanatoria si deve guardare esclusivamente all'esistenza di carichi affidati all'agente della riscossione alla data di riferimento (31 dicembre 2016 ovvero 30 settembre 2017), a prescindere dalle sentenze intervenute medio tempore. Questo comporta che, in presenza ad esempio di una sentenza favorevole al contribuente emessa nel corso del 2016, se l'Ufficio non ha ancora provveduto allo sgravio dell'affidamento, resta sempre possibile la definizione, qualora la parte vi abbia interesse.

Da ultimo, le Entrate invitano gli uffici periferici a non opporsi alle richieste di rinvio della trattazione in udienza motivate con il richiamo alla definizione agevolata, vuoi in termini di valutazione di accesso ad essa vuoi in ragione dell'avvenuta presentazione dell'istanza, salvo che la richiesta non si riveli meramente dilatoria.

Le ingiunzioni dei Comuni

La normativa appena commentata riguarda esclusivamente i recuperi coattivi affidati a Equitalia. Ne deriva che non sono direttamente coinvolti quegli enti, soprattutto Comuni, che hanno deliberato di svolgere la riscossione coattiva in proprio ovvero rivolgendosi a società private, iscritte nell'apposito albo tenuto dalle Finanze, in base al-

l'articolo 53, Dlgs 446/97. In questo caso, infatti, le operazioni di recupero si svolgono con lo strumento dell'ingiunzione di pagamento e non con il ruolo.

Per consentire anche in queste situazioni di usufruire delle agevolazioni di legge, l'articolo 1, comma 11-quarter, Dl 148/17, riprendendo la previsione di cui all'articolo 6-ter del Dl 193/16, stabilisce che l'ente ha il potere

I Comuni che riscuotono i tributi in proprio o attraverso società private possono deliberare di aderire entro il 5 febbraio

di adottare un apposito regolamento, entro il termine perentorio del 5 febbraio 2018. Tale facoltà potrà riguardare tutte le ingiunzioni notificate fino al 16 ottobre del 2017.

Lo sconto è rappresentato dalle sole sanzioni, non anche dagli interessi che restano quindi dovuti. La procedura applicativa è rimessa alla regolamentazione locale, con alcune condizioni poste dalla disciplina di riferimento. Così, per esempio, l'ultima rata della definizione non può essere stabilita oltre il 30 settembre 2018.

È prescritto che il regolamento debba essere pubblicato sul sito istituzionale del comune competente per almeno trenta giorni dopo la data di approvazione dello stesso.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Angelo
Busani
relatore

Cessioni di quote non riqualficabili

*L'imposta di registro
si applica
al singolo atto
presentato
per la registrazione
senza tener conto
di operazioni
collegate
Il legislatore risponde
alla Cassazione*

La norma della legge di registro (l'articolo 20 del Dpr 131 del 26 aprile 1986, Testo unico dell'imposta di registro) che disciplina la materia dell'interpretazione degli atti da parte dell'amministrazione finanziaria, è stata profondamente innovata dalla legge di bilancio per il 2018 (articolo 1, comma 87, lettera a), legge 205 del 27 dicembre 2017), la quale ha introdotto le seguenti importanti prescrizioni:

- ❶ l'applicazione dell'imposta di registro si compie con riguardo al singolo atto presentato per la registrazione;
- ❷ nella registrazione non si può tener conto di altri atti diversi da quello presentato per la registrazione, anche se si tratti di atti ad esso collegati;

3 la registrazione di un atto deve essere effettuata sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo prescindendo da elementi extratestuali (e cioè che non risultano dal tenore letterale dell'atto presentato per la registrazione).

Il testo attuale dell'articolo 20 del Dpr 131/1986 è dunque ora il seguente: «L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi».

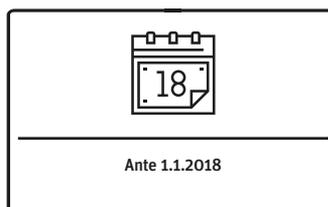
Il legislatore risponde alla Cassazione

Questa novità normativa è la chiara risposta che il legislatore ha inteso dare al noto e consolidato orientamento della Cassazione di ritenere gli atti presentati alla registrazione tassabili non solo per il loro contenuto, ma anche per quanto fosse desumibile al di fuori del loro contenuto e, in particolare, da quanto fosse desumibile dal loro collegamento con altri atti.

Questo orientamento giurisprudenziale, già assai criticabile, aveva raggiunto caratteri di intollerabilità in quanto era continuato imperterritito, come se nulla fosse accaduto, anche dopo l'introduzione (con il Dlgs 128/2015) della norma antielusiva generale nel nostro ordinamento, vale a

1. LA VECCHIA NORMA

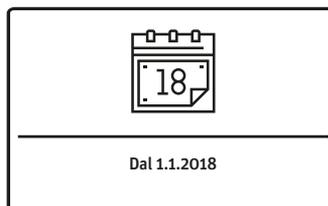
Il vecchio 20
Dpr 26 aprile 1986 n. 131



Art. 20 - Interpretazione degli atti
1. L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente.

2. LA NUOVA NORMA

Il nuovo articolo 20 dpr 26 aprile 1986 n. 131
(legge 205/2017, art. 1, comma 87)



Art. 20 - Interpretazione degli atti
1. L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli seguenti.

3. LE NOVITÀ

Il nuovo testo dell'articolo 20 dpr 26 aprile 1986 n. 131 Dal 1.1.2018



L'imposta di registro va applicata con riferimento al singolo atto presentato per la registrazione



L'imposta di registro va applicata con riferimento al contenuto sostanziale dell'atto presentato per la registrazione (la sua natura giuridica; i suoi effetti giuridici)



L'imposta di registro non può essere applicata a una "catena" di atti

dire l'articolo 10-bis, comma 4, legge 212 del 27 luglio 2000 (lo Statuto del contribuente), entrato in vigore il 1° ottobre 2015.

La norma antielusiva generale, secondo l'opinione dominante, avrebbe dovuto definitivamente sancire che l'articolo 20 della legge di registro sarebbe da considerare non come norma antielusiva, ma come norma interpretativa del singolo atto presentato alla registrazione secondo il suo letterale tenore, senza poter svolgere questa interpretazione fondandosi su elementi estranei all'atto presentato alla registrazione e senza potersi tassare l'effetto prodotto da una pluralità di atti collegati, considerandoli un tutt'uno.

Il caso più emblematico di questo atteggiamento giurisprudenziale era

rappresentato dal conferimento di un'azienda in una società e dalla successiva cessione delle partecipazioni al capitale sociale della società conferitaria. Infatti, sia il conferimento d'azienda in società sia la cessione di una quota di partecipazione al capitale sociale sono atti sottoposti all'imposta di registro in misura fissa.

La Cassazione però riteneva che i due atti - immaginando la sussistenza di un collegamento tra essi - potessero essere considerati come un tutt'uno e, quindi, riteneva di poter reinterpretare questo collegamento negoziale come un unico contratto di cessione d'azienda, per il quale la legge di registro dispone la tassazione con l'imposta proporzionale, e cioè con l'aliquota del 3%, a meno che nell'azienda non vi siano beni immobili, caso nel quale vi sono anche da applicare le aliquote proprie degli atti traslativi di beni immobili.

Il caso della tassazione come cessione d'azienda dell'atto di conferimento, seguito dalla cessione del capitale sociale della società conferitaria, era inoltre tanto più ingiustificato quanto più si pensi al fatto che l'articolo 176, comma 3, Tuir (il quale dispone una presunzione assoluta di non elusività del conferimento seguito da cessione del capitale della conferitaria), venne introdotto nel Tuir proprio per favorire le riorganizzazioni aziendali senza temere riprese di elusività da parte dell'amministrazione.

Dato che, dunque, nemmeno con l'introduzione della norma generale antielusiva la giurisprudenza ha mu-

tato orientamento, il legislatore è intervenuto direttamente in materia, correggendo l'articolo 20 della legge di registro in modo che:

- l'imposta di registro sia pertanto applicabile solo al singolo atto presentato per la registrazione e, quindi, non vi sia più spazio per applicare l'imposta di registro a una pluralità di atti, ritenuti in collegamento tra loro;
- che l'imposta di registro sia applicabile solo in relazione al contenuto dell'atto presentato per la registrazione e, quindi, non vi sia più spazio per applicare l'imposta di registro in base ad elementi che non siano desumibili dall'atto presentato per la registrazione.

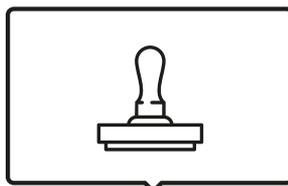
Norma interpretativa e norma antielusiva

Ora, con il nuovo testo dell'articolo 20 della legge di registro (quale risultante dalla legge di bilancio per il 2018), viene definitivamente chiarito qual è la linea di confine tra la norma antielusiva di cui all'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente e la norma interpretativa di cui all'articolo 20 della legge di registro; e, quindi, tra l'attività di riqualificazione antielusiva che l'amministrazione può compiere ai sensi dell'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente e l'attività di riqualificazione interpretativa che l'amministrazione può compiere ai sensi dell'articolo 20 della legge di registro.

L'articolo 20 della legge di registro attribuisce all'amministrazione un "potere interpretativo": ciò significa

4. PERCHÉ LE MODIFICHE

Perché le modifiche all'articolo 20 dpr 26 aprile 1986 n. 131?



La dottrina e la giurisprudenza tradizionali ritenevano che l'articolo 20, Tur, fosse una norma interpretativa, finalizzata a permettere la tassazione della "sostanza" dell'atto presentato alla registrazione, rispetto alla sua apparenza formale



Ad esempio, se in un contratto preliminare di compravendita si parla di "acconto", ma si scrive la disciplina propria della caparra confirmatoria, allora la tassazione deve essere non quella dell'acconto, ma quella della caparra confirmatoria

che se, dall'analisi dell'atto presentato per la registrazione, emerge che l'aspetto giuridico apparente dell'atto diverge dalla sua effettiva natura giuridica o diverge rispetto ai reali effetti giuridici che da esso derivano rispetto agli effetti che dovrebbero conseguire da tale sua apparenza formale, da ciò consegue inevitabilmente che l'amministrazione può operare una riqualificazione in senso giuridico-sostanziale della fattispecie rispetto a tale apparenza giuridico-formale: e cioè pretendere di applicare la tassazione non in base all'aspetto giuridico esteriore del documento sottoposto alla registrazione, ma alla sua effettiva sostanza giuridica e ai suoi reali effetti giuridici.

Si pensi al caso della registrazione di

5. LA SITUAZIONE OGGI/1



Art. 20, TUR

- E' norma interpretativa, non anti-elusiva
- L'atto si interpreta secondo la sua natura e i suoi effetti giuridici
- Gli effetti economici dell'atto non rilevano per la tassazione
- L'interpretazione si effettua secondo quanto risulta dall'atto, non in base ad elementi ad esso estranei
- L'interpretazione deve riguardare il singolo atto, non può riguardare l'eventuale collegamento negoziale

un contratto, denominato contratto preliminare di compravendita, che abbia tutte le caratteristiche proprie del contratto definitivo: vale a dire, la consegna del bene oggetto di compravendita e il pagamento dell'intero prezzo. È abbastanza ovvio che l'amministrazione lo riqualifichi, interpretandolo come un contratto definitivo.

Questa è dunque l'attività di riqualificazione interpretativa, che è finalizzata alla tassazione dell'atto sottoposto a registrazione non secondo il suo contenuto economico, ma secondo la sua effettiva natura giuridica e i suoi reali effetti giuridici e che non può (più) essere finalizzata a contestare al contribuente un atteggiamento elusivo.

Se infatti l'amministrazione intenda

esercitare di un potere di riqualificazione antielusiva, e cioè finalizzato a sventare un abuso del diritto che sia ritenuto perpetrato dal contribuente, questo potere, dopo l'introduzione dell'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente, non può (più) essere esercitato (come accaduto in passato) ai sensi dell'articolo 20 della legge di registro, ma, appunto, solo al ricorrere dei presupposti, seguendo il procedimento e accordando al contribuente le tutele di cui all'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente.

Infatti, se anche è perfettamente chiaro che può essere difficoltoso tracciare una netta linea di confine tra un'attività di "riqualificazione interpretativa" e un'attività di "riqualificazione antielusiva"; e se è noto che, anteriormente all'introduzione dell'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente, non è stato infrequente - da parte dell'amministrazione e della giurisprudenza - giustificare censure in termini di "abuso del diritto" nell'ambito dell'esercizio del potere interpretativo di cui all'articolo 20 della legge di registro, è altrettanto chiaro che, attualmente, ciò non può più accadere alla luce della normativa recata dall'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente.

Al cospetto, infatti, dell'avvento nel sistema della norma antielusiva generale, di cui all'articolo 10-bis dello Statuto, occorre derivare che, quando l'amministrazione esplica il suo potere interpretativo ai sensi dell'articolo 20 della legge di registro, deve strettamente prendere in esame la natura

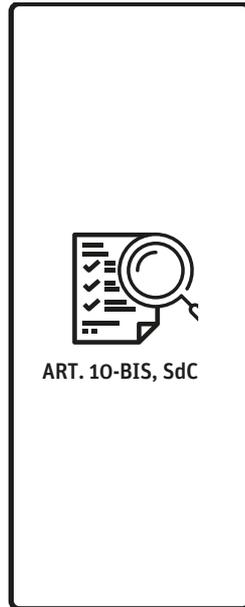
giuridica e gli effetti giuridici dell'atto osservato e non il suo risultato economico: tale invero è la considerazione come cessione di azienda dell'atto avente a oggetto la cessione dell'intero capitale di una società.

L'amministrazione non può dare rilievo né ad elementi extratestuali (e cioè ricavati altrove rispetto all'atto sottoposto alla registrazione) né all'eventuale collegamento di tale atto con altri atti, precedenti o successivi; né può dare ingresso a ragionamenti in termini di sussistenza, o meno, di sostanza economica nell'atto considerato: e ciò, in quanto il collegamento negoziale e l'analisi economica, utilizzati in passato come grimaldelli per scovare l'abusività del comportamento del contribuente sono oggi (dopo l'entrata in vigore dell'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente) strumenti rigorosamente riservati dalla legge all'esplicazione dell'attività di analisi antielusiva, di cui all'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente, e non possono più essere (se mai lo potessero essere anteriormente al 1° ottobre 2015) strumenti di analisi interpretativa ai sensi dell'articolo 20, della legge di registro.

Atti registrati: effetti giuridici ed economici

Nessun ruolo può dunque più avere oggi (se mai in passato potesse averla avuta) l'osservazione della sostanza economica del comportamento del contribuente nell'analisi interpretativa che sia svolta ai sensi dell'articolo

6. LA SITUAZIONE OGGI/2



Concerne le situazioni (singoli atti o atti collegati) di ritenuto «vantaggio fiscale indebito» conseguito nel «rispetto formale delle norme fiscali»

Per «indebito» si intende: un comportamento che, se fosse stato previsto dal legislatore, sarebbe stato vietato

E' dunque abusivo il comportamento indebito privo di «sostanza economica» e cioè tenuto solo per vantaggio fiscale

Salvo che il contribuente adduca «valide ragioni extrafiscali, non marginali»

20, Tur: la legge infatti impone che tale analisi si appunti sulla «intrinseca natura» (che evidentemente è la natura giuridica, e non quella economica) e sugli «effetti giuridici» (e non sugli effetti economici) dell'atto caso per caso sottoposto alla registrazione.

Inoltre, la legge non autorizza in alcun modo l'applicazione della tassazione all'effetto finale (né giuridico, né economico) di un preteso collegamento negoziale, e cioè confrontando la situazione giuridica anteriore alla formazione di una data catena negoziale e quella posteriore al compimento della catena stessa.

Nessuna norma della legislazione vigente (tranne la norma generale antielusiva di cui all'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente) consente di

7. CESSIONE DI QUOTE E CESSIONE D'AZIENDA

Vediamo perché la cessione di quote di capitale sociale (rinviengano o meno da un conferimento) non è una cessione d'azienda:

L'acquirente di una partecipazione, sia pure totalitaria, non può essere né considerato né assimilato all'effettivo proprietario dei beni della società

I creditori della società, se si tratta di società per azioni o a responsabilità limitata, hanno a disposizione il patrimonio della società per il soddisfacimento del proprio credito, ma non anche quello del socio

Se si desse ingresso al ragionamento secondo cui la cessione del bene di "primo grado" (la quota di partecipazione al capitale) deve essere fiscalmente intesa come cessione dei beni di "secondo grado" (vale a dire quelli appartenenti alla società ceduta), non ci sarebbe ragione di distinguere tra il caso della cessione del 100 per cento del capitale sociale e il caso della cessione di una percentuale di capitale sociale inferiore al 100 per cento.

sostituire, alle specifiche imposte applicabili ai singoli atti presentati alla registrazione, una sorta di "super-imposta" afferente un ipotetico unico "super-atto", non esistente nella realtà giuridica, ma solo nell'immaginazione dell'interprete, il quale lo configuri come quell'unico atto (ad esempio, la cessione dell'azienda da Alfa a Delta) che, in un sol colpo, realizzi lo stesso effetto finale raggiunto dal contribuente mediante la catena negoziale dal medesimo posta in essere (composta da: il conferimento dell'azienda da

Alfa a Beta; la cessione delle azioni di Beta da Alfa a Delta; l'incorporazione di Beta in Delta).

Questo ragionamento è stato sviluppato in passato dalla Cassazione – non

senza forzature, nemmeno allora – in assenza di una norma generale antielusiva: in un primo tempo, per qualificare, mediante tale ragionamento, il collegamento negoziale in termini di "abuso del diritto"; e, successivamente, sostenendo che si trattava di un ragionamento finalizzato alla tassazione dell'effetto economico perseguito con una data operazione, legittimato dalla norma interpretativa di cui all'articolo 20 della legge di registro. Ma oggi, in presenza di una norma generale antielusiva, si rivela come un ragionamento errato e illegittimo.

Oggi la legge non consente più di dare rilevanza al collegamento negoziale se non in sede di accertamento antielusivo di cui all'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente, ove peraltro la dimostrazione della sostanza economica della fattispecie ha comunque una limitata rilevanza, e cioè di essere una mera esimente rispetto a una censura di illegittimità del comportamento tenuto dal contribuente; quindi, in sede di accertamento interpretativo di cui all'articolo 20 della legge di registro, non si possono osservare che il contenuto dei singoli negozi - e non dati extratestuali e non il loro eventuale collegamento - e solo per i loro effetti giuridici.

Continuare a dare rilievo, in sede di accertamento interpretativo di cui all'articolo 20 della legge di registro, alla sostanza economica del singolo negozio o, peggio, di un collegamento negoziale, significherebbe conferire, in dispregio al dettato della legge (perché l'articolo 20, della legge di registro im-

pone la ricerca degli effetti giuridici e non di quelli economici), alla sostanza economica dell'attività negoziale un rilievo che essa non ha più nemmeno nell'ambito dell'attività di accertamento antielusivo.

L'osservazione del comportamento economico del contribuente presuppone una preventiva valutazione di anti giuridicità di detto comportamento e cioè di valutarlo come comportamento contrario a quella che sarebbe una norma di legge ipotizzabile, se il legislatore mettesse mano alla regolamentazione dell'attività in concreto svolta dal contribuente. In questo caso, e solo in questo, l'amministrazione può dunque passare a esplicitare il suo potere di accertamento antielusivo - ma concedendo al contribuente le tutele assicurate dall'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente - e dare allora rilievo alla valutazione della sostanza economica dell'operazione osservata, della quale il contribuente asserisca la sussistenza, sia se compiuta mediante un singolo atto sia se compiuta mediante una concatenazione di atti preordinata all'ottenimento di un dato risultato.

Antielusione e imposta

La Cassazione, in passato, ha senz'altro perseguito (in modo condivisibile, o meno) un ideale senso di giustizia sostanziale quando - in mancanza di una norma antielusiva generale espressamente dettata dal legislatore - ha chiaramente inteso difendere l'or-

dinamento da pianificazioni aggressive discendendo comunque (come sopra osservato) dal diritto comunitario, prima, e dalla Costituzione, poi, l'immanente esistenza di una siffatta norma antielusiva generale nel nostro sistema giuridico.

Attualmente, invece, la norma antielusiva generale esiste e delinea i propri presupposti applicativi e le garanzie

Dopo la norma antielusiva il contribuente può tenere il comportamento scelto senza giustificarlo con valide ragioni economiche

per il contribuente che sia coinvolto in un accertamento antielusivo. Oggi, dunque:

- ❶ non è più concepibile che non si distingua nettamente l'attività di interpretazione dei singoli atti sottoposti alla registrazione, tendente all'applicazione della tassazione appropriata alla loro specifica natura giuridica e ai loro reali effetti giuridici, senza poter tassare, in sostituzione dei singoli atti, né l'effetto giuridico né l'effetto economico di un loro preteso o dimostrato collegamento;
- ❷ né, a maggior ragione, è concepibile che si svolga un formale accertamento interpretativo (ove la sostanza economica dell'operazione compiuta non può avere ingresso, perché lì si tratta di accertare l'effetto giuridico posto in

essere con l'atto sottoposto alla registrazione) per compiere un sostanziale accertamento antielusivo (nel cui ambito la sostanza economica dell'operazione viene bensì in considerazione, ma una volta che il contribuente l'abbia adottata come esimente rispetto alla censura di aver «essenzialmente» perseguito «vantaggi fiscali indebiti» e cioè, seppur non contrari alla legge vigente, comunque contrari alla ratio della legge vigente o ai principi generali dell'ordinamento e, insomma, vantaggi che, se fossero presi espressamente in considerazione dal legislatore, sarebbero qualificati come illeciti).

Al cospetto dell'ingresso nell'ordinamento della norma generale antielusiva, deve finalmente farsi largo l'idea che il contribuente è libero di tenere il comportamento che vuole, senza doversi in alcun modo giustificare con la dimostrazione del perseguimento di «valide ragioni economiche», se si tratta di un comportamento che il contribuente ha tenuto non in contrasto con la ratio della legislazione vigente e con i principi generali dell'ordinamento; e che il contribuente, ove sia contestato con il rilievo di aver pianificato vantaggi fiscali indebiti (e cioè contrari alla ratio della legislazione vigente o a principi generali dell'ordinamento) possa esimersi da questa contestazione giustificando l'operazione compiuta come dotata di una sostanza economica tale da giustificarne il compimento.

L'idea, insomma, che l'analisi economica del comportamento del con-

tribuente non ha cittadinanza nell'ambito nell'attività di accertamento interpretativo di cui all'articolo 20 della legge di registro (nel cui, ambito, tantomeno, si può andare alla ricerca del significato economico di un affermato collegamento negoziale) e che questa analisi economica in tanto viene in rilievo nell'attività di accertamento antielusivo, in quanto il contribuente adduca la sostanza economica della sua pianificazione come giustificazione del suo comportamento ritenuto indebito.

La modifica dell'articolo 20 è retroattiva

I lavori preparatori della legge di Bilancio per il 2018 indicano chiaramente che la modifica all'articolo 20 della legge di registro è un chiarimento di quel che l'articolo 20 già sottointendeva. Ne derivava che alle modifiche dell'articolo 20 era plausibile attribuire efficacia retroattiva.

I tempi verbali sono all'imperfetto, in quanto la Cassazione, con la sentenza 2007 del 26 gennaio 2018, ha invece sancito che la modifica dell'articolo 20 Tur, effettuata dalla legge 205/2017, non ha valenza retroattiva e che, quindi, per tutte le fattispecie originatesi prima del 1° gennaio 2018, l'articolo 20 Tur non può essere letto – nel modo indicato dal suo attuale nuovo testo – come riferito al solo atto presentato per la registrazione (e non ad altri atti che siano ad esso collegati) ed esclusivamente al suo contenuto giuridico.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

NOVITÀ FISCALI 2018

TAX

Chiarimenti, approfondimenti, **esempi pratici**: ecco la guida per “padroneggiare” le **Novità Fiscali del 2018**. Gli esperti del Sole 24 Ore spiegano tutto **nel dettaglio**: spesometro e modifiche Iva, dichiarazioni dei redditi e IRAP, detrazioni IRPEF, bonus ammortamenti, rottamazione delle cartelle, sgravi contributivi, tassazioni dividendi e altro ancora. Una guida **imperdibile!**

**IN EDICOLA DAL 17 GENNAIO
CON IL SOLE 24 ORE A 9,90 €***
Offerta valida in Italia fino al 3 marzo 2018
*Oltre il prezzo del quotidiano





Dario
Deotto
relatore

Abuso individuabile solo per esclusione

Le risoluzioni delle Entrate sull'assegnazione e sulle operazioni straordinarie aiutano a definire il perimetro del legittimo risparmio d'imposta

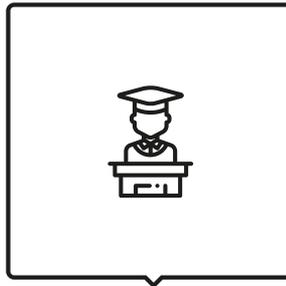
Con una serie di risoluzioni di fine luglio – dalla 97/E alla 101/E – l'agenzia delle Entrate ha fornito diverse indicazioni in materia di abuso del diritto. Si tratta, in via di principio, di pronunciamenti in gran parte condivisibili, soprattutto nel riconoscimento del principio del legittimo risparmio d'imposta e del fatto che l'abuso del diritto costituisce una vicenda residuale e molto limitata (numericamente). Infatti, l'abuso del diritto non può essere ingabbiato in formule e statuizioni dettagliate, trattandosi di vicenda che non ha un preciso confine in quanto l'atto "abusivo" si pone, di fatto, al di fuori dal diritto. Tant'è che i "padri" illuminati del Codice civile italiano,

scientemente, preferirono non introdurre una previsione generale sull'abuso del diritto, ritenendo che apparisse pleonastico stabilire che l'abuso del diritto è vietato.

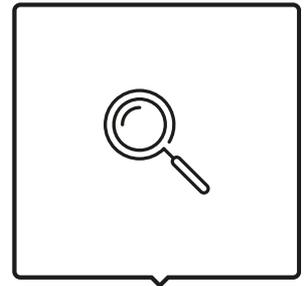
Il fatto è che, in ambito fiscale, ormai quasi due anni fa, si è scelto di emanare una norma che risulta una sorta di mista accondiscendenza alle "indicazioni" comunitarie e a quelle provenienti dalla giurisprudenza di legittimità interna. Ne è scaturito un testo "frastagliato" e "particolarista", che risulta di difficile attuazione, tant'è che gli unici elementi in positivo che ne sono derivati sono quelli che identificano cosa "non è" l'abuso del diritto.

In sostanza, dal testo di legge si trae la conclusione che l'abuso del diritto può essere individuato solamente per esclusione. Da qui la formula indiretta che l'abuso del diritto – in quanto indeterminato "per natura" – inizia dove finisce il legittimo risparmio d'imposta e si realizza quando il vantaggio indebito conseguito non è imputabile all'evasione. Il che risulta comunque un fondamentale punto di partenza, posto che permette di evitare fraintendimenti – come quelli sorti in passato – in cui evasione ed elusione venivano mischiati, così come di considerare che quando il contribuente si mette nelle condizioni di legge per fruire di un vantaggio legittimo non ci debbano essere necessariamente "valide ragioni economiche" sottostanti. Tutto questo è stato riconosciuto ora anche dalle Entrate, in particolare

1. L'ABUSO DEL DIRITTO



L'abuso del diritto o elusione è una vicenda che va individuata per esclusione



La formula indiretta è «l'abuso del diritto inizia dove finisce il legittimo risparmio d'imposta e si realizza quando il vantaggio indebito conseguito non è imputabile all'evasione»

quando viene affermato che se il sistema offre più percorsi alternativi e tutti questi percorsi risultano legittimi, il contribuente può scegliere quello fiscalmente meno oneroso, a prescindere dalla sostanza economica delle operazioni sottostanti.

Il principio del legittimo risparmio d'imposta

Il comma 4 dell'articolo 10-bis afferma il principio secondo cui il contribuente può legittimamente perseguire un risparmio di imposta esercitando la propria libertà di iniziativa economica e scegliendo tra gli atti, i fatti e i contratti quelli meno onerosi sotto il profilo impositivo.

La norma sottolinea, quindi, che

2. IL PRINCIPIO DEL LEGITTIMO RISPARMIO D'IMPOSTA



Il principio - che deriva dal comma 4, articolo 10-bis, legge 212/2000 - è che il contribuente può legittimamente perseguire un risparmio di imposta esercitando la propria libertà di iniziativa economica e scegliendo tra gli atti, i fatti e i contratti quelli meno onerosi sotto il profilo impositivo

l'unico limite a tale libertà è costituito dal divieto di perseguire un vantaggio fiscale indebito. In sostanza, il contribuente, al di là della sostanza economica o meno o delle ragioni extrafiscali, marginali o meno, può scegliere una condotta semplicemente perché la stessa determina un vantaggio fiscale lecito.

Questi principi – come si diceva – sono stati recepiti anche dall'agenzia delle Entrate. Le prime indicazioni sono giunte dalla circolare 26/E/2016 sull'assegnazione agevolata dei beni. Ai fini dell'assegnazione o cessione agevolata occorre(va) che l'immobile risultasse diverso da quelli strumentali per destinazione. Tale condizione andava verificata al momento della assegnazione. Così è

stato ritenuto che se un fabbricato veniva utilizzato direttamente dalla società ma poi, prima dell'assegnazione, risultava concesso in locazione, l'immobile potesse essere oggetto di assegnazione agevolata. La circolare 26/E è risultata chiara: «Il cambiamento di destinazione d'uso, anche se effettuato in prossimità della data di assegnazione per acquisire lo status di bene agevolabile, è scelta preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dal legislatore dalla quale origina un legittimo risparmio d'imposta non sindacabile» in base alla norma sull'abuso del diritto.

Vanno ulteriormente citati i successivi documenti di prassi, nei quali viene constatato che, prima di considerare eventuali ipotesi di abuso del diritto, occorre verificare se il vantaggio conseguito dal contribuente risulta legittimo, perché in tal caso non va fatta alcuna verifica sulla sussistenza della sostanza economica, su eventuali valide ragioni extrafiscali non marginali o meno.

Nella risoluzione 93/E/2016 è stato affermato, infatti, sempre in tema di assegnazione agevolata, che se una società, di fronte a dei promissari acquirenti di un immobile di proprietà della società stessa, anziché provvedere all'alienazione, conseguendo delle rilevanti plusvalenze, lo assegna prima ai soci, fruendo della tassazione agevolata sostitutiva dell'8%, e poi gli stessi soci provvedono alla cessione ai precedenti promissari acquirenti della società al valore "di carico" conseguente all'asse-

gnazione, non si realizza ipotesi di abuso del diritto, ma di legittimo risparmio d'imposta. Questo in quanto i soggetti in questione provvedono a utilizzare i percorsi giuridici e i conseguenti vantaggi fiscali (legittimi) previsti dall'ordinamento tributario.

Nello stesso senso la risoluzione 101/E/2016, con la quale è stato ritenuto perfettamente legittimo il comportamento di una società che detenendo beni non rientranti nella trasformazione agevolata della legge 208/2015 ha dapprima effettuato la scissione parziale, mantenendo in capo alla scissa i beni non agevolati, e poi ha provveduto alla trasformazione in società semplice della beneficiaria, fruendo dei vantaggi fiscali previsti dalla stessa legge 208/2015.

Va citata anche la risoluzione 97/E/2017, in tema di scissione parziale proporzionale e successivo trasferimento (previo affrancamento) delle azioni della società scissa, in cui l'Agenzia ha ribadito che, se il sistema fiscale offre più percorsi giuridici, il contribuente può scegliere quello fiscalmente meno oneroso. Nello stesso senso anche la successiva risoluzione 98/E/2017, in cui si ammette la liceità della scissione non proporzionale asimmetrica volta a fruire sempre dell'assegnazione agevolata dei beni ai soci di cui alla legge 208/2015.

In sostanza, le stesse circolari e risoluzioni dell'Amministrazione finanziaria rappresentano che se il contribuente, attraverso operazioni legittime, si pone nelle condizioni di

fruire di un vantaggio fiscale previsto dalla legge, si configura ipotesi di legittimo risparmio d'imposta. Ne consegue che non può essere considerata elusiva, a titolo esemplificativo, una trasformazione societaria realizzata per ottenere un regime di tassazione più favorevole, così come una scissione di un ramo d'azienda con successivo trasferimento delle

Tra i comportamenti legittimi c'è l'acquisto o lo spostamento di partecipazioni per poter rientrare nel consolidato domestico

partecipazioni della beneficiaria (o della scissa).

Risulta, altresì, legittimo – e non elusivo – acquistare o “spostare” partecipazioni per rientrare nel “perimetro” del consolidato domestico, conferire azioni per la costituzione di una holding di famiglia, che si frappona tra i soci persone fisiche e la società partecipata, effettuare una fusione per l'accorciamento della catena partecipativa. La configurabilità di un legittimo risparmio d'imposta rappresenta, in sostanza, una condizione che va a completare in negativo i presupposti richiesti per configurare l'abuso del diritto. Altrimenti detto, non c'è abuso laddove il contribuente, per realizzare un determinato risultato economico, scelga sem-

plicemente una tra le diverse opzioni offerte dall'ordinamento per conseguirlo e, segnatamente, quella fiscalmente più conveniente.

Così è senz'altro da disattendere l'idea che l'elusione si realizzi attraverso un abuso delle forme giuridiche finalizzato a sottrarre una certa operazione al suo regime naturale. Se l'ordinamento prevede più opzioni, più percorsi giuridici, non può essere disattesa la scelta fatta dal contribuente, proprio perché, nell'elusione, la scelta risulta legittima. È il vantaggio fiscale che risulta illegittimo. Nell'elusione vengono aggirati i

diritto quando si è in presenza di fattispecie rientranti nell'evasione. L'evasione, come è noto, si contrappone all'elusione, e quindi all'abuso del diritto, proprio perché è la violazione, l'illecito, conseguito mediante la creazione di una realtà in apparenza divergente da quella effettiva. Qui non si può parlare di abuso perché non si tratta di aggiramento, bensì di violazione, nel senso che la norma non viene elusa quanto violata.

In questo modo non può essere invocato l'abuso del diritto per contestare ipotesi di simulazione, di dissimulazione, di interposizione fittizia,

L'abuso del diritto non può essere invocato quando l'ufficio contesta frodi, simulazioni e altre ipotesi di «alterazione» della realtà

principi dell'ordinamento, lo spirito delle leggi, non le forme giuridiche.

Quando scatta l'evasione

Vi è però un'altra condizione in negativo perché si possa configurare ipotesi di abuso del diritto: è quella stabilita dal comma 12 dell'articolo 10-bis, secondo la quale si prevede che «in sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie».

Si tratta del riconoscimento ex lege che non si può realizzare abuso del

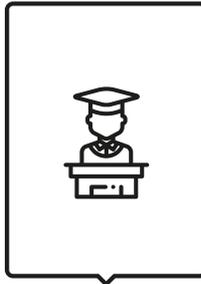
come di frode nonché, più in generale, in tutti i casi in cui la realtà economico-giuridica posta in essere è diversa da quella che il contribuente ha inteso palesare. In questi ultimi casi si è, infatti, in presenza di fattispecie di evasione.

Nell'elusione/abuso del diritto non si è infatti in presenza di alterazione dei fatti economici: questi sono realizzati formalmente nel rispetto della legge, avendo però come finalità quello dell'ottenimento di un vantaggio fiscale indebito. Va rilevato che la simulazione risulta disciplinata dall'articolo 1414 del Codice Civile. Si può sinteticamente rilevare che vi può essere simulazione asso-

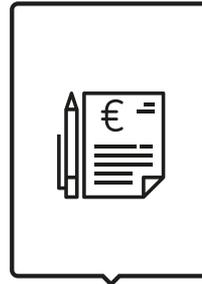
luta (1414, comma 1, del Codice) quando le parti concludono un contratto e, con separato accordo, dichiarano di non volerne alcun effetto. Si ha simulazione relativa (1414, comma 2, del Codice), invece, quando le parti creano l'apparenza di un contratto diverso da quello che esse effettivamente vogliono. In questo caso si hanno due contratti: il contratto simulato, che è quello destinato ad apparire all'esterno, e il contratto dissimulato, che è quello realmente voluto tra le parti. Tra le forme di simulazione relativa rientra anche l'interposizione fittizia, che investe l'identità di una delle due parti: nel contratto simulato appare come contraente un soggetto (denominato interposto) che è persona diversa dal reale contraente (interponente).

L'ufficio può accertare la "simulazione" dei rapporti giuridici ai fini tributari sia attraverso specifiche disposizioni dell'ordinamento (ad esempio, articolo 37, comma 3, del Dpr 600/1973) sia, in termini più generali, per effetto dell'introduzione del comma 3 nell'articolo 2 del Dlgs 546/1992, il quale consente al giudice tributario di risolvere «in via incidentale, ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione». Tale previsione ha necessariamente portato al riconoscimento anche all'ufficio della facoltà di affermare, ai soli fini dell'accertamento del tributo, la nullità o simulazione di atti e contratti a prescindere dalle decisioni del giudice ordinario.

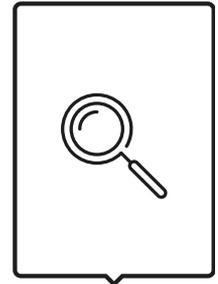
3. L'EVASIONE



Nell'abuso del diritto/elusione non vi è alcuna manipolazione della realtà: vi è coincidenza tra ciò che le parti dichiarano di volere e ciò che realmente vogliono



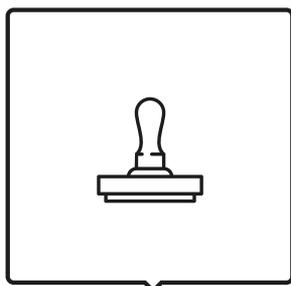
Le vicende simulate sono quindi da ascrivere all'evasione



Nella simulazione vi è una asimmetria tra la situazione formale e quella reale, mentre nell'elusione non vi è alcuna divergenza tra apparenza e realtà

Occorre così rilevare che nell'abuso del diritto/elusione non vi è alcuna manipolazione della realtà: vi è coincidenza tra ciò che le parti dichiarano di volere e ciò che realmente vogliono. Le parti dichiarano di volere determinati effetti giuridici per conseguire un determinato effetto economico, e tale volontà non è simulata, ma effettiva. Ed è proprio la realizzazione degli effetti giuridici che consente di raggiungere il risultato (elusivo) desiderato, che consiste nel risparmio indebito d'imposta. L'evasione, invece, identifica la violazione di precetti normativi, perpetrata soprattutto attraverso atti e comportamenti celati, nascosti o, comunque, volti a dissimulare l'effettiva ricchezza prodotta mediante la creazione di

4. I CASI DI ABUSI DEL DIRITTO/ELUSIONE



Interposizione
reale



Operazioni
cosiddette
“circolari”

una realtà in apparenza divergente da quella effettiva. Risulta così evidente che le vicende simulatorie sono da ascrivere all'evasione. Si può affermare che nella simulazione vi è una asimmetria tra la situazione formale e quella reale, mentre nell'elusione non vi è alcuna divergenza tra apparenza e realtà.

L'abuso del diritto come vicenda residuale

Si può agevolmente comprendere che i tratti qualificanti dell'abuso del diritto risultano, in definitiva, quelli espressi in negativo, quelli cioè che individuano ciò che non va considerato abuso del diritto. L'abuso del diritto, in sostanza, risulta una figura

che deve essere individuata per esclusione, come già si è avuto modo di riportare. In definitiva, il legittimo risparmio d'imposta e l'evasione rappresentano i due limiti entro cui si colloca l'abuso: ciò che è lecito e anche legittimo (il risparmio d'imposta) e come tale consentito, da un lato, e ciò che è invece illecito (l'evasione), quindi espressamente vietato, dall'altro. Così che va ancora una volta sottolineato che l'abuso del diritto si realizza quando il contribuente consegue un vantaggio fiscale illegittimo, che quindi si contrappone al lecito risparmio d'imposta, e quando tale vantaggio si consegue attraverso pratiche o, meglio, operazioni che non agiscono *contra legem*.

Va ulteriormente osservato che l'evasione si sostanzia anche quando non si rispetta una specifica legge la cui ratio è di natura antielusiva. Nell'ordinamento tributario vi sono specifiche norme la cui finalità è chiaramente antielusiva: si possono citare, ad esempio, quelle relative alla disciplina sul transfer pricing, al “commercio di bare fiscali”, alla disciplina Cfc, alle specifiche norme anti elusive ai fini dell'Ace. Questo però non vuol affatto dire che queste norme sono da ricondurre all'abuso del diritto (elusione); si tratta di disposizioni che hanno una finalità antielusiva ma, contenendo un “comando” preciso e definito, qualora non vengano rispettate, si verifica chiaramente un'ipotesi di illecito e, quindi, di evasione. Conseguentemente – come correttamente rileva-

to dalla Corte di Cassazione, nella sentenza 40272/2015 - per queste ultime, così come per tutte le norme specifiche con finalità antielusive disseminate nell'ordinamento, non si può applicare l'esclusione della rilevanza penale prevista per l'abuso del diritto, così come le altre garanzie a favore del contribuente in presenza di abuso.

L'abuso del diritto/elusione si realizza, pertanto, quando si è in presenza di operazioni, negozi, contratti, opzioni, perfettamente legittimi ed efficaci, dai quali però si consegue un vantaggio fiscale indebito.

Risulta così evidente che gli spazi di manovra dell'istituto risultano estremamente circoscritti. In effetti, le ipotesi di abuso sembrano davvero residuali: potrebbe esserlo il caso della scissione societaria avente ad oggetto un unico bene seguita dal trasferimento delle partecipazioni nella beneficiaria. Infatti, nel nostro ordinamento esiste una sostanziale "indifferenza" nel caso vengano trasferite aziende (o rami delle stesse) oppure partecipazioni sociali, nel senso che le aziende e i rami d'azienda possono circolare liberamente sia sotto forma di "universalità di cose", beni di primo grado, sia sotto forma di partecipazioni sociali, beni di secondo grado. Ebbene, la medesima "indifferenza" da parte del sistema non si verifica nel caso di circolazione di beni isolati o di semplici aggregati di beni.

Tale impostazione sembrerebbe confermata dall'agenzia delle Entra-

te. Infatti, nella risoluzione 97/E/2017 si afferma che la sequenza scissione societaria-cessione delle partecipazioni (costituente, come si è visto, ipotesi di legittimo risparmio d'imposta) genera un'ipotesi di abuso del diritto quando riguarda «società sostanzialmente costituite solo da liquidità, *intangibles* o immobili». Se ne ricaverebbe la contrarietà del-

L'abuso del diritto si traduce in operazioni legittime che generano un indebito risparmio d'imposta

l'Agenzia - e, quindi, il riconoscimento dell'abuso del diritto - quando la scissione sia seguita dalla cessione delle partecipazioni della società (scissa o beneficiaria) destinataria di singoli beni e non di compendi aziendali. In pratica, per l'Agenzia la scissione avente ad oggetto, ad esempio, soli beni immobili risulta elusiva se seguita dalla cessione delle partecipazioni.

Va comunque rilevata la posizione critica verso quest'ultima impostazione da parte di Assonime (circolari 21/2016 e 20/2017.), secondo la quale il risultato che si viene a determinare attraverso la scissione del singolo bene e il successivo trasferimento della partecipazione è sostan-

zialmente lo stesso che si sarebbe potuto realizzare in presenza di una partecipazione in una società che già avesse posseduto sin dall'origine un bene singolo «nel qual caso la scelta se cedere la partecipazione o il bene sarebbe stata certamente legittima e non abusiva». Senza contare, sempre secondo Assonime, che anche per i singoli beni non vi è alcun principio che imponga la cessione diretta

do l'interposto agisce come effettivo contraente, assumendo in proprio i diritti derivanti dal contratto e impegnandosi a ritrasferirli all'interponente con un successivo negozio di trasferimento. Così che si ritiene che, in presenza di un vantaggio fiscale indebito, per l'interposizione reale lo strumento di contrasto risulti proprio la clausola anti abuso contenuta nell'articolo 10-bis.

L'interposizione reale si distingue da quella fittizia (che configura evasione fiscale e non elusione) perché l'interposto è realmente parte contrattuale

in luogo della cessione indiretta, tant'è che, in assenza del requisito Pex, la cessione delle partecipazioni risulta tassata, e ciò costituisce riprova che la cessione indiretta di singoli beni è ammessa dall'ordinamento.

Anche da queste affermazioni si possono cogliere gli spazi davvero angusti, estremamente limitati, delle ipotesi riconducibili all'abuso del diritto.

Le ipotesi di abuso

Una fra queste risulta senz'altro, a parere di chi scrive, quella dell'interposizione reale. Quella realizzata attraverso l'interposizione reale è una realtà – assolutamente vera e voluta dal contribuente – che viene generalmente strutturata per conseguire vantaggi fiscali indebiti. L'interposizione reale si realizza, difatti, quan-

Un'altra situazione riconducibile all'abuso del diritto risulta quella delle operazioni cosiddette “circolari”. Queste ultime ricorrono quando si è in presenza di operazioni che non determinano una modificazione significativa dell'assetto giuridico-economico preesistente. In pratica, il percorso negoziale seguito porta ad un risultato sostanzialmente identico al punto di partenza. Si tratta di sequenze negoziali i cui effetti sono destinati ad elidersi, di modo da lasciare sostanzialmente immutato l'assetto originario.

La ratio delle operazioni circolari risulta, di fatto, quello di conseguire un vantaggio fiscale esclusivo, così che il risultato fiscale coincide con quello economico. Se questo vantaggio risulta indebito, ponendosi in contrasto con la ratio delle norme tributarie o, comunque, con i principi

dell'ordinamento tributario, si realizza ipotesi di abuso del diritto. Un'ipotesi in tal senso è stata individuata con la risoluzione 99/E/2017, in cui una società intestataria di un immobile, che utilizzava direttamente, intendeva assegnarlo ai soci, fruendo delle norme agevolative della legge 208/2015. Quest'ultime, tuttavia, prevedevano il trattamento agevolativo per gli immobili diversi

3 assegnare l'immobile ai soci. Infine, la società intendeva sciogliersi e assegnare ai soci la partecipazione nella newco.

Secondo l'Agenzia, tutto ciò realizzerebbe ipotesi di abuso del diritto. Questo in quanto l'operazione complessiva consentirebbe al bene immobile di potere rientrare indebitamente nella disciplina dell'assegnazione agevolata. Si

C'è «vera» elusione nelle operazioni circolari in cui si consegue un risparmio d'imposta indebito lasciando immutato l'assetto iniziale

da quelli utilizzati direttamente. La società reputava di:

- 1 conferire l'azienda in una newco costituita dagli stessi soci della società conferente;
- 2 concedere in locazione l'immobile alla stessa newco;

tratterebbe, secondo la risoluzione 99/E, di un'operazione cosiddetta "circolare": il percorso negoziale seguito porterebbe ad un risultato sostanzialmente identico al punto di partenza.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Forget the car. Audi is more.



Nuova Audi A8.

Sportività e comfort. Prestazioni straordinarie, ma anche massima efficienza. Dalla tecnologia Audi nasce la vettura del futuro, perfetta su ogni manto stradale e per ogni stile di guida. La nuova Audi A8 ridefinisce ogni standard. E persino la vostra risorsa più preziosa, il tempo, perché sarà la prima auto al mondo a permettere la guida assistita di livello 3*. Preparatevi a scoprire un nuovo modo di viaggiare e di vivere. audi.it

*I sistemi di guida assistita di livello 3 saranno introdotti successivamente in base alle disposizioni della legislazione italiana. Per maggiori informazioni rivolgersi alla propria Concessionaria Audi.

Gamma A8. Valori massimi: consumo di carburante (l/100 km): ciclo urbano 10,1; ciclo extraurbano 6; ciclo combinato 7,5; emissioni CO₂ (g/km): ciclo combinato 171.

Audi All'avanguardia della tecnica