

GIOVEDÌ 27 GENNAIO 2022

31° CONVEGNO DE L'ESPERTO RISPONDE

Il Sole
24 ORE

Telefisco 2022

SPECIALE

#NUOVAIRPEF #PATENTBOX #SUPERBONUS #TRUST
#RISCOSSIONE #OIC #RUNTS #CIGS #AGRICOLTURA
#ASSEGNOUNICO #RICERCA&SVILUPPO #ACE



**Il progresso
è il partner perfetto
per il tuo business.**

Audi è Main Partner di Telefisco 2022.
Scopri di più su [audi.it/formulefinanziarie](https://www.audi.it/formulefinanziarie)



Gamma Audi e-tron Sportback. Consumo ciclo di prova combinato (WLTP): 21,5 - 28,1 kWh/100 km; autonomia ciclo di prova combinato (WLTP): 453 - 347 km; emissioni CO₂ ciclo di prova combinato: 0 g/km.

LA TRENTUNESIMA EDIZIONE DEL CONVEGNO DE L'ESPERTO RISPONDE

Telefisco 2022: il significato di un'alleanza

Jean Marie Del Bo

Dall'Iva al reddito d'impresa, dalle novità per i ristori e gli aiuti della stagione del Covid alle misure sul lavoro. E, poi, spazio (ampio) al superbonus e agli altri bonus edilizi, che sono le star del momento. Per continuare con le novità su controlli, riscossione, contenzioso, bilanci. E, ancora, terzo settore, crisi d'impresa e agricoltura.

Telefisco rilancia la sfida dell'alleanza tra contribuenti, professionisti, imprese e amministrazione finanziaria per spiegare le novità fiscali (e non solo) di quest'anno e portare chiarezza fra disposizioni spesso complesse e articolate.

Lo fa per la trentunesima volta, con una modalità che affianca a 15 relazioni gratuite (la formula di Telefisco Base) altre 8 relazioni aggiuntive che sono accessibili per coloro che scelgono le formule a pagamento di Telefisco Plus e Telefisco Advanced.

L'OBIETTIVO

Spiegare le novità

Agli esperti del Sole 24 Ore, ai rappresentanti delle professioni e all'amministrazione finanziaria il compito di guidare i contribuenti nella lettura delle nuove norme

Nel fascicolo che state consultando sono riportate tutte le relazioni fruibili in diretta con la formula Telefisco Base e quelle che invece arricchiscono l'offerta per Telefisco Plus e Advanced. Va ricordato che la scelta di queste due formule consente di seguire i lavori in differita, non perdendo nulla della manifestazione e disponendo con maggior libertà del proprio tempo.

Le novità, come detto, sono davvero tante. A guidarci nella comprensione di misure di così gran peso sono gli esperti del Sole 24 Ore, sempre essenziali per capire la portata delle norme, i rappresentanti delle professioni e i funzionari dell'agenzia delle Entrate, gli ufficiali della Gdf e i funzionari del Mef chiamati a fornire chiarimenti importanti, successivamente riportati sul Sole 24 Ore a partire da venerdì 28 gennaio.

Un programma ricco e pieno di stimoli, dunque, che porterà il nostro Gruppo, con orgoglio, a poter dare un contributo interpretativo e operativo importante. Buon lavoro a tutti.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

CAPITOLO 1

DALL'IVA AI BILANCI: LE 15 RELAZIONI DI TELEFISCO BASE

Debutti e rinvii
dalla precompilata
alla e-fattura

Barbara Zanardi

PAG 10-17

Le aziende fanno
i conti con la stretta
sul patent box

Roberto Lugano

PAG 50-57

La legge di bilancio
fa luce su verifiche
e bonus edilizi

Giorgio Gavelli

PAG 92-99

Gli adempimenti
tra regole Ue
e norme nazionali

Benedetto Santacroce

PAG 18-25

Agevolazioni in calo
per chi punta su ricerca
e sviluppo

Primo Ceppellini

PAG 58-67

Il lento ritorno
alla «normalità»
dei recuperi

Luigi Lovecchio

PAG 100-107

Aiuti e agevolazioni
tra Irap, bonus,
dichiarazioni e Isa

Gian Paolo Ranocchi

PAG 26-33

La super-Ace
e gli altri incentivi
alle capitalizzazioni

Luca Gaiani

PAG 68-75

Contribuente
penalizzato su spese
e impugnazione

Antonio Iorio

PAG 108-115

Obblighi e importi
tra nuova Irpef
e assegno unico

Michela Magnani

PAG 34-41

Bonus edilizi e 110%:
nuovo calendario
e requisiti di accesso

Luca De Stefani

PAG 76-83

Nei rendiconti
delle imprese
l'effetto pandemia

Nicola Cavalluzzo

PAG 116-123

Sostegni per le crisi
e più tutele da Cigs,
«ordinaria» e Fis

Enzo De Fusco

PAG 42-49

Doppio riordino
per la cessione
e lo sconto in fattura

Giorgio Gavelli

PAG 84-91

Meno certezze
su rivalutazione
e riallineamento

Marco Piazza

PAG 124-131

Telefisco 2022 – Il programma

Parte il conto alla rovescia per Telefisco 2022. Con un programma ricchissimo che affronterà tutte le principali novità in materia fiscale del 2022.

L'offerta è articolata su tre piani di fruizione per tutti. **Telefisco Base** che consente di assistere gratuitamente e in diretta a 15 relazioni (si veda il programma riportato sotto) usufruendo di crediti



CAPITOLO 2

110%, CRISI, TRUST: LE OTTO RELAZIONI DI TELEFISCO PLUS

Dal contratto all'Iva:
gestione del 110%
e general contractor

Marco Zandonà
PAG 134-141

Organo di controllo
ed esperto: ruoli
cruciali nelle crisi

Giulio Andreani
PAG 158-165

Attività prevalente,
Irpéf, Iva e 110%:
il ventaglio di aiuti

Alessandra Caputo
PAG 184-191

Possibili revoca
e storno
della rivalutazione

Andrea Vasapolli
PAG 142-149

L'antiriciclaggio
punta a criptovalute,
bonus e frodi digitali

Valerio Vallefuoco
PAG 166-173

Per il Terzo settore
arriva l'iscrizione
al Registro unico

Marina Garone
PAG 191-199

Ricerca e sviluppo,
bonus fra controlli
e opzione sanatoria

Laura Ambrosi
PAG 150-157

La tassazione dei trust
resta in attesa
delle ultime risposte

Angelo Busani
PAG 174-183

TELEFISCO 2022 — TUTTI I PERCORSI

TELEFISCO BASE

Contatto diretto con Entrate e GdF

Il primo livello è gratuito e dà la possibilità di partecipare in diretta al convegno de L'Esperto risponde, collegandosi all'indirizzo www.ilsole24ore.com/telefisco per seguire le relazioni degli esperti e i chiarimenti dell'amministrazione finanziaria e della Guardia di Finanza. La visione consente di fruire di crediti formativi e di inviare quesiti agli esperti del Sole, che rispondono online e sul giornale.



TELEFISCO PLUS

Un «extra» di relazioni e crediti formativi

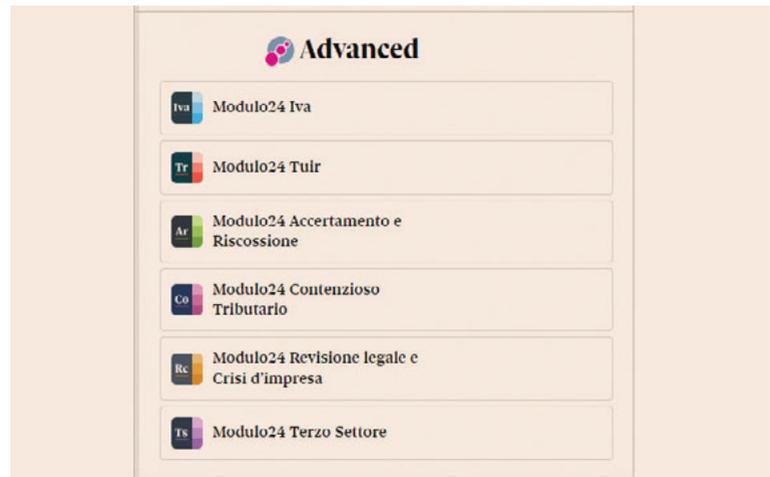
Telefisco Plus - a 19,98 euro per gli abbonati e 29,99 per gli altri partecipanti - permette di seguire i lavori in differita fino al 31 dicembre 2022, ottenendo i crediti formativi. Telefisco Plus, inoltre, contiene otto relazioni aggiuntive su temi di grande rilievo che assegnano altri 3 crediti formativi. Oltre alla dispensa con le relazioni in formato digitale, offre anche la consultazione fino al 28 febbraio di «Nt+Fisco».



TELEFISCO ADVANCED

Approfondimenti verticali aggiuntivi

Telefisco Advanced, a 49.98 euro, permette di seguire i lavori in differita, maturando 8 crediti; accedere a un webinar con 8 relazioni (3 crediti); avere la dispensa digitale delle relazioni; consultare NT+ Fisco fino al 28 febbraio. Inoltre, un abbonamento gratuito per tre mesi a un Modulo 24 verticale scelto fra Iva, Tuir, Accertamento e riscossione, Contenzioso tributario, Revisione legale e Terzo settore e l'accesso a tre video di aggiornamento.



IL SITO DEDICATO

Connessi a «telefisco.ilssole24ore.com»

L'edizione 2022 del convegno dell'Esperto risponde ruota attorno al sito dedicato a Telefisco: collegandosi all'indirizzo internet

«telefisco.ilssole24ore.com» è infatti possibile seguire il convegno, vedere nel dettaglio l'agenda dei lavori, sfruttare gli approfondimenti video realizzati nei giorni immediatamente precedenti la manifestazione, collegarsi al Forum sia per porre domande sia per fare ricerche tra i chiarimenti via via messi a disposizione

Telefisco il 27 gennaio: come iscriversi gratis per seguire la diretta

Sotto la lente tutte le novità fiscali attraverso i chiarimenti degli esperti del Sole 24 Ore, dell'agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza. Tre modalità di partecipazione online. Crediti formativi per i professionisti

15 gennaio 2022



FILO DIRETTO

Quesiti e risposte a disposizione nel Forum

Fino alle 18 di venerdì 28 gennaio è possibile inviare i propri quesiti al Forum abbinato a Telefisco, con i relatori e gli esperti del Sole 24 Ore. Una selezione delle risposte di maggior interesse sarà pubblicata sul sito di Telefisco e sul quotidiano a partire da martedì 1 febbraio. Inoltre, lunedì 7 febbraio, in edicola con Il Sole 24 Ore, ci sarà un numero speciale dell'Esperto risponde, interamente dedicato a Telefisco.

SOLE 24 ORE **Telefisco 2022** **24 ORE PROFESSIONALE**

Scopri l'evento Attiva sede FAQ Edizione 2021 Partecipa

Il Forum di Telefisco 2022

Dal superbonus al reddito d'impresa, dall'Iva al bilancio, anche quest'anno Telefisco attiva un Forum con i relatori e gli esperti del Sole 24 Ore. Una piattaforma a disposizione dei lettori per esaminare i temi d'attualità normativa e fiscale. Le domande sui temi della manovra di Bilancio 2022 e sui decreti collegati potranno essere inviate dalle 9 di venerdì 21 gennaio alle 18 di venerdì 28 gennaio.

Una selezione delle risposte di maggior interesse sarà pubblicata in questa sezione del sito e sul quotidiano a partire da martedì 1 febbraio. Inoltre, lunedì 7 febbraio in edicola con Il Sole 24 Ore ci sarà un numero speciale dell'Esperto risponde, interamente dedicato a Telefisco.

Risponderanno ai quesiti dei lettori i relatori di Telefisco insieme ai collaboratori e agli esperti del Sole 24 Ore.

I nostri esperti

Per chiarire i dubbi più frequenti sulle novità fiscali di quest'anno Il Sole 24 Ore mette a disposizione dei lettori i propri esperti.

I relatori di Telefisco

- Laura Ambrosi
- Giulio Andreani
- Angelo Busani
- Alessandra Caputo
- Nicola Cavaluzzo

CHIEDI AGLI ESPERTI DI TELEFISCO

Manda un quesito sui temi del convegno del Sole 24 Ore

INVI UNA DOMANDA

Argomenti

- TIR e altri bonus casa
- Accertamento e riscossione
- Agevolazioni imprese
- Bilancio
- Iva

APPROFONDIMENTI ONLINE

Video-guida ai temi del momento

Il Superbonus del 110%, le proroghe e i termini sospesi dall'emergenza sanitaria, il processo tributario "a distanza": sono solo alcuni dei temi affrontati dagli esperti del Sole 24 Ore nei video predisposti nelle settimane immediatamente precedenti a Telefisco e tuttora visibili, gratuitamente, sempre collegandosi al sito telefisco.ilssole24ore.com, e selezionando tra le opzioni che compaiono nella sezione «Video».

SOLE 24 ORE **Telefisco 2022** **24 ORE PROFESSIONALE**

Scopri l'evento Attiva sede Le sedi Il programma Il Forum Video Partecipa

Video

- Le novità sul contenzioso tributario e l'autotutela**
- Bonus beni strumentali: i paletti del Fisco su prenotazioni e cumulabilità**
- Riscossione: pagamenti, dilazioni e compensazioni, le novità dal 1° gennaio 2022**
- Le note di variazione Iva e il diritto alla detrazione dell'imposta**
- VALORE 24 I SOFTWARE DEL GRUPPO 24 ORE**

Il Sole
24 ORE

Direttore responsabile

Fabio Tamburini

Vicedirettore

Jean Marie Del Bo

Caporedattore

Maria Carla De Cesari

E-book a cura di

Mauro Meazza

Hanno collaborato

Annarita D'Ambrosio

Cristiano Dell'Oste

Giuseppe Latour

Federica Micardi

Giovanni Parente

Autori dei testi

Laura Ambrosi

Giulio Andreani

Angelo Busani

Alessandra Caputo

Nicola Cavalluzzo

Primo Ceppellini

Enzo De Fusco

Dario Deotto

Luca De Stefani

Luca Gaiani

Marina Garone

Giorgio Gavelli

Antonio Iorio

Luigi Lovecchio

Roberto Lugano

Michela Magnani

Marco Piazza

Gianpaolo Ranocchi

Benedetto Santacroce

Valerio Vallefuoco

Andrea Vasapoli

Barbara Zanardi

Marco Zandonà

**Chiuso in redazione
il 25 gennaio 2022
alle ore 18.00**

© Riproduzione riservata
copyright Il Sole 24 Ore Spa

I prodotti del Gruppo 24 Ore

NOVITÀ FISCALI 2022

La bussola dei professionisti

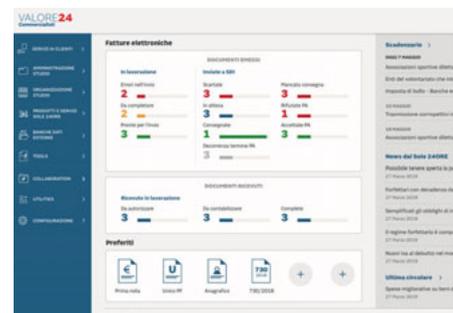
Chiarimenti, approfondimenti, esempi pratici: ecco la guida per "padroneggiare" le Novità Fiscali del 2022 in un anno segnato dalla pandemia. Gli esperti del Sole 24 Ore spiegano tutto nel dettaglio: dalle detrazioni Irpef alla proroga del 110%, dai contributi a fondo perduto al tax credit per le locazioni, dalla rivalutazione dei beni ai bonus Covid e alle agevolazioni per i professionisti. In edicola dal 21 gennaio a 9.90 euro oppure su offerte.ilssole24ore.com/novitafiscali2022



VALORE24 COMMERCIALISTI

Molto più di un software gestionale

Dal Gruppo 24 Ore il nuovo software creato per semplificare il lavoro degli specialisti del Fisco. L'unico Sistema Informativo Gestionale per Commercialisti integrato con i servizi informativi del Sole 24 Ore. Comprende tutte le applicazioni software necessarie per la gestione dello studio e dei clienti: contabilità, dichiarazioni, bilancio, fattura elettronica, portale clienti, gestione delle paghe, servizi di consulenza opzionali. Per info e acquisti: valore24.com/commercialisti



PLUSPLUS24 FISCO

La banca dati che aiuta le ricerche

«Plusplus24Fisco» è il sistema informativo che, grazie al potente motore di ricerca e all'intuitiva interfaccia grafica, permette di trovare in modo semplice, veloce e mirato tutti i documenti e gli approfondimenti in materia fiscale all'interno del ricchissimo patrimonio documentale del Gruppo 24 ORE. Disponibile nelle versioni Gold e Platinum Ai. Su internet, per una demo, per info e per acquisti: plusplus24fisco.it



01

DALL'IVA AI BILANCI:
LE 15 RELAZIONI
DI TELEFISCO BASE

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO / 1

Debutti e rinvii dalla precompilata alla e-fattura



**Barbara
Zanardi**

Nel 2022 debuttano alcune novità tra gli adempimenti Iva e si registra qualche slittamento.

Il superamento dell'esterometro

Per effetto dell'articolo 5, comma 14-ter, del decreto legge 146/21, dal 1° luglio 2022 (non più dal 1° gennaio) diventano operative le nuove regole per la trasmissione telematica attraverso il sistema di interscambio SdI dei dati relativi a tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato. In sostituzione all'invio dell'esterometro, i dati delle operazioni transfrontaliere andranno comunicati con il tracciato xml.

Per le fatture attive relative alle operazioni effettuate nei confronti di soggetti non stabiliti in Italia, va emessa una fattura elettronica valorizzando il campo "codice destinatario" con "XXXXXXX"; per le fatture passive ricevute in modalità analogica dai fornitori esteri, il cliente italiano dovrà generare un documento elettronico di tipo TD17 (acquisto di servizi dall'estero), TD18 (acquisto di beni intra-

comunitari) e TD19 (acquisto di beni esteri).

Oltre alle modalità di invio, cambiano anche i tempi per adempiere. Si passa, infatti, dall'invio "massivo" dei dati del trimestre di riferimento entro il mese successivo, a una trasmissione telematica "per operazione" da compiersi in tempi molto più rapidi: entro i termini di emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi, per le operazioni attive svolte nei confronti di soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato ed entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricevimento del documento o di effettuazione dell'operazione, per quelle passive. È necessario, dunque, rivedere i meccanismi di "gestione" delle operazioni passive al fine di rispettare i tempi di invio nei casi in cui l'operazione si possa considerare effettuata prima della ricezione del documento di spesa. Nel 2022, dunque, l'invio trimestrale andrà ancora effettuato entro il 31 gennaio per il quarto trimestre 2021, entro il 2 maggio per il primo trimestre 2022 e per l'ultima volta entro il 22 agosto per il secondo trimestre 2022.

1. LA COMUNICAZIONE DELLE OPERAZIONI TRANSFRONTALIERE

- Dal 1° luglio 2022 addio al vecchio esterometro con adozione facoltativa fin da subito delle nuove modalità di comunicazione
- Invio allo SdI con tracciato xml in tempi più stringenti:
 - operazioni attive: entro i termini di emissione delle fatture (CD XXXXXXXX)
 - operazioni passive: entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricevimento del documento o di effettuazione dell'operazione (TD17, TD18, TD19)
- Nuovo regime sanzionatorio dal 1° gennaio 2022: sanzione di 2 euro per ciascuna fattura, con limite massimo di 400 euro mensili. Sanzione ridotta alla metà se la trasmissione e/o l'integrazione è effettuata entro i 15 giorni successivi alla scadenza

Per chi lo ritenesse opportuno, è già da oggi facoltativamente possibile utilizzare lo SdI e abbandonare l'esterometro (articolo 1, comma 3-bis, decreto legislativo 127/2015), trasmettendo tutte le operazioni transfrontaliere con il formato della fattura elettronica. È chiaro che, per quanto riguarda gli acquisti, l'invio tramite SdI non implica il venir meno della possibilità di "integrare" la fattura in modalità cartacea ma questa scelta comporterebbe una inutile duplicazione dell'adempimento.

La norma che disciplina la comunicazione delle operazioni transfrontaliere prevede che vadano trasmessi telematicamente all'agenzia delle Entrate i dati relativi a operazioni di cessione di beni e prestazioni di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, salvo quelle per le quali è stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali sono state emesse o ricevute fatture elettroniche tramite SdI. Secondo alcuni chiarimenti dell'Agenzia, sono inoltre escluse dall'obbligo di comunicazione le cession-

ni nei confronti di viaggiatori extra Ue (art. 38-quater, Dpr 633/1972) per le quali sia stata inviata la fattura elettronica mediante la piattaforma Otello nonché le prestazioni sanitarie effettuate per persone fisiche non residenti, nel rispetto del trattamento dei dati sensibili.

La formulazione della norma non particolarmente circoscritta e le indicazioni delle Entrate hanno portato a definire un ambito oggettivo dell'esterometro ampio, volto ad accogliere non solo le operazioni rilevanti ai fini Iva ma tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, a prescindere anche dal fatto che l'operazione sia documentata o meno da fattura. Come già evidenziato da Assonime con riferimento all'esterometro (circolare 10/2019), con il passaggio alle nuove modalità di comunicazione delle operazioni transfrontaliere è auspicabile che l'Agenzia escluda dall'obbligo di comunicazione le operazioni attive prive di rilevanza ai fini Iva in Italia per le quali non sussiste l'obbligo di fatturazione (es. prestazioni



2. LETTERE D'INTENTO: I CONTROLLI E LE INDICAZIONI IN FATTURA

Novità:

- ✓ Controlli antifrode e dichiarazione di intento invalidata in caso di irregolarità
 - ✓ In fattura elettronica tutti i dettagli relativi alla dichiarazione di intento (DdI)
- Conseguenze per il fornitore che riceve la comunicazione di invalidità della DdI
- impossibilità di emettere fatture in regime di non imponibilità ex art. 8, comma 1, lett. c);
 - nel caso in cui la fattura sia emessa comunque in regime di non imponibilità, sarà «scartata» dal sistema;
 - dubbi sulla regolarizzazione delle fatture emesse in precedenza

rese a privati, territorialmente rilevanti in altro Stato Ue) e delle “analoghe” operazioni passive (è il caso dell'acquisto di carburante all'estero), considerata la finalità di semplificazione che ha ispirato il superamento dell'esterometro.

Giova ricordare, infine, che l'articolo 1, comma 1104 della legge 178/2020 (legge di bilancio 2021) ha introdotto una modifica all'articolo 11, comma 2-quater, del Dlgs 471/1997, prevedendo che per le operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2022 si applica la sanzione amministrativa di 2 euro per ciascuna fattura (come prima della modifica), entro il limite massimo di 400 euro mensili (in precedenza 1.000). La sanzione è ridotta alla metà, entro il limite massimo di 200 euro (in precedenza 500) per ciascun mese, se la trasmissione è effettuata entro i quindici giorni successivi alle scadenze previste per l'invio dei dati relativi alle operazioni transfrontaliere, ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati. Il Dl 146/2021, che ha rinviato al 1° luglio 2022 il superamento dell'esterometro e la cor-

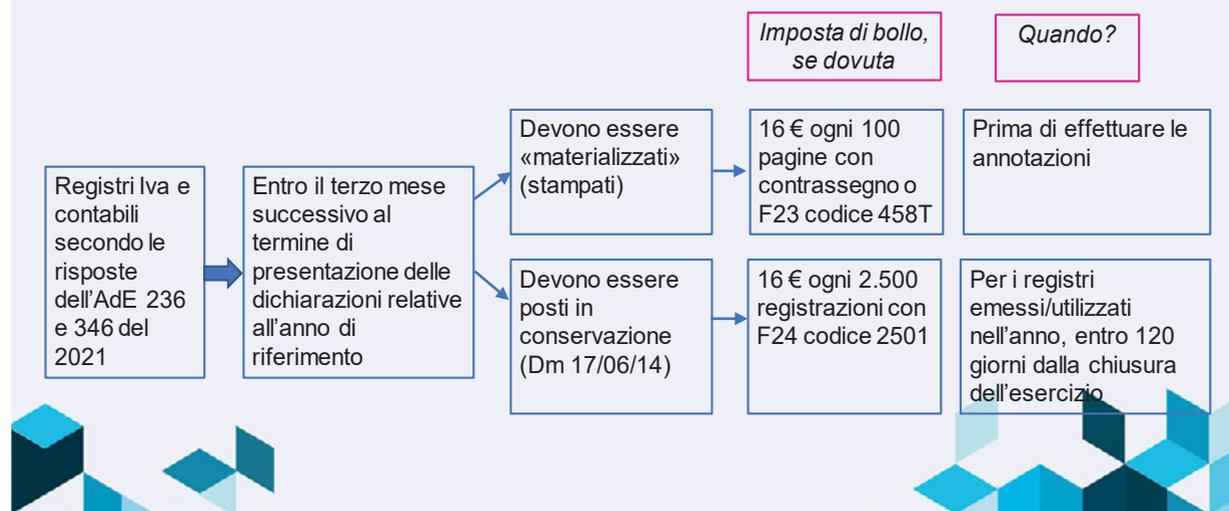
relata entrata in vigore dell'invio dei dati tramite SdI, nulla ha modificato circa l'entrata in vigore del nuovo regime sanzionatorio che dovrebbe dunque ritenersi vigente a far data dal 1° gennaio 2022.

Registri, liquidazioni e dichiarazione Iva precompilata

L'articolo 4 del Dlgs 127/2015, in materia di semplificazioni amministrative e contabili, ha previsto che, a partire dalle operazioni Iva effettuate dal 1° luglio 2021, l'agenzia delle Entrate metta a disposizione di tutti i soggetti passivi Iva, residenti e stabiliti in Italia con liquidazione trimestrale le bozze dei registri delle vendite e degli acquisti e della liquidazione periodica.

L'operazione è realizzata in via sperimentale e nell'ambito di un programma di assistenza online basato sui dati delle operazioni acquisiti con le fatture elettroniche e con le comunicazioni delle operazioni transfrontaliere, nonché sui dati dei corrispettivi acquisiti telematicamente e sugli ulteriori dati fiscali presenti nel sistema dell'Anagrafe tributa-

3. TENUTA E CONSERVAZIONE DEI REGISTRI



ria. L'Agenzia segnala inoltre la presenza di bollette doganali che vanno integrate nelle bozze dei registri.

A partire dalle operazioni Iva effettuate dal 1° gennaio 2022, in via sperimentale, l'Agenzia mette a disposizione, dal 10 febbraio dell'anno successivo a quello di riferimento, anche la bozza della dichiarazione annuale dell'Iva.

Per i soggetti passivi Iva che, anche per il tramite di intermediari, convalidano le informazioni proposte dalle Entrate – nel caso in cui siano complete – ovvero integrano nel dettaglio i dati proposti nelle bozze dei documenti, viene sostanzialmente meno l'obbligo di tenuta dei registri Iva delle fatture di vendita e di acquisto, fatta salva la tenuta del registro cronologico di ricavi e spese (art. 18, comma 2, Dpr 600/1973). L'obbligo di tenuta dei registri Iva permane per i soggetti in contabilità semplificata che optano per il regime delle registrazioni Iva, in base al quale si presume che la data di registrazione dei documenti coincida con quella in cui è intervenuto il relativo incasso o pagamento (art. 18, comma 5, Dpr 600/1973).

- **I soggetti esclusi.** Secondo il Provvedimento dell'agenzia delle Entrate n. 183994/2021, il beneficio dei registri Iva precompilati è concesso ai soggetti passivi Iva residenti e stabiliti in Italia, contribuenti trimestrali, con l'esclusione di chi opera in particolari settori o per cui sono previsti speciali regimi Iva come, ad esempio, l'editoria, la vendita di beni usati e le agenzie viaggio, di chi applica l'Iva separatamente relativamente alle diverse attività esercitate, di chi aderisce alla liquidazione dell'Iva di gruppo oppure partecipa a un gruppo Iva o per chi nell'anno di riferimento è stato dichiarato fallito o in liquidazione coatta amministrativa. Sono altresì escluse le Pubbliche amministrazioni ed altri enti soggetti allo split payment, i commercianti al minuto con “ventilazione” nonché gli operatori che cedono benzina o gasolio utilizzati come carburanti per motori, o che cedono tramite distributori automatici e, infine, i soggetti che erogano prestazioni sanitarie. Dal 2022 sono, invece, inclusi coloro che liquidano l'Iva per cassa (articolo 32-bis, Dl 83/2012).

Chi non è stato incluso nella sperimentazione ma ne ha i requisiti può segnalarlo e accedere ai documenti Iva precompilati.

● **Correzioni e integrazioni.** Per ottenere il beneficio dei registri Iva precompilati, delle liquidazioni periodiche fino ad arrivare alla dichiarazione e all'esonero dalla tenuta dei registri, al contribuente - o al consulente che lo assiste - è richiesta un'attività di "correzione" dei dati proposti dall'Agenzia. In particolare, devono essere integrate le informazioni relative all'esigibilità dell'imposta nonché, per quanto riguarda specificatamente gli acquisti, alla percentuale di detraibilità (il sistema propone in automatico il 100%) e alla categoria del bene acquistato (beni ammortizzabili o no, beni destinati alla rivendita). Devono, inoltre, essere inserite con l'apposita funzionalità le fatture cartacee ricevute da soggetti in regime forfettario.

Considerato che le bozze dei registri Iva sono elaborate con riferimento a ciascun trimestre utilizzando i dati delle fatture elettroniche con data di effettuazione nel periodo di riferimento e arrivate allo SdI entro la fine del mese successivo, un'altra correzione da apportare alle bozze consiste nella rettifica del periodo di imputazione dell'Iva relativa alle fatture di dicembre recapitate nei primi 15 giorni di gennaio. Tali fatture, infatti, sono incluse dal sistema nella bozza del registro di dicembre ma devono essere "spostate" in gennaio per effetto di quanto previsto dall'articolo 1 del Dpr 100/1998, che impedisce, solo per i documenti relativi a operazioni effettuate nell'anno precedente, l'esercizio della detrazione dell'Iva relativa ai documenti ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Controlli delle dichiarazioni di intento

Dal 1° gennaio 2022, inoltre, i fornitori di esportatori abituali – ovvero di coloro che intendono avvalersi del regime di non imponibilità Iva, ex articolo 8, comma 1, lettera c), Dpr 633/1972, mediante trasmissione all'agenzia delle Entrate di una dichiarazione d'intento – potrebbero essere destinatari di una comunicazione a mezzo pec con conseguenze potenzialmente pesanti. L'agenzia delle Entrate, infatti, esegue i controlli antifrode previsti dal Provvedimento 293390/2021 per verificare l'effettivo possesso dei requisiti per la qualifica di esportatore abituale. Il controllo avviene mediante l'incrocio dei dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento con le informazioni disponibili nelle banche dati in possesso delle Entrate e in altre banche dati pubbliche o private e, in caso di irregolarità, potrebbe portare all'invalidazione delle lettere d'intento già presentate e al blocco del rilascio di nuove.

I fornitori che ricevono la comunicazione di invalidazione della lettera d'intento dell'esportatore abituale devono evitare da quel momento in poi di emettere fatture a quel cliente, in regime di non imponibilità ex articolo 8, c. 1, lett. c). Non è chiaro, invece, come debbano essere regolarizzate le fatture eventualmente emesse, con riferimento a tale dichiarazione d'intento, prima della ricezione della comunicazione di invalidità. L'agenzia delle Entrate dovrà chiarire se e con quali modalità tali fatture debbano essere regolarizzate e come debba essere trattato l'eventuale recupero dell'Iva addebitata. Si ricorda, peraltro, che non può essere contestata al fornitore dell'esportatore abituale la consapevolezza nella frode qualora si siano ragionevolmente adottate le misure di controllo possibili per escludere la partecipazione alla frode. Tra questi

4. DICHIARAZIONE IVA 2023 PRECOMPILATA

- Dai registri alle liquidazioni fino ad arrivare alla dichiarazione Iva 2023, disponibile a partire dal 10 febbraio 2023
- Numerosi **sogetti esclusi**: tra questi, ad esempio, i soggetti «mensili», chi applica l'Iva «separatamente», chi aderisce all'Iva di gruppo o al gruppo Iva, chi è soggetto allo split payment, chi eroga prestazioni sanitarie (nel 2022 ancora esclusi dalla fatturazione elettronica)
- Dal 2022 incluso chi liquida l'Iva per cassa (articolo 32-bis, DI n. 83/2012)
- **Numerose correzioni** da apportare alle bozze: tra queste, ad esempio, la data di esigibilità, la percentuale di detrazione, le fatture dei forfettari

controlli rientrano, ad esempio, la verifica dell'effettiva operatività del cliente, delle modalità di realizzazione degli accordi commerciali e del rispetto degli adempimenti contabili.

● I dettagli della lettera d'intento nella fattura elettronica.

Qualora a seguito di controlli la dichiarazione d'intento sia stata invalidata, ma la relativa fattura elettronica sia stata comunque trasmessa allo SdI con il titolo di non imponibilità Iva, la stessa sarà "scartata" dal sistema. Per poter realizzare lo "scarto" di tali fatture, sempre a decorrere dal 1° gennaio 2022, è richiesto un maggior grado di dettaglio delle informazioni contenute nel file xml della fattura elettronica. Più in particolare, il file xml dovrà contenere le seguenti informazioni:

- nel campo 2.2.1.14 "Natura", il codice specifico N.3.5 "Non imponibile a seguito di dichiarazioni d'intento";
- nel blocco "Altri Dati Gestionali", per ogni dichiarazione d'intento (i) nel campo 2.2.1.16.1, la dicitura "INTENTO"; (ii) nel campo 2.2.1.16.2, il protocollo di rice-

zione della dichiarazione d'intento e il suo progressivo separato dal segno "-", oppure dal segno "/"; (iii) nel campo 2.2.1.16.4, deve essere riportata la data della ricevuta telematica rilasciata dall'Agenzia delle entrate.

Tenuta e conservazione dei documenti fiscali

Il Dl 34/19 ha esteso a tutti i libri e i registri contabili tenuti in forma elettronica la deroga dall'obbligo di stampa dei medesimi, eccezione in precedenza adottata solo per alcuni registri Iva. L'articolo 7, comma 4-quater, del Dl 357/1994, infatti, prevede che la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici su qualsiasi supporto è, in ogni caso, considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta degli organi competenti e in loro presenza.

Volendo sintetizzare il quadro normativo e premesso che tenuta e conser-

5. ALTRE NOVITÀ

- Dal 1° gennaio 2022 scontrini solo in formato 7.0
- Fatturazione elettronica nel 2022 ancora inibita agli operatori sanitari

vazione dei documenti restano concetti e adempimenti distinti, seppure posti in continuità, qualora, nel rispetto della legislazione vigente, i documenti fiscalmente rilevanti consistano in registri tenuti in formato elettronico, ai fini della loro regolarità, non vi è l'obbligo di stampa, salva apposita richiesta in tal senso da parte degli organi di controllo in sede di accesso, ispezione o verifica.

Entro il terzo mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, i registri, laddove il contribuente voglia mantenerli in formato elettronico, vanno posti in conservazione nel rispetto del Dm 17 giugno 2014 e del codice dell'amministrazione digitale e relativi provvedimenti attuativi oppure stampati, se si opta per la tenuta "cartacea-analogica".

È bene ricordare che dal 1° gennaio 2022 assumono piena ed esclusiva rilevanza le linee guida dell'Agenzia per l'Italia digitale (Agid) su formazione, gestione e conservazione dei documenti informatici. Da ultimo, con un documento pubblicato il 17 dicembre 2021

proprio per agevolare l'adeguamento alle linee guida Agid, sono stati forniti alcuni chiarimenti e definite le modalità di valorizzazione dei quattordici metadati obbligatori per i documenti fiscali (rispetto agli attuali cinque).

I metadati sono le informazioni che consentono di gestire correttamente e conservare il documento informatico e che sono solitamente associati a quest'ultimo fin dalla sua formazione. Nel recente documento è stato chiarito che, qualora l'associazione dall'origine non sia possibile a causa delle peculiarità dei processi di veicolazione dei documenti, i metadati possono essere generati anche in un momento successivo. La fattura elettronica, ad esempio, nel processo di invio tramite SdI, può non essere accompagnata dai metadati, a condizione che questi siano ad essa associati dal produttore prima dell'invio in conservazione.

Questo principio riferito principalmente alle fatture, può essere applicato ad altre tipologie documentali, sotto la responsabilità esclusiva del produttore.

● **Modalità di assolvimento dell'imposta di bollo per libri e registri.**

È, dunque, utile fare il punto sulle modalità di assolvimento dell'imposta di bollo se ci si avvale della tenuta di libri e registri con sistemi informatici, in base ai chiarimenti forniti dalle Entrate (risposte 236 e 346 del 2021). Se la tenuta dei registri contabili e i libri sociali avviene in modalità elettronica occorre far riferimento all'articolo 6 del citato Dm, il quale prevede che l'imposta di bollo - nella misura di 16 euro (32 se non è dovuta la tassa annuale di vidimazione) - sia corrisposta mediante versamento con F24, con codice tributo "2501", in un'unica soluzione entro centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio e avendo a riferimento i registri emessi o utilizzati durante l'anno. L'imposta sui libri e sui registri è dovuta ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse.

Se, invece, i libri e i registri sono trascritti su supporto cartaceo, l'imposta di bollo è dovuta ogni 100 pagine o frazione di pagina nella misura di 16 euro (32 qualora non sia dovuta la tassa annuale di vidimazione), prima di effettuare le annotazioni. Il pagamento può essere fatto presso un intermediario convenzionato che rilascia, con modalità telematiche, apposito contrassegno oppure mediante pagamento con F23, utilizzando il codice tributo "458T".

Divieto di fatturazione elettronica per le prestazioni sanitarie

Viene, prorogato - per effetto dell'articolo 5, comma 12-quater, del Dl 146/21 - anche nel 2022 il divieto per gli operatori sanitari di emettere fatture elettroniche per le prestazioni sanitarie rese alle persone fisiche i cui dati, da preservare nel rispetto di quanto previsto in materia di privacy, sono da inviare al Sistema tessera sanitaria (Sts). Il cosiddetto "decreto fiscale", infatti, modifica l'articolo 10-bis, del Dl

199/2018, per inserire anche nel 2022 l'obbligo per i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sts (ai fini dell'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata) di non emettere fatture elettroniche, con riferimento alle fatture con dati da inviare a Sts.

I dati fiscali trasmessi al Sistema tessera sanitaria possono essere utilizzati solo dalle pubbliche amministrazioni per l'applicazione delle disposizioni in materia tributaria e doganale, ovvero in forma aggregata per il monitoraggio della spesa sanitaria pubblica e privata complessiva. Deve ritenersi prorogato anche nel 2022 l'analogo divieto previsto dall'articolo 9-bis del Dl 135/2018, per i soggetti che non sono tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria, con riferimento alle fatture relative alle prestazioni sanitarie effettuate nei confronti delle persone fisiche.

Se le fatture contengono addebiti sia per spese sanitarie che per altre tipologie di spese, la fattura deve comunque essere emessa in formato cartaceo.

Alla luce dell'esplicito divieto prorogato al 2022 e conseguente alle criticità evidenziate dal Garante della Privacy, i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sts continuano ad emettere le fatture in formato cartaceo e a trasmettere i dati al Sts secondo le modalità ordinarie.

Scontrini 7.0

Un'altra "partenza" riguarda i registratori di cassa telematici. Dal 1° gennaio 2022, dopo varie proroghe, gli apparecchi devono essere adeguati al tracciato telematico "7.0". Terminato dunque il periodo di adeguamento dei registratori telematici, previsto dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 182017/2016, è ora possibile trasmettere i dati dei corrispettivi solo secondo le specifiche previste dall'allegato denominato "TIPI DATI PERI CORRISPETTIVI - versione 7.0 - giugno 2020".

© RIPRODUZIONE RISERVATA

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO / 2

Gli adempimenti tra regole Ue e norme nazionali



Benedetto Santacroce

L'anno 2022 si è aperto per l'Iva con nuovi adempimenti e semplificazioni che derivano anche da adeguamenti alla normativa unionale. In quest'ottica sono gli interventi che hanno modificato il trattamento dei trasporti internazionali, il superamento delle esclusioni previste per enti e associazioni no profit (modifica che non partirà prima del 2024), la revisione dei modelli Intrastat che risponde sia al recepimento della Direttiva 2018/1910/UE (cosiddetta "quick fixes") sia all'allineamento delle disposizioni amministrative al regolamento 1197/2020/UE.

Sul piano unionale, segnaliamo una serie di proroghe per garantire il contrasto alla pandemia (ad esempio l'estensione a giugno 2022 delle franchigie Iva e doganali alle importazioni di beni Covid – decisione 2021/2313/UE – ovvero la previsione retroattiva per gli acquisti fatti per le medesime finalità dal 1 gennaio 2021 dalle istituzioni Ue – Direttiva 2021/1159/UE) e, in via prospettica, dall'accordo raggiunto il 7 dicembre scorso sulle aliquote ridotte.

Proprio questo accordo, letto in modo coordinato con la proposta di delega fiscale nazionale, è destinato a rivoluzionare il numero delle aliquote ridotte, le relative basi imponibili e, soprattutto, il loro contenuto. Lo scopo ultimo è far sì che queste riduzioni siano rivolte esclusivamente ad agevolare il consumatore finale e a rispondere ad esigenze di carattere generale, con l'obiettivo particolarmente sfidante di agevolare l'adozione di politiche energetiche green e di consumi ecosostenibili.

Sul punto, la legge di bilancio 2022 prevede, da una parte, l'applicazione di un'aliquota ridotta per assorbenti e tamponi per l'igiene femminile e, dall'altra, un'aliquota del 5% per i mesi di gennaio, febbraio e marzo per la somministrazione di gas a usi civili e industriali (*slide 1*).

Trasporti internazionali e servizi di spedizione

A seguito di una pronuncia della Corte di Giustizia (causa C-288/16) il legislatore nazionale ha modificato dal 1° gen-

1. LE NOVITÀ IVA

- **Nazionali**
 - imponibilità per trasporti e spedizioni internazionali
 - eliminazione delle esclusioni per enti associativi
 - recepimento direttiva quick fixes e adeguamento modelli Intrastat
- **Unionali**
 - accordo e revisione aliquote ridotte
 - proroga esenzioni e franchigie per le cessioni e le importazioni di beni Covid

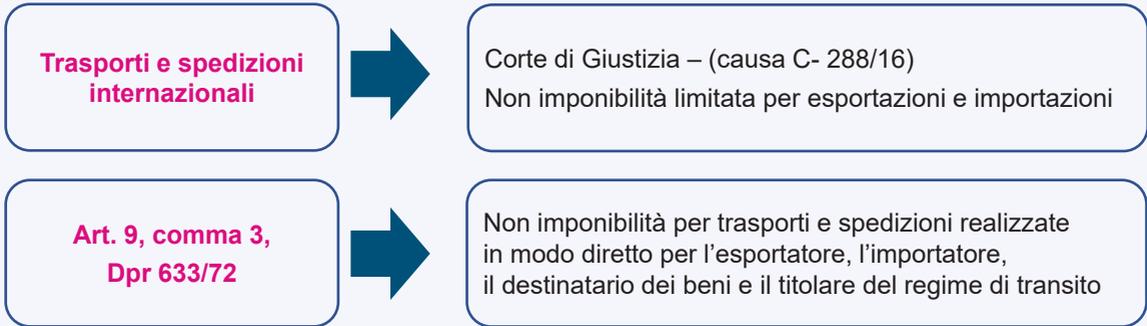
naio 2022 il regime di tassazione dei trasporti internazionali connessi a operazioni di esportazione e importazione di beni e relativi servizi di spedizione. La legge di conversione del decreto legge 146/2021 ha escluso dalla non imponibilità Iva (art. 9, comma 1, n 2 Dpr 633/72) i servizi di trasporto resi a soggetti diversi: dall'esportatore; dal titolare del regime di transito; dall'importatore; dal destinatario dei beni; dal prestatore di servizi di spedizione relativi ai trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di unico contratto, ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione nonché ai trasporti di beni in importazione sempre che i corrispettivi dei servizi di spedizione siano inclusi nella base imponibile.

In altre parole, il servizio di trasporto internazionale e i relativi servizi di spedizione sono non imponibili solo nel rapporto diretto con il committente del servizio che è contestualmente collegato ai beni in quanto titolare del regime do-

ganale di esportazione, importazione e transito ovvero è il soggetto destinatario delle merci trasportate.

Questo vincolo rispetto al committente, voluto dalla Corte Ue e trasposto ora al comma 3 dell'articolo 9 del Dpr 633/72, rivoluziona le abitudini nella logistica perché rende imponibile il trattamento di tutti i subappaltatori che intervengono nel trasporto, costringendo a rivedere contratti e gestione delle fatture. Si immagini un esportatore che affida un trasporto di beni dall'Italia agli Usa a un vettore italiano, il quale a sua volta delega una tratta del trasporto a un altro subvettore sempre italiano. È pacifico che la fattura che il primo vettore fa all'esportatore è da trattarsi come non imponibile, ma la successiva fattura del subvettore verso il primo vettore andrà invece assoggettata a Iva. La questione si complica se il subvettore è non residente e il vettore è residente in Italia: in questo caso il committente, debitore dell'imposta, dovrà autoliquidarsi l'Iva con il reverse charge e provvedere a tutti i successivi adempimenti (*slide 2*).

2. TRASPORTI E SPEDIZIONI



Esenzione enti non profit

Rivoluzione per gli enti non commerciali di tipo associativo: quali associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extrascolastica della persona: viene eliminata la non commercialità delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizio effettuate in conformità alle finalità istituzionali. Questo determina la configurazione in capo ai predetti enti di una soggettività passiva Iva e di conseguenza l'insorgere di tutti i connessi adempimenti contabili e dichiarativi dai quali fino a oggi erano esclusi.

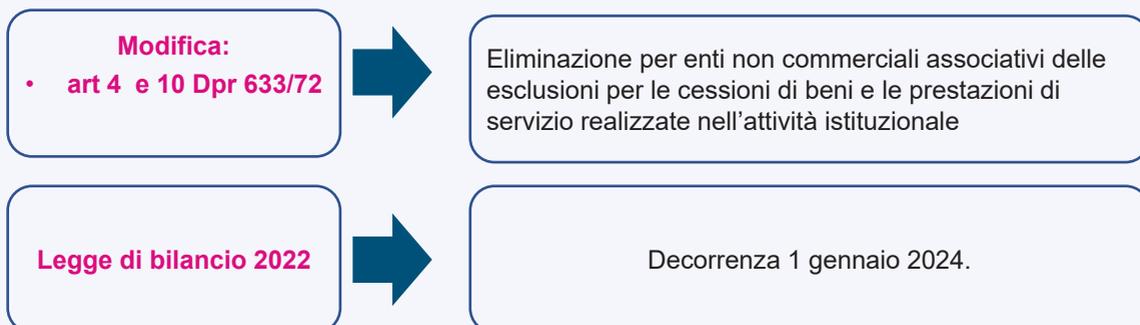
Restano escluse le erogazioni ricevute dagli enti a titolo di quote associative, se non determinano per il socio la percezione di una specifica controprestazione (come la fruizione di un determinato servizio) ma solo il diritto a partecipare alla vita associativa dell'ente. Fortunatamente la novità, prevista nella legge di conversione del Dl 146/21 (legge 215/21) sarà operativa solo dal

2024. Lo spostamento temporale, inserito con un emendamento governativo alla legge di bilancio 2022, è necessario non solo per consentire agli enti di adeguarsi ma anche per rivedere la disposizione, a nostro avviso non ancora in linea con la direttiva Iva.

In effetti l'intervento del legislatore (già proposto a fine 2020 e poi non accolto nella legge di bilancio 2021) deriva da un'infrazione sollevata già dal 2009 nei confronti dello Stato italiano dalle autorità di Bruxelles.

Il legislatore nazionale, per adeguare il nostro ordinamento, ha quindi provveduto con l'articolo 5 comma 15 quater del Dl 146/2021 a rivedere l'articolo 4 del Dpr 633/72, espungendone le regole che sul piano soggettivo determinavano l'esclusione dal campo dell'applicazione dell'Iva per le attività svolte dagli enti non commerciali. Inoltre, sempre nell'articolo 4, vengono ampliate le operazioni in ogni caso commerciali estendendole anche ad alcune attività svolte dagli enti. Infine è stato integrato l'articolo 10, trasferendo alcune previ-

3. ENTI ASSOCIATIVI



sioni prima contenute nell'articolo 4 e determinando con effetto immediato che quelle attività che erano prima escluse divenissero alle medesime condizioni (o quasi) esenti.

Purtroppo le condizioni previste dall'infrazione unionale non prevedono solo lo spostamento delle operazioni prima escluse tra le esenti, ma impongono una serie di limiti che, oltre a dover essere correttamente trasposti, devono essere anche correttamente declinati. In particolare, tra gli altri requisiti richiesti dall'Ue, l'infrazione impone che le operazioni aventi finalità pubblica che in quanto tali si possono considerare esenti devono essere riconducibili a una delle ipotesi di cui all'articolo 132 della Direttiva 2006/112/CE. Il riferimento non sembra del tutto rispettato, perché nelle previsioni ora contenute nel novellato articolo 10 non compaiono tutte le ipotesi previste dall'articolo 132. Queste limitazioni portano, ad esempio, per le associazioni di promozione sociale un restringimento del campo di applicazione dell'esenzione rispetto a

quello che attualmente rientra nelle esclusioni. Le operazioni di somministrazione risulterebbero esenti solo se rese a cittadini indigenti, mentre in precedenza venivano riservate anche agli associati se effettuate da bar ed esercizi simili presso le sedi di svolgimento dell'attività istituzionale.

Sempre sul piano delle prescrizioni unionali, si introduce anche un corretto riferimento al fatto che le operazioni si possono considerare esenti solo se non alterano la concorrenza. Ma è necessario che la norma nazionale declini meglio l'operatività della condizione, per evitare contestazioni e contenziosi.

Infine, solo con riferimento al terzo settore, viene previsto che le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che hanno conseguito ricavi non superiori nell'anno a 65mila euro possono, solo ai fini Iva, utilizzare il regime forfettario previsto dall'articolo 1, commi da 58 a 63, della legge 190/2014. Questa previsione probabilmente, avendo spostato il termine di operatività delle modifiche al 2024, risulterà superflua (slide 3).

Recepimento quick fixes

Il decreto legislativo 192/2021, con quasi due anni di ritardo, recepisce la Direttiva 2018/1910/Ue (*quick fixes*) che introduce una normativa ad hoc sulle transazioni a catena realizzate in ambito unionale, sulle cosiddette operazioni di *call-off stock* e sulla natura sostanziale dell'identificativo Iva del soggetto cessionario e dei relativi modelli Intrastat. Vengono inserite nuove disposizioni nel Dl 331/93, norma che prevede tutte le regole che informano gli scambi intraunionali.

Il recepimento ha particolare importanza perché: • incide direttamente sulle procedure operative delle imprese determinando alcuni adattamenti essenziali tra cui, in materia di *call-off stock*, la previsione di un obbligo di presentazione di un nuovo modello Intrastat (modello Intra 1 sexes) ovvero, in materia di cessioni Intra-Ue, di una specifica procedura di acquisizione del codice identificativo del cessionario comunitario; • determina un nuovo quadro giuridico, armonizzato a livello Ue, per le vendite a catena e per i contratti di *call-off stock*; • prepara il campo per l'introduzione di un nuovo regime definitivo degli scambi intraunionali mettendo a fattor comune alcuni importanti principi interpretativi.

● **Le vendite a catena.** L'articolo 36-bis della Direttiva Iva dedicato alla disciplina delle vendite a catena viene recepito integralmente nella normativa interna con l'introduzione dell'articolo 41-ter nel Dl 331/1993, esplicitando nell'ultimo comma che la disposizione non si applica alle vendite a distanza effettuate tramite le interfacce elettroniche, la cui norma è stata introdotta nel decreto Iva all'articolo 2-bis, a seguito del recepimento della direttiva e-commerce. In effetti, la disposizione impone agli operatori una rivisitazione dei propri flussi e va letta contestualmente all'articolo 40 dello stesso Dl 331/93, che disciplina la territorialità degli acquisti intracomuni-

tari. Il punto più delicato da considerare è che la disposizione introduce le regole per definire, in caso di vendite a catena intraunionali (ad esempio nel caso di triangolari), quale sia l'operazione non imponibile e impone stretti vincoli su chi ovvero per conto di chi (solitamente il soggetto intermedio) debba essere realizzato il trasporto.

● **Il call-off stock.** Finalmente viene riconosciuto a livello unionale il contratto di *call-off stock*, rimasto a lungo privo di una disciplina normativa espressa. Il decreto introduce due nuove norme nel Dl 331: una dedicata agli acquisti intracomunitari (art. 38-ter) e una alle cessioni intracomunitarie (art. 41-bis). Le disposizioni intendono rendere uniforme il differimento della tassazione dal momento dell'invio dei beni al momento del prelievo da parte del cliente nello Stato membro di consumo degli stessi. Secondo la novella normativa, infatti, la cessione intraUe si considera effettuata solo al momento del trasferimento del diritto di disporre dei beni come proprietario in favore del soggetto destinatario, ovvero quando quest'ultimo preleva i beni stoccati. L'operazione va perfezionata entro 12 mesi dall'arrivo dei beni e, decorso tale termine senza che l'acquirente abbia prelevato i beni e senza che questi ritornino nello Stato membro di partenza, rivivono le regole generali sugli scambi intraUe, con il conseguente obbligo per il cedente di assumere una posizione fiscale Iva nello Stato di arrivo.

L'intera operazione va monitorata attraverso la presentazione di successivi intrastat. In particolare, al momento del trasferimento, il cedente nazionale dovrà compilare il nuovo modello Intra-1 sexes con cui dovrà indicare lo Stato e il codice identificativo del soggetto destinatario e il tipo di operazione (ad esempio codice "1" per il trasferimento dei beni). Successivamente al momento del prelievo dei beni dal deposito nello Stato

4. QUICK FIXES E INTRASTAT

**Decreto legislativo
192/2021**



Recepimento direttiva 2018/1910/Ue
- Cd Quick fixes -

CALL-OFF STOCK



- Armonizzazione Ue – tassazione Iva differita – 12 mesi
- Creazione registro e modelli intrastat dedicati

membro del destinatario dovrà perfezionare la cessione intraUe con presentazione del modello Intra-1 bis.

Questa nuova modalità di compilazione degli Intrastat, in base alla direttoriale 493869 del 23 dicembre 2021, è operativa a partire dagli elenchi da presentare con riferimento al mese di gennaio del 2022.

● **Natura sostanziale del codice identificativo Iva del cessionario e del modello Intrastat.** Ulteriore novità contenuta nel Dlgs 192/2021 e inserita all'articolo 41 comma 2 ter del Dl 331/93, riguarda la trasformazione del codice identificativo delle operazioni intracomunitarie del cessionario e la presentazione del relativo modello Intrastat da elementi di natura formale a presupposto necessario per conferire la non imponibilità alla cessione intracomunitaria. In particolare, la norma dispone che la cessione intraUe è non imponibile a condizione che:

❶ il cessionario abbia comunicato il numero di identificazione attribuito da un altro Stato membro e che

❷ il cedente abbia compilato l'elenco Intrastat ovvero sia in grado di giustificare l'incompleta o mancata compilazione.

Queste novità hanno particolare impatto operativo perché impongono al cedente che deve emettere una fattura non imponibile ex art. 41 del Dl 331/93 di: acquisire dal cessionario il codice identificativo; controllare l'esistenza dello stesso sul sistema Vies e presentare tempestivamente in relazione all'operazione il relativo Intrastat (Intra1 e 1bis). (slide 4 e 5)

Nuovi modelli Intrastat

Minirivoluzione dal 1° gennaio 2022 (prima scadenza il 25 febbraio 2022) per la compilazione dei modelli Intrastat, con il recepimento delle regole dei quick fixes e delle disposizioni in materia statistica del regolamento Ue 2020/1197. Viene creato un nuovo modello Intra 1 sexies per recepire alcune informazioni collegate alle transazioni intraUe realizzate in base al contratto di *call-off stock*, viene eliminata per gli acquisti intracomunitari la presentazione del modello con

5. QUICK FIXES E INTRASTAT / 2

Cessioni Intra-UE
Art. 41 comma 2 ter DI
331/93



Condizioni per la non imponibilità

- Acquisizione codice identificativo cessionario
- Corretta e tempestiva presentazione Intrastat
- Prova del trasferimento in altro Stato membro

Vendite a catena
Art. 41 ter DI 331/93



- Individuazione dell'operazione non imponibile
- Importanza della definizione del soggetto che effettua o per conto del quale viene effettuato il trasporto

cadenza trimestrale, vengono introdotte alcune semplificazioni per transazioni di valore inferiore a 1.000 euro e viene introdotto per la prima volta l'obbligo per le cessioni intraUe di inserire, ai fini statistici, l'informazione relativa all'origine non preferenziale dei beni spediti in altro Stato membro.

Sono i principali effetti collegati alla determinazione del direttore generale dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli n. 4893869 del 23 dicembre 2021, approvata d'intesa con Agenzia delle Entrate e Istat, e delle relative istruzioni e tracciati dei nuovi modelli Intrastat che aggiornano gli allegati XI e XII delle precedenti determinazioni del 2010 e 2018.

● **Modello intra 1 bis – spedizioni.** Per spedizioni o cessioni intraUe la maggiore novità è il nuovo obbligo di inserire nel modello, ai fini statistici, l'informazione relativa all'origine non preferenziale dei beni spediti. Il regolamento Ue 2020/1197 prevede espressamente che il dato sull'origine segua le regole doganali: per le merci unionali bisogna far riferimento allo Stato membro in cui il be-

ne è ottenuto o prodotto, ovvero, se la produzione riguarda più Stati membri, lo Stato in cui i beni sono stati sottoposti all'ultima trasformazione o lavorazione sostanziale, economicamente giustificata; per beni non unionali si fa riferimento alle regole doganali relative all'attribuzione dell'origine non preferenziale. Questa informazione non è sempre a disposizione dello speditore nazionale o unionale, creando non pochi problemi alle imprese che dal 2022 devono organizzarsi per acquisire e comunicare correttamente l'informazione sul modello Intra 1 bis.

● **Modello Intra 2 bis - acquisti.** L'elenco riepilogativo degli acquisti intraUe si redige solo ai fini statistici. Per questo modello è abolito l'obbligo di presentazione trimestrale e per la presentazione mensile viene innalzata a 350mila euro la soglia degli acquisti totali effettuati nel trimestre o in uno dei quattro trimestri precedenti. Nel modello non è più richiesta la compilazione delle informazioni relative a Stato e codice Iva del fornitore e ammontare

6. INTRASTAT

Nuovi modelli intrastat

- Dlgs 192/2021
- Regolamento 2020/1197/UE
- Direttoriale AdM e AdE 4893869/2021

- Decorrenza gennaio 2022
- Prima scadenza 25 febbraio 2022

- Eliminazione Intrastat acquisti trimestrale
- Semplificazione per transazioni < 1.000 euro
- Indicazione - Intrastat spedizioni origine non preferenziale

delle operazioni in valuta.

● **Regole comuni Intra 1 bis e 2 bis.** Semplificazione per cessioni e acquisti intraUe per spedizioni e arrivi di beni di valore inferiore a 1.000 euro: non è necessario indicare in modo specifico il dato della classificazione doganale dei singoli beni (nomenclatura combinata), ma si può utilizzare il codice unico 99500000. Un'altra novità riguarda la compilazione del codice della natura della transazione, vale a dire il dato che individua la ragione del trasferimento – acquisto, vendita, restituzione, sostituzione in garanzia e lavorazione conto terzi. Ai soggetti che effettuano o presumono di effettuare trasferimenti intraUe superiori a 20 milioni di euro è richiesta, oltre alla compilazione del dato a una cifra (colonna A), anche il dettaglio della seconda cifra (colonna B). Ad esempio: per una lavorazione conto terzi senza passaggio della proprietà con rientro delle merci nello Stato membro iniziale è richiesto di indicare in colonna A il codice 5 e in colonna B il codice 1.

● **Modello - Intra 2 quater – servizi ri-**

cevuti. Viene abolito l'obbligo di presentazione del modello con cadenza trimestrale e viene, finalmente, cancellato l'obbligo di fornire le informazioni relative a: codice Iva del fornitore, ammontare delle operazioni in valuta, modalità di erogazione, modalità d'incasso e Paese di pagamento.

● **Modello Intra 1 sexies call-off stock.** Con il decreto legislativo 192/2021 l'Italia ha recepito la direttiva 2018/1910 ed è stata formalmente introdotta in Italia l'armonizzazione in materia di contratti call-off stock. Viene approvato il modello con cui gli operatori possono dichiarare il trasferimento delle merci all'estero presso il destinatario finale, con differimento della cessione vera e propria al momento del prelievo dei beni dal cliente finale nel proprio Stato membro. Il nuovo modello è molto semplificato e prevede la rilevazione delle informazioni della sola identità e del codice Iva attribuito al soggetto destinatario (slide 6).

MISURE DI SOSTEGNO / 1

Aiuti e agevolazioni tra Irap, bonus, dichiarazioni e Isa



Gian Paolo Ranocchi

Scaduto lo scorso 28 dicembre il termine per la presentazione delle istanze per l'accesso al cosiddetto contributo perequativo, con il prossimo varo del Dl Sostegni ter esaminato giovedì 20 gennaio dal Consiglio dei ministri si apre una nuova stagione di contributi COVID per le partite IVA, anche se non per tutti.

I nuovi ristori 2022

Le misure di sostegno previste dal Dl, si muovono su diversi filoni. Vediamo i principali.

Viene innanzitutto previsto un contributo a fondo perduto (non un credito d'imposta) per le sole imprese che svolgono prevalentemente l'attività di commercio al dettaglio identificate dai codici Ateco indicati nel provvedimento. L'accesso al contributo è subordinato al fatto che le imprese potenzialmente beneficiarie del contributo abbiano un ammontare di ricavi 2019 non superiore a 2 milioni di euro e subito una riduzione del fatturato nel 2021 non inferiore al 30% rispetto a quello del 2019. La bozza

del Dl prevede che ai fini della quantificazione della riduzione del fatturato, rilevano i ricavi caratteristici dell'impresa di cui all'articolo 85, comma 1, lettera a) e b) del Tuir. L'agevolazione mira quindi a dare sostegno ai soli dettaglianti di piccole dimensioni che operano nei settori individuati.

Il contributo teoricamente spettante è determinato applicando le percentuali previste al calo medio mensile dei ricavi. La misura massima del contributo secondo la bozza del Dl è pari al 60% per i soggetti con ricavi 2019 non superiori a 400 mila euro; 50% da 400 mila euro a un milione di euro; 40% da un milione e due milioni di euro. Dato che le risorse disponibili saranno ripartite tra gli aventi diritto che hanno validamente presentato la richiesta di accesso, la misura effettiva del contributo fruibile sarà comunque determinata in funzione del rapporto esistente tra lo stanziamento totale e il volume complessivo dei contributi che saranno legittimamente richiesti.

L'accesso al bonus avverrà, come

1. I CONTRIBUTI COVID 19 ALLE PARTITE IVA

I principali bonus del DL «sostegni ter»

- Fondo per il rilancio delle attività economiche di commercio al dettaglio (contributo a fondo perduto)
- Misure di sostegno per le attività chiuse e per il settore della ristorazione (contributo a fondo perduto)
- Credito d'imposta per le imprese turistiche per i canoni di locazioni da gennaio a marzo 2022.

Nel caso di indebita percezione dei contributi a fondo perduto si applica

- La sanzione dal 100% al 200% e la procedura di recupero come disciplinata dall'art. 1, co. 31 – 36 L. 234/2021
 - Artt. 316-ter e 322-ter del CP: reato di indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato e possibile confisca
- NB: se il soggetto che ha chiesto il contributo è cessato, l'atto di recupero è emesso al firmatario dell'istanza originaria*

È comunque possibile il ravvedimento spontaneo da parte del contribuente

- Riduzione ex art. 13 del Dlgs 472/1997 su sanzione minima del 100% del contributo indebitamente percepito
- Esclusa la compensazione di eventuali crediti a disposizione del soggetto che intende regolarizzare

consuetudine, tramite presentazione di un'istanza telematica entro i termini e con le modalità che saranno successivamente determinate da un apposito provvedimento delle Entrate. Uno stanziamento ridotto è destinato ad alimentare un contributo a favore delle imprese che appartengono al settore della ristorazione che hanno subito nel 2021 una riduzione del fatturato non inferiore al 40% rispetto al dato del 2019 e che hanno registrato sempre nel 2021 un peggioramento del risultato economico nella misura che sarà determinata da uno specifico Dm.

Per le imprese dell'intero settore turistico (è abbandonata l'individuazione analitica di imprese turistico-ricettive, agenzie di viaggio e tour operator), viene riaperto il tax credit locazioni di cui all'articolo 28 del Dl 34/2020 in relazione ai canoni relativi ai mesi di gennaio, febbraio e marzo. Il credito compete a condizione che il potenziale fruitore abbia subito un calo di fatturato o corrispettivi nel mese di riferimento del 2022 di almeno il 50% rispetto allo stes-

so mese del 2019. È da ritenere che il calo minimo non debba essere rispettato per i soggetti che hanno iniziato l'attività dopo il 1° gennaio 2019. Viene rifinanziato il fondo di sostegno per le attività chiuse di cui all'articolo 2 del Dl 73/2021. Le nuove risorse sono destinate a favore delle attività che alla data di entrata in vigore del Dl risultano chiuse in conseguenza delle misure di prevenzione della pandemia. L'attività svolta dai richiedenti è da ritenere debba rientrare tra quelle individuate dai codici Ateco di cui all'allegato 1 del Dm del 9 settembre 2021.

Errori sanzioni e tutele

Il quadro sanzionatorio, nel caso di indebita percezione di contributi a fondo perduto, è tracciato dalle regole che hanno disciplinato il cosiddetto contributo "rilancio" (commi 12, 13 e 14 dell'articolo 25 del Dl 34/2020). Sul piano amministrativo si applica la sanzione prevista per i crediti "inesistenti" ex articolo 13, comma 5 del Dlgs 471/1997 e la procedura regolata dall'articolo 1,



2. L'ABROGAZIONE DELL'IRAP

Soggetti interessati dall'esclusione decorrente dal 2022: persone fisiche esercenti

- attività commerciali (anche nella forma di impresa familiare)
- arti e professioni (lavoratori autonomi individuali)

Per il 2021 chi non è assoggettato a Irap:

- soggetti individuali sottoposti a tassazione «sostitutiva» (Forfettari ex L. 190/2014 e regime di vantaggio ex Dl 98/2011)
- soggetti individuali che nell'attività non si avvalgono di una struttura autonomamente organizzata

Chi continua ad essere assoggettato a Irap:

- società commerciali (di persone e di capitali), enti commerciali, enti privati non commerciali, stabili organizzazioni di non residenti
- Studi associati e associazioni professionali (in questo senso Cass. SS.UU. n. 7371/2016 e 7291/2016). Per la non tassazione Irap dei compensi inerenti la cariche individuali degli associati si veda la norma n. 215 Aidc.

Adempimenti dichiarativi nel 2022

- Saldo 2021 per tutti i contribuenti soggetti a Irap, gestione e invio del modello
- Acconti 2022 non dovuti per le partite Iva individuali escluse

commi 31-36 della legge 234/2021 (si veda la relazione di Dario Deotto di questa stessa dispensa). Ai trasgressori si applicano anche gli articoli 316-ter e 322-ter del Codice penale. Il contribuente che si accorge di aver indebitamente incassato il contributo a fondo perduto, può comunque regolarizzare la propria posizione accedendo al ravvedimento operoso ex articolo 13 del Dlgs 472/1997 restituendo il contributo con i relativi interessi e versando le sanzioni ridotte calcolate comunque sulla misura minima del 100%. In questo caso non è ammessa la compensazione di eventuali crediti fiscali.

Vi sono comunque alcuni dubbi che andrebbero chiariti. Prendiamo, ad esempio, il contributo perequativo a fondo perduto. Il bonus è stato varato con la funzione di «sostenere gli operatori economici maggiormente colpiti dall'emergenza epidemiologica» (comma 16, dell'articolo 1 Dl 73/2021) e spetta «a condizione che vi sia un peggioramento del risultato economico d'esercizio relativo al periodo d'imposta in cor-

so al 31 dicembre 2020, rispetto a quello relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019».

La domanda che molti pongono riguardo alla condizione di accesso, è se sia o meno necessario che il peggioramento del risultato economico sia comunque in qualche modo riferibile all'effetto Covid. E quindi, al contrario, laddove sia attribuibile a fatti esterni alla gestione dell'attività nel passaggio da una condizione ordinaria a quella pandemica, se possa in qualche modo essere sindacata la legittimità dell'erogazione del contributo.

Constatiamo, al riguardo, come il legislatore, nel disciplinare le regole che governano i presupposti di accesso al contributo perequativo, abbia scelto di assumere dei dati precisi che si ricavano da specifici campi delle dichiarazioni dei redditi presentate per le annualità da porre a confronto. In quest'ambito, quindi, non si vede come vi possa essere un sindacato da parte di un verificatore sulla composizione di tali valori. Ad esempio, se Tizio ha deciso di in-

tegrare nel 2019 la Dichiarazione dei redditi con una variazione in aumento per ottenere un miglioramento del punteggio ISA e nel 2020 tale scelta non è stata effettuata, è da ritenere che non possa essere messa in discussione la legittimità della richiesta del contributo perequativo. Ferma restando, ovviamente, l'esistenza degli altri presupposti previsti dalla legge.

Vi è poi il delicato tema degli effetti derivanti da futuri accertamenti reddituali sulla annualità che hanno fatto da base di calcolo per determinare in capo al soggetto richiedente il peggioramento del risultato economico. Aspetto, questo, tutto da esplorare.

Il taglio dell'Irap

La legge di bilancio 2022 dispone l'attesa falcidia dell'Irap, anche se solo per taluni soggetti. Dal periodo d'imposta 2022 l'Irap non sarà più dovuta dalle (sole) persone fisiche esercenti sia attività commerciali che di lavoro autonomo (art. 1, c. 8 e 9, legge di bilancio 2022). Si tratta, in buona sostanza, dell'attuazione anticipata di una parte dello schema di legge delega di riforma fiscale recentemente approvata. L'intervento si colloca in un contesto normativo nel quale, quindi, il passaggio dal 2021 al 2022 traccia una netta separazione.

Fino al 2021 l'esclusione dall'Irap per imprese individuali e lavoratori autonomi individuali è certamente fruibile solo se questi soggetti si avvalgono del regime forfetario ex legge 190/2014 o di quello di vantaggio ex Dl 98/2011. Quindi di regimi a tassazione "sostitutiva".

Per le imprese individuali e i lavoratori autonomi che applicano il sistema di determinazione del reddito ordinario, invece, fino al 2021 l'esclusione dall'Irap è subordinata alla constatazione dell'insussistenza del requisito dell'attività autonomamente organiz-

zata. In relazione alla definizione di attività autonomamente organizzata la giurisprudenza di legittimità si è espressa molteplici volte: per tutte si ricorda la storica sentenza a Sezioni Unite 9451/2016.

Riguardo al mondo delle imprese, quindi, venendo ad essere escluse le imprese individuali si ritiene anche se configurate come imprese familiari, dal 2022 resteranno assoggettate all'Irap le società commerciali, sia di persone che di capitali. Per questi soggetti, infatti, è lo stesso articolo 2 del Dlgs 446/1997 che prevede l'assoggettabilità al tributo, ove afferma che "l'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta".

Per quanto riguarda il mondo delle attività professionali, dal 2022 si ritiene che restino incisi dall'Irap gli studi associati e le associazioni professionali.

Si ricorda che, secondo la Corte di Cassazione, gli studi associati e le associazioni professionali devono sempre essere assoggettati all'Irap a prescindere dalla struttura organizzativa della quale si avvalgono per l'esercizio dell'attività (sentenze a Sezioni Unite. 7371/2016 e 7291/2016). Uno spiraglio per la non tassabilità Irap per gli studi associati si scorge nella recente ordinanza 39578/2021, che però ha trattato il caso particolare di uno studio associato nell'ambito del quale, da quanto si ricava dalla lettura del provvedimento, il vincolo associativo di fatto non si era mai realizzato avendo i due associati svolto l'attività professionale in modo autonomo.

Rimanendo in tema di studi associati, si evidenzia che secondo la recente norma di comportamento n. 215 dell'Aidc, I compensi percepiti per la carica di sindaco dall'associazione professionale per conto di un associato, non sono soggetti a Irap, in quanto

riconducibili all'attività di vigilanza e di controllo esercitata personalmente dal professionista nominato senza apporto dell'autonoma organizzazione riferibile allo studio professionale o all'associazione

È evidente che l'azzeramento dell'Irap per le persone fisiche esercenti attività commerciali e di lavoro autonomi si rifletterà anche sui versamenti degli acconti 2022. Di fatto, comunque, la tentazione per una regressione da soggetto collettivo ad attività individuale per scampare al prelievo dell'Irap dal 2022, molto probabilmente interesserà più di qualcuno.

Isa "pandemici" anche nelle dichiarazioni 2022

Il primo tassello dell'operazione Isa (Indici sintetici di affidabilità) nella dichiarazione dei redditi 2022 (periodo d'imposta 2021) è arrivato con la riunione della Commissione degli esperti dello scorso 17 dicembre, nella quale sono stati esaminati:

- l'aggiornamento biennale degli Isa in applicazione a partire dal periodo 2021;
- il piano degli Isa da sottoporre a revisione per il 2022;
- l'aggiornamento sullo stato di avanzamento delle attività straordinarie Covid19 poste in essere per l'individuazione di appositi interventi sugli Isa in applicazione per il periodo d'imposta 2021 e per la previsione di ulteriori eventuali ipotesi di cause di esclusione.

In relazione al primo punto, la Commissione ha espresso un sostanziale parere favorevole per gli 88 indici e per le relative territorialità per quanto condizionato. Tale sospensione è motivata dalla necessità di conoscere più in dettaglio i ritorni delle analisi sui dati dichiarativi dello scorso anno e di verificare l'impianto delle misure straordinarie in corso di elaborazione per tener conto degli effetti straordinaria della crisi economica e dei mercati conse-

guente all'emergenza da Covid19.

In tema di cause di esclusione legate al Covid, anche per il periodo d'imposta 2021 sarà confermata l'esclusione dell'applicazione degli Isa nei confronti dei contribuenti che hanno subito una diminuzione dei ricavi ovvero dei compensi di almeno il 33% nel periodo d'imposta 2021 rispetto al periodo d'imposta 2019. Tale esclusione, quasi sicuramente, sarà integrata per alcune categorie economiche qualora dalle analisi dichiarative emerga l'evidenza di particolari situazioni di difficoltà economica.

Per il periodo d'imposta 2020, il Dm 2 febbraio 2021 aveva fissato tre ipotesi di cause di esclusione che riguardavano i soggetti che:

- ❶ avevano subito una diminuzione dei ricavi ovvero dei compensi di almeno il 33% nel periodo d'imposta 2020 rispetto al periodo d'imposta precedente;
- ❷ avevano aperto la partita Iva a partire dal 1° gennaio 2019;
- ❸ esercitavano le attività economiche individuate in un apposito elenco allegato allo schema di decreto, interessate da una reiterata sospensione dell'esercizio dell'attività, per effetto di provvedimento conseguente all'emergenza sanitaria causata dalla diffusione del Covid-19.

L'esclusione comporta che la quotazione in termini di punteggio che risulta dall'applicazione dell'Isa di appartenenza, viene sterilizzata sia avendo riguardo alle segnalazioni per i controlli sui soggetti gravemente insufficienti, sia avendo riguardo all'applicazione del cosiddetto "regime premiale".

Sul tema delle correlazioni del disinsceno degli Isa e la fruibilità del regime "regime premiale", l'Agenzia delle Entrate (circolare 6/E/2021) ha chiarito che nei confronti dei contribuenti interessati da una delle citate cause di esclusione "è preclusa la possibilità di accedere ai benefici premiali previsti dal comma 11 dall'articolo 9-bis del de-

3. GLI ISA NELLA DICHIARAZIONE 2022

Gli esclusi oggi sicuri per il 2021:

- Soggetti con diminuzione dei ricavi (o compensi) di almeno il 33% nel periodo di imposta 2021 rispetto al 2019

Gli esclusi 2020:

- soggetti con diminuzione dei ricavi (o compensi) di almeno il 33% nel periodo di imposta 2020 rispetto al 2019
- chi ha aperto la partita Iva dal 1 gennaio 2019
- soggetti rientranti nei 167 codici Ateco individuati dai provvedimenti dell'AdE

Effetti delle esclusioni:

- **no** all'applicazione del regime premiale (integrale) senza possibilità di «disapplicare l'esclusione»: Circ. n. 6/E/2021 dell'AdE: *“è preclusa la possibilità di accedere ai benefici premiali previsti dal comma 11 dall'articolo 9-bis del decreto”*. L'esclusione dal «premile» opera anche in relazione al punteggio medio ottenuto sul biennio di osservazione (2019/2020 – 2020/2021 – 2021/2022)
- inutilizzo degli Isa ai fini della selezione dei soggetti da sottoporre a controllo

creto”. La ratio della posizione è comprensibile. L'applicazione degli Isa presuppone che gli indicatori analizzino l'affidabilità del contribuente, in un contesto economico sostanzialmente analogo a quello preso originariamente a riferimento per la costruzione degli stessi indici. Quando non si verifica questa condizione di comparabilità strutturale, come in un anno pandemico caratterizzato da significative peculiarità, l'applicazione degli Isa non fornisce garanzie di affidabilità di risultati e questo si ripercuote anche sull'accessibilità al regime premiale che non può essere forzata. La stessa impostazione sarà confermata anche per il 2021.

Ai fini dell'accesso al regime premiale, il punteggio ottenuto sul periodo “escluso” non è nemmeno computabile nella verifica della media del punteggio per i periodi 2020 e 2021. Ricordiamo che è possibile accedere ai benefici premiali Isa sia ottenendo un punteggio idoneo nell'annualità specifica, sia, ove ciò non accada, valutando il punteggio dell'anno di applicazione congiunta-

mente a quello dell'anno precedente. Mancando un punteggio valido in capo ai soggetti esclusi per il 2020 e per il 2021, viene a cadere anche questa possibilità per accedere al regime premiale. I bienni interessati sono: 2019/2020, 2020/2021, 2021/2022.

Società di comodo

È prevedibile che anche nel 2021, secondo anno pandemico, si assisterà a un ulteriore incremento del numero delle società di “comodo” con le conseguenze del caso. Resta quindi di attualità il tema del possibile disinnescamento del regime presuntivo attraverso una soluzione legale.

Nell'ambito delle cause di disapplicabilità, il provvedimento dell'agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2012 dispone che “le società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza ai sensi dell'articolo 5 della legge 24 febbraio 1992, n. 225”. È

4. SOCIETÀ DI «COMODO» E PERIODI PANDEMICI

Tema: disapplicazione legale del regime presuntivo vista l'eccezionale situazione causata dalla pandemia da COVID19

Risposte alle interrogazioni parlamentari nn. 5-06289 e 5-06627 del 2021 per il 2020: non sussistono le condizioni per la "sterilizzazione in via automatica delle disposizioni dettate per le società di comodo e in perdita sistematica" e quindi l'AdE si riserva di valutare la disapplicazione sulla base degli interpelli presentati volti a dimostrare che "l'emergenza epidemiologica abbia oggettivamente reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito, ovvero non abbia consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto".

Provvedimento 87956 del 2012 AdE: possono disapplicare la disciplina sulle società di comodo, senza presentare istanza di interpello: «le società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza ai sensi dell'articolo 5 della legge 24 febbraio 1992, n. 225. La disapplicazione opera limitatamente al periodo d'imposta in cui si è verificato l'evento calamitoso e quello successivo».

Problema: l'art. 5 della L. n. 225/1992 è stato abrogato dal D.lgs. n. 1/2018 (di riforma della Protezione civile)?

- L'art. 5 della L. n. 225/1992 è confluito nell'art. 24 del D.lgs. n. 1/2018, come confermato dall'art. 47 dello stesso Decreto
- La delibera del CdM del 31 gennaio 2020 che dichiara lo stato di emergenza in conseguenza del rischio sanitario, menziona espressamente l'articolo 5 della Legge 24 febbraio 1992, n. 225
- Gli adempimenti tributari nel corso del 2020 sono stati differiti per tutti i contribuenti (DI 18/2020)

ulteriormente previsto che "la disapplicazione opera limitatamente al periodo d'imposta in cui si è verificato l'evento calamitoso e quello successivo". La causa di disapplicazione è fruita indicando il codice specifico nel box del rigo RF116 e ricordiamo per le società in perdita sistematica opera sul periodo di monitoraggio.

Nel corso del 2020 gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati differiti per tutti i contribuenti dal 16 al 20 marzo 2020 (art. 60, legge 27 del 24 aprile 2020, di conversione del DI 18/2020). Tale proroga è inequivocabilmente riferibile allo stato di emergenza tutt'ora in corso dovuto alla crisi pandemica dichiarato inizialmente con la delibera del Consiglio dei ministri del 31 gennaio 2020.

Con due risposte ad altrettante interrogazioni parlamentari (5-06289 e 5-06627) è stato però affermato che per il 2020 non sussistono le condizioni per la "sterilizzazione in via automatica delle disposizioni dettate per le società di comodo e in perdita sistematica" e

che l'Agenzia si riserva di valutare caso per caso la disapplicazione specifica del regime sulla base degli interpelli presentati volti a dimostrare che "l'emergenza epidemiologica abbia oggettivamente reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito, ovvero non abbia consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto".

Anche se le risposte non lo dicono espressamente, l'unico motivo plausibile per cui la citata causa di disapplicazione non sarebbe operativa, poggerrebbe sul fatto che il citato articolo 5 della legge 225/1992 sarebbe stato abrogato per effetto del successivo del decreto legislativo 1/2018 (Codice della protezione civile).

Questa conclusione, però, non convince.

L'articolo 5 della legge 225/1992, infatti, è confluito nell'articolo 24 del decreto legislativo 1/2018, come confermato dal successivo articolo 47 dello stesso decreto.

L'efficacia dell'articolo 5 della legge

225/1992, inoltre, è sancita dalla stessa delibera del Consiglio dei ministri del 31 gennaio 2020 che ha dichiarato lo stato di emergenza, in quanto volta alla predisposizione “delle ordinanze di cui all'articolo 5 della Legge 24 febbraio 1992, n. 225 e successive modificazioni e integrazioni, che, ai sensi dell'articolo 15, comma 5, del citato decreto legislativo n. 1 del 2018, resta in vigore fino alla pubblicazione della nuova direttiva in materia”.

Quindi, con un piccolo sforzo di coordinamento normativo, si ritiene di poter agevolmente concludere che la citata causa di disapplicazione è ancora operativa, anche perché trova la sua ragion d'essere nella gravità endemica della situazione individuata per consentire la disapplicazione del regime presuntivo.

È evidente, infatti, che se in ragione della dichiarazione dello stato di emergenza vengono sospesi o differiti gli adempimenti e i versamenti tributari, si è in presenza di una situazione di assoluta eccezionalità nell'ambito della quale non può trovare applicazione una presunzione quale quella prevista per qualificare una società come di “comodo”, che non può che poggiare sull'analisi dell'andamento della società in condizioni di operatività di piena normalità. Dato che la citata causa di disapplicazione si rende operativa anche per il 2021, sarebbe auspicabile una conferma da parte delle Entrate.

L'estensione delle compensazioni

L'articolo 1, comma 72, della legge bilancio 2022, intervenendo sul comma 1 dell'articolo 34 della legge 388/2000, prevede l'innalzamento a regime del limite delle compensazioni “orizzontali” a due milioni di euro a partire dal primo gennaio 2022. Sul punto va ricordato che nel recente passato la disposizione era stata oggetto di due modifiche

“temporanee”. Già il Decreto Rilancio (Dl 34/2020), aveva ampliato il limite annuale delle compensazioni portandolo da 700mila a un milione di euro ma solo per il 2020. Successivamente l'art. 22 del Decreto Sostegni bis (Dl 73/2021) ha alzato a 2 milioni di euro il limite per le compensazioni con mod. F24, ma solo per il 2021. Dal 2022 tale limite, quindi, entra a regime.

Non si registrano novità, invece, in merito alle modalità di utilizzo dei crediti tributari. Al riguardo va ricordato che anche per le imposte dirette e l'Irap bisogna attendere il preventivo invio della dichiarazione, accompagnata dal rilascio del visto di conformità da parte di un professionista abilitato (o organo di controllo), prima di poter effettuare la compensazione orizzontale (fra tributi/contributi di diversa natura) per importi eccedenti i 5mila euro. L'utilizzo dei crediti, peraltro, può avvenire a partire dal decimo giorno successivo all'invio della dichiarazione. Rimane libera invece la compensazione di tipo verticale.

La possibilità per i contribuenti virtuosi nell'analisi degli Isa di fruire del regime premiale e vedere innalzati i limiti per l'apposizione del visto di conformità per le compensazioni di crediti dichiarativi a 50mila euro annui per l'Iva e 20mila euro annui per imposte dirette e Irap (in luogo della soglia classica di 5 mila euro), sarà inibita anche per i crediti maturati nel 2021 per tutti coloro che sono “esclusi” dall'applicazione degli indicatori di affidabilità economica.

Per questo sarebbe opportuno anche un intervento volto ad agevolare l'utilizzo dei crediti dichiarativi che, vincolati alla previa presentazione del modello, rischiano anche quest'anno di restare paralizzati per un periodo piuttosto lungo.

IMPOSTE E LAVORO

Obblighi e importi tra nuova Irpef e assegno unico



Michela Magnani

Oltre alla rimodulazione delle aliquote Irpef e all'aumento delle detrazioni per le “spese di produzione del reddito” dei lavoratori dipendenti, la manovra per il 2022, con l'approvazione del decreto legislativo 230 del 21 dicembre 2021, introduce dal 1° marzo l'Assegno Unico Universale (Auu) per le famiglie con figli. La nuova prestazione, a differenza di quelle finora esistenti, equipara innovativamente ai dipendenti - in precedenza principali destinatari degli assegni familiari - tutti i soggetti residenti e che pagano le imposte sul reddito in Italia.

Questo strumento prende il posto di tutti gli altri istituti vigenti con caratteristiche direttamente o indirettamente assistenziali. A decorrere da marzo non verranno infatti più erogati gli assegni per il nucleo familiare (Anf), il premio alla nascita e l'assegno per i nuclei con 3 figli minori e non verranno più riconosciute le detrazioni Irpef per figli a carico di età inferiore a 21 anni. In aggiunta, per sostenere i redditi di lavoro dipendente e da pensione delle fasce più

basse, la legge di bilancio ha rimodulato le detrazioni per le “spese di produzione del reddito” nonché previsto il riconoscimento del Trattamento integrativo per i titolari di redditi fino a 28mila euro qualora siano incapienti, ma con diritto alle detrazioni per specifiche spese sostenute fino al 31 dicembre 2021.

Queste modifiche impattano sui sostituti d'imposta, che devono attivarsi per ottenere dai dipendenti dichiarazioni aggiornate sui figli a carico e adeguare rapidamente i software paghe alle nuove norme. I datori potranno anche dover fornire ai dipendenti informazioni e sui cambiamenti e sui nuovi istituti agevolativi, esortando a presentare subito la domanda all'Inps per l'ottenimento dell'Auu nei termini, così da poterlo ricevere già dal primo mese.

La nuova Irpef e gli altri interventi sulla busta paga

Nell'attesa che la riforma fiscale intervenga sulla frammentarietà e disorganicità dell'attuale sistema dell'Irpef - con base imponibile e gettito sempre

1. IL TAGLIO DELL'IRPEF – DAL 1° GENNAIO 2022

RIMODULAZIONE ALIQUOTE E SCAGLIONI

- fino a € 15.000 : **23%**
- oltre € 15.000 e fino a € 28.000 : **25%**
- oltre € 28.000 e fino a € 50.000 : **35%**
- oltre € 50.000: **43%**

MODIFICA DETRAZIONI LAVORO DIPENDENTE

Rimodulazione delle detrazioni «teoriche» previste per i redditi di lavoro dipendente ex articolo 13 del TUIR

CLAUSOLA SALVAGUARDIA TIR

- Trattamento integrativo del reddito (ex Bonus Renzi) riconosciuto solo ai redditi fino a 15.000 euro.
- Per redditi fino a 28.000 euro è riconosciuto fino a 1.200 euro, solo per la differenza tra la somma delle detrazioni art. 12 e 13 Tuir e delle detrazioni relative a certe spese sostenute entro il 2021 e l'imposta lorda

più “concentrati” sul reddito da lavoro e con il proliferare di regimi a tassazione a cedolare o forfettari in controtendenza rispetto all'obiettivo dell'equità orizzontale - la legge di Bilancio per il 2022 e le disposizioni che la accompagnano incidono direttamente o indirettamente sulla busta paga dei dipendenti.

Il comma 2 dell'articolo 1 della legge di Bilancio (legge 234 del 30 dicembre 2021) riduce a 4, dai precedenti 5, gli scaglioni di reddito finalizzati alla progressività della tassazione sulla base del reddito percepito. Dal 1° gennaio 2022 gli scaglioni Irpef sono: fino a 15mila euro, **23%**; oltre 15mila e fino a 28mila, **25%**; oltre 28mila e fino a 50mila, **35%**; oltre 50mila, **43%**.

Lo stesso comma 2 aumenta anche le detrazioni “teoriche” per spese di produzione del reddito (articolo 13 Tuir). Queste detrazioni sono, di regola, riconosciute in automatico dal datore in busta paga sul reddito corrisposto (reddito che tiene conto anche di tutti gli oneri deducibili direttamente “gestiti” dal datore stesso) salvo che il dipendente comunichi un reddito complessivo diverso. La

detrazione è riconosciuta per i giorni “che danno diritto al reddito di lavoro dipendente ... soggetto a tassazione” sottraendo quelli per i quali non “spetta alcun reddito, neppure sotto forma di retribuzione differita quali le mensilità aggiuntive eccetera (ad esempio in caso di assenza per aspettativa senza corresponsione di assegni)” – cfr circolare 3 del 1998, il cui contenuto è stato confermato dalla circolare 15 del 2007.

Sempre per garantire a tutti una riduzione dell'imposta rispetto ai livelli attuali (imposta intesa in senso lato come incremento del potere di acquisto e pertanto comprendendo anche sussidi e altri interventi aventi caratteristiche assistenziali) il comma 3 dell'articolo 1 interviene sul Trattamento Integrativo del Reddito (Tir) che dal secondo semestre 2020 ha sostituito il cosiddetto “bonus Renzi”. In particolare, la legge di bilancio riduce a 15mila euro il limite di reddito che dà diritto al Tir pari a 100 euro al mese e introduce una clausola di salvaguardia per i soggetti con reddito complessivo compreso tra 15mila e

2. L'ASSEGNO UNICO UNIVERSALE – DAL 1° MARZO 2022

Natura dell'istituto

Beneficio economico su base mensile riconosciuto per il periodo tra marzo e febbraio dell'anno successivo per i figli a carico minorenni (o, a certe condizioni, fino a 21 anni) facenti parte del nucleo familiare ai fini ISEE.

Requisiti dei richiedenti

I requisiti necessari per ottenere l'Assegno Unico e che devono sussistere congiuntamente e per tutta la durata del beneficio riguardano la cittadinanza, il soggiorno, il luogo di pagamento delle imposte e la residenza.

Irrelevanza del reddito percepito dai beneficiari

Spetta anche ai titolari di reddito di lavoro autonomo o d'impresa fino ad ora esclusi dagli ANF. L'importo erogato consegue dall'ISEE in corso di validità e quindi dalla condizione economica del nucleo familiare nel suo complesso.

28mila euro “incapienti” e quindi impossibilitati a usufruire interamente delle detrazioni spettanti. Questi soggetti, se la somma delle detrazioni per carichi di famiglia, per spese di produzione del reddito e per oneri relativi a mutui a spese mediche e a spese per ristrutturazione sostenute fino al 31 dicembre 2021 è di ammontare superiore all'imposta lorda da loro stessi dovuta, hanno diritto a ricevere un importo di Tir di importo pari alla differenza tra la somma delle detrazioni teoriche spettanti e l'imposta lorda, non superiore comunque a 1.200 euro. Viene abrogata l'ulteriore detrazione per i redditi fino a 40mila euro, introdotta prima solo per il secondo semestre del 2020 (art. 2, decreto legge 3/2020) e poi prorogata dalla legge di Bilancio 2021 in attesa di una revisione sistematica delle detrazioni.

L'articolo 10 del Dlgs. che ha introdotto l'Assegno Unico e universale (Auu) ha poi soppresso le detrazioni per figli a carico, fino a che essi non raggiungano i 21 anni di età. Poiché tra gli obiettivi dell'Auu c'è anche quello di semplificare

e razionalizzare gli strumenti a sostegno delle famiglie introducendo un'unica misura uguale per tutti i nuclei familiari con figli aventi la stessa “capacità economica” indipendentemente dalla categoria di reddito dagli stessi percepito, l'articolo 10 del provvedimento:

- abroga dal 1° marzo 2022 gli assegni riconosciuti ai nuclei familiari con figli (Anf);
- abroga dal 1° gennaio 2022 il premio alla nascita o all'adozione di minore (assegno una tantum di 800 euro);
- abroga dal 1° marzo 2022 l'assegno ai nuclei familiari con almeno tre figli minori:

Lo stesso articolo 10, infine, modifica dal 1° marzo 2022 anche la disciplina delle detrazioni Irpef per i figli a carico:

- la detrazione “teorica” ora di 950 euro viene riconosciuta solo per ciascun figlio “di età pari o superiore a 21 anni”;
- viene soppressa la maggiorazione delle detrazioni per i figli fino a tre anni di età o portatori di handicap;
- viene soppressa la “detrazione per famiglie numerose”.

3. L'ASSEGNO UNICO UNIVERSALE – DAL 1° MARZO 2022

Unica misura a sostegno di tutte le famiglie con figli

Vengono abrogati: (1) gli ANF (2) il premio alla nascita (3) l'assegno ai nuclei con almeno tre figli minori (4) le detrazioni per i figli a carico fino a 21 anni di età.

Valore dell'assegno

L'importo decresce al crescere del reddito del nucleo familiare e dell'età dei figli. E' di 175 euro per ogni figlio minorenni (per ISEE fino a 15.000 euro) e si riduce fino a 50 euro (per ISEE pari o superiori a 40.000 euro)

Modalità di corresponsione

E' erogato direttamente dall'INPS sul conto corrente dei beneficiari ovvero mediante bonifico domiciliato

● **Attualmente**, fermo restando la sussistenza della condizione del limite di reddito dei figli a carico (non dev'essere superiore a 2.840,51 euro annui al lordo degli oneri deducibili, elevato a 4mila euro per figli di età non superiore a 24 anni), le detrazioni per figli a carico spettano a prescindere dall'età del figlio e dalla sua convivenza con i genitori. Inoltre, vengono ripartite tra i genitori non legalmente ed effettivamente separati nella misura del 50%, ovvero - previo accordo tra gli stessi - la detrazione spetta interamente al genitore con il reddito complessivo più elevato (ciò comporta una detrazione di un minore valore assoluto). L'articolo 12 del Tuir prevede inoltre particolari criteri di ripartizione della detrazione nei casi di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio. Se il genitore è un lavoratore dipendente, tale detrazione dovrà essere riconosciuta dal datore di lavoro a seguito di specifica richiesta da parte del dipendente. Infatti l'articolo 23, comma 2, lett. a), Dpr

600/1973, prevede che il datore riconosca in busta paga le detrazioni per carichi di famiglia se il percipiente dichiara di avervi diritto, indica le condizioni di spettanza, il codice fiscale dei soggetti per i quali si usufruisce delle detrazioni e si impegna a comunicare tempestivamente le eventuali variazioni. La dichiarazione ha effetto anche per i periodi di imposta successivi.

● **Dal mese di marzo prossimo** invece, sulla base del nuovo principio di alternatività dell'Auu con le detrazioni per figli a carico, per ogni figlio del nucleo familiare minorenne (ovvero, in presenza di particolari condizioni, maggiorenne fino al compimento del ventunesimo anno di età, ovvero senza limiti di età in presenza di inabilità) in luogo delle detrazioni spetterà l'Auu nella misura corrispondente all'Isee del nucleo. Al compimento del ventunesimo anno di età, i genitori avranno invece diritto alle detrazioni per figli a carico se, nell'anno, il reddito del figlio sia complessivamente entro i limiti prima indicati.

Poiché ai sensi dell'articolo 12, com-

ma 3 del Tuir le detrazioni per carichi di famiglia sono rapportate a mese e competono dal mese in cui si sono verificate a quello in cui sono cessate le condizioni richieste, considerando che l'Auu possa spettare per tutto il mese in cui il figlio compie il ventunesimo anno di età, dovrà essere chiarito a quale dei due istituti abbiano diritto i genitori in quel mese.

Riduzione temporanea dei contributi a carico dei dipendenti

La legge di Bilancio (comma 121, art. 1) ha previsto la riduzione di 0,8 punti percentuali dei contributi previdenziali per invalidità, vecchiaia e i superstiti a carico del lavoratore. Questa riduzione vale solo per i periodi di paga dal 1° gennaio al 31 dicembre 2022 e a condizione “che la retribuzione imponibile, parametrata su base mensile per tredici mensilità, non ecceda l'importo di 2.692 euro mensile, maggiorato, per la competenza del mese di dicembre, del rateo di tredicesima” (vale a dire solo retribuzioni fino a circa 35mila euro annui). Vista l'eccezionalità dell'intervento, lo stesso non modifica l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche. Quindi, un lavoratore con aliquota contributiva del 9,19% pagherà nel 2022 l'8,39.

Poiché il contributo a carico dei lavoratori (art. 51, comma 2, lett. a) del Tuir “non concorre a formare il reddito”, nel senso che riduce il reddito imponibile del lavoratore e consente, quindi, di pagare meno Irpef, l'intervento comporterà automaticamente il pagamento di una maggiore imposta. Che, tuttavia, potrebbe essere neutralizzata dall'incremento delle detrazioni per spese di produzione del reddito previste sempre dalla manovra.

Solo l'Auu per le famiglie con figli

Come anticipato, a decorrere dal 1° marzo 2022 è prevista l'erogazione, su base mensile, dell'Assegno unico universale

(Auu) per i figli a carico minorenni sulla base della condizione economica del nucleo familiare così come risultante dalla situazione economica equivalente (Isee). Come regola generale, l'assegno spetta nell'interesse del figlio e in parti uguali a ciascuno dei soggetti che esercitano la responsabilità genitoriale:

A) per ogni figlio minorenni a carico e, per i nati, dal settimo mese di gravidanza;

B) per ciascun figlio maggiorenne a carico, fino al compimento dei 21 anni di età, per il quale ricorra una delle seguenti condizioni:

❶ frequenti un corso di formazione scolastica o professionale, ovvero un corso di laurea;

❷ svolga un tirocinio ovvero un'attività lavorativa e possieda un reddito complessivo inferiore a 8mila euro annui;

❸ sia registrato come disoccupato e in cerca di un lavoro presso i servizi pubblici per l'impiego;

❹ svolga il servizio civile universale;

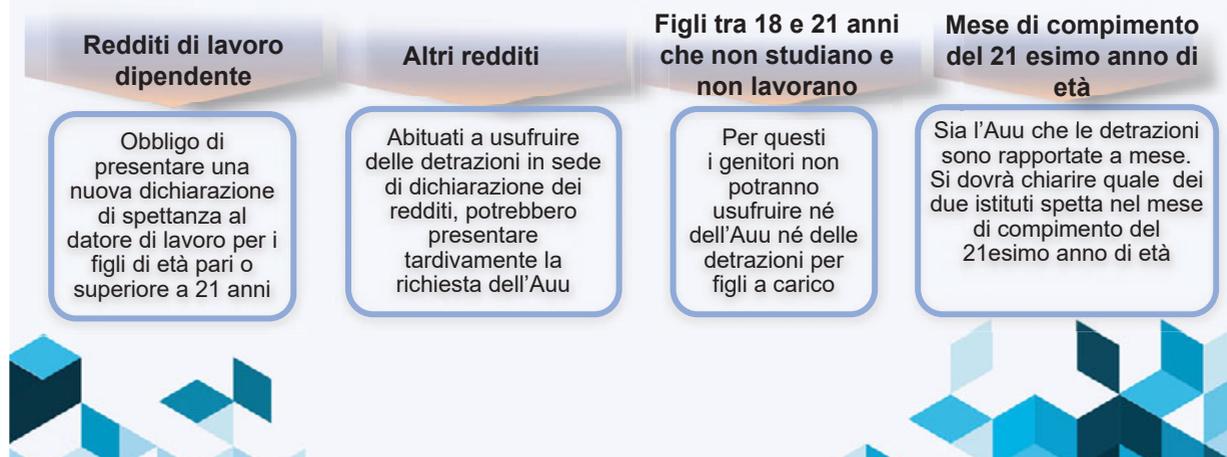
C) per ciascun figlio con disabilità, senza limiti di età.

Poiché la norma attribuisce l'Auu ai figli di età compresa tra i 18 e i 21 anni solo in presenza di particolari condizioni e poiché le detrazioni per figli a carico spettano solo per i figli (a carico) di età pari o superiore a 21 anni si ritiene che la norma voglia essere uno stimolo per i giovani Neet (*Not in Education, Employment or Training*) a intraprendere comunque un percorso di formazione o di lavoro.

L'assegno non concorre alla formazione del reddito complessivo del percettore e a decorrere dal mese di marzo del 2022 sostituirà a tutti gli altri strumenti di carattere assistenziale e fiscale fino ad ora direttamente o indirettamente previsti a sostegno delle famiglie.

L'Auu è riconosciuto con riferimento al periodo compreso tra il mese di marzo dell'anno di presentazione della domanda e quello di febbraio dell'anno successivo. La domanda deve essere in-

4. DETRAZIONI PER FIGLI A CARICO VS ASSEGNO UNICO UNIVERSALE



viata direttamente in via telematica ovvero tramite i patronati all'Inps da parte di un genitore, mentre l'importo che verrà erogato è in funzione non solo dall'Isee del nucleo, ma anche dell'età, dal numero dei figli, da loro eventuali disabilità, dall'età della madre e dalla tipologia di lavoro svolto dai genitori.

Innovativamente rispetto alla procedura finora seguita per gli assegni familiari (per gli Anf interviene il datore di lavoro che anticipa l'assegno in busta paga per conto dell'Inps), l'Auu sarà erogato direttamente dall'Inps sull'iban indicato dal richiedente ovvero mediante bonifico domiciliato, per il periodo compreso tra marzo di ciascun anno e febbraio dell'anno successivo.

La domanda va presentata ogni anno. Se ciò avviene entro il 30 giugno dell'anno stesso, l'Inps eroga l'assegno e i relativi arretrati, se spettanti, dal mese successivo a quello di presentazione della domanda. Se la domanda viene presentata dopo il 30 giugno, l'assegno è riconosciuto a decorrere dal mese successivo a quello di presentazione della do-

manda e non spettano gli arretrati per i mesi precedenti. Il figlio maggiorenne in possesso dei requisiti per essere riconosciuto come soggetto ancora da tutelare può presentare direttamente la domanda e ricevere l'assegno.

L'erogazione avviene per intero al richiedente salvo diversa istanza, anche successiva, da parte dell'altro genitore. In questo caso, l'importo spettante al nucleo verrà suddiviso in egual misura tra i soggetti che esercitano la responsabilità genitoriale.

Poiché, come visto, l'Auu sostituisce le detrazioni per i familiari a carico fino al compimento di 21 anni di età se studenti o in possesso degli altri requisiti espressamente richiesti dalla norma, al fine di evitare che la soppressione delle detrazioni possa incidere troppo negativamente sulla busta paga di ognuno dei due genitori (indipendentemente dal fatto che siano conviventi, separati e/o divorziati), si ritiene che la maggior parte richiederà espressamente nella propria domanda che l'erogazione dell'assegno avvenga a favore di ognu-

5. ONERI DETRAIBILI E WELFARE PER I FIGLI DOPO LE MODIFICHE ALL'ARTICOLO 12 TUIR

- La ratio della norma che sostituisce le detrazioni per i figli di età fino a 21 anni con l'Assegno Unico Universale è quella di razionalizzare il sistema di misure a sostegno della genitorialità
- La stessa non dovrebbe pertanto modificare:
 - i principi fiscali di carattere generale che riconoscono le detrazioni per oneri sostenuti nell'interesse dei figli di età fino a 21 anni
 - le ipotesi di welfare aziendale regolamentato dall'articolo 51, comma 2 del Tuir

no per la quota di propria spettanza.

Nel caso di nuove nascite durante la fruizione dell'assegno, la modifica alla composizione del nucleo familiare va comunicata all'Inps entro 120 giorni dalla nascita. L'Auu verrà riconosciuto retroattivamente a decorrere dal settimo mese della gravidanza.

In assenza di Ise, il nucleo di riferimento è accertato sulla base dei dati autodichiarati in domanda dal richiedente l'assegno unico, sulla base dei criteri riferibili alla normativa Isee.

L'importo dell'Auu (articolo 4 del Dlgs) è decrescente al crescere del reddito e dell'età dei figli, mentre sono previsti aumenti per i figli con disabilità, per madri giovani e per nuclei familiari in cui entrambi i genitori sono lavoratori dipendenti. Semplificando, l'assegno unico ha un importo mensile di 175 euro per ogni figlio minorenni e di 85 euro per i figli di età compresa tra i 18 e i 21 anni se l'Isee familiare è fino a 15mila euro. Per livelli di Isee superiori, l'Auu si riduce gradualmente sulla base dei valori indicati nella tabella allegata al decreto, fino

a raggiungere l'importo di 50 euro per Isee pari o superiori a 40mila euro. Stesso importo spetta anche nell'ipotesi di assenza di Isee o di dati autodichiarati.

Conseguenze sulla busta paga e adempimenti dei datori

L'entrata in vigore delle modifiche in momenti diversi nel corso del 2022 comporta la necessità di aggiornare i programmi paghe in tempi molto stretti per evitare che vecchi istituti si "trascinino" in periodi di paga in cui non dovranno essere più riconosciuti.

Non dovrebbero creare problemi operativi la modifica, dal 1° gennaio 2022, delle aliquote e degli scaglioni, l'aumento delle detrazioni per spese di produzione del reddito nonché la riduzione della percentuale dei contributi a carico di alcuni lavoratori; potrebbe invece essere più complicato gestire il passaggio dalle detrazioni per figli a carico fino a 21 anni di età all'Auu. È possibile che i due mesi previsti per l'entrata in vigore delle nuove disposizioni non siano sufficienti né ai beneficiari per presentare la domanda

6. MINORI ADEMPIMENTI A CARICO DEL DATORE DI LAVORO

MANCATO RICONOSCIMENTO DEGLI ASSEGNI FAMILIARI

A partire dalla retribuzione di marzo i datori di lavoro non anticiperanno più gli Anf per conto dell'Inps

MANCATO RICONOSCIMENTO DELLE DETRAZIONI PER I FIGLI

A partire dalla retribuzione di marzo i datori di lavoro non riconosceranno più le detrazioni per figli a carico salvo nell'ipotesi di una nuova domanda per i figli di età sopra i 21 anni. La detrazione per i mesi precedenti verrà riconosciuta in conguaglio

MANCATO RICONOSCIMENTO DELLA ULTERIORE DETRAZIONE

A partire dalla retribuzione di gennaio 2022 non verranno più riconosciute le ulteriori detrazioni per i redditi fino a 40.000 euro, ma solo il Tir per i redditi fino a 15.000 euro

né all'Inps e ai datori per predisporre gli strumenti e i software necessari.

Infatti, dalla retribuzione relativa al mese di marzo 2022, nelle more dell'ottenimento di una dichiarazione aggiornata delle detrazioni spettanti per i figli a carico da parte dei propri dipendenti, i datori di lavoro non potranno più riconoscere tali detrazioni anche se poi le stesse dovessero spettare. Saranno riconosciute (ai sensi dell'art. 23, comma 2, lett. a) del Dpr 600/73) a partire dal periodo di paga successivo a quello in cui il datore di lavoro avrà ottenuto dai propri dipendenti una dichiarazione aggiornata di tale diritto, mentre per i mesi precedenti la ricezione della domanda e, quindi, in presenza dei presupposti, dal mese di marzo 2022, la detrazione verrà attribuita in sede di conguaglio di fine anno o di fine rapporto. Sulla base dei principi generali di tassazione del reddito di lavoro dipendente richiamati dalla circolare 326/1997 è, infatti, solo in sede di conguaglio di fine anno o di fine rapporto che il datore di lavoro può riconoscere le detrazioni spettanti ai sensi degli articoli 12 e 13 del Tuir, richieste di cui, per qualsiasi ragione,

“non ha tenuto conto nel corso dell'anno”.

Quando il nuovo sistema sarà completamente a regime si ridurranno invece gli adempimenti e i controlli per i datori di lavoro. Infatti, nel sistema attuale il datore riconosce in busta paga non solo le detrazioni per i figli a carico (che riducono l'imposta trattenuta), ma anche l'Anf il cui importo effettivamente spettante viene calcolato e anticipato al dipendente per conto dell'Inps. Il pagamento dell'Auu da parte dell'Inps direttamente ai beneficiari eviterà ai datori di lavoro di recuperare in compensazione sul modello F24 somme aventi carattere assistenziale (quindi non aventi natura di compenso per la prestazione lavorativa) ma ridurrà anche l'importo netto erogato in busta paga al dipendente.

Questa riduzione del “netto in busta” obbligherà i datori a rivedere gli accordi di retribuzione “netta concordata” ogniqualvolta le detrazioni per figli a carico e gli assegni familiari siano stati considerati tra gli elementi rilevanti ai fini della quantificazione dell'importo netto pattuito.

LAVORO

Sostegni per le crisi e più tutele da Cigs, «ordinaria» e Fis



**Enzo
De Fusco**

niziamo l'esame delle principali novità sul lavoro per il 2022 partendo dalla riforma sugli ammortizzatori sociali. La legge di bilancio 2022 vara una riforma che non stravolge gli istituti esistenti, ma estende le tutele a settori sino a oggi non coperti da queste misure.

1 Misure di carattere generale. Si prevede la riduzione del numero di giorni di effettivo lavoro utili a poter includere i lavoratori nei programmi di cassa integrazione, che passa da 90 a 30. Dall'1 gennaio 2022 possono accedere a Cigo/Cigs/Fis tutte le tipologie di apprendistato, superando le precedenti preclusioni, come anche i lavoratori a domicilio.

Si introduce un massimale unico di 1.199,72 euro (importo che sarà rivisto nel 2022), che interviene solo quando la retribuzione mensile di riferimento per il calcolo del trattamento, comprensiva dei ratei di mensilità aggiuntive, è superiore a 2.159,48 euro.

Si introduce un meccanismo di riduzione del contributo addizionale normalmente legato all'utilizzo della cassa integrazione, che opera dall'1 gennaio

2025 e riduce quanto dovuto al 6% in luogo del 9% per le prime 52 settimane, e al 9% (prima 12%) per le settimane successive alle 52 e sino a 104 settimane nel quinquennio mobile.

Cambiano le regole per i datori di lavoro che chiedono il pagamento diretto Inps della cassa integrazione: si prevede l'invio dei dati dei lavoratori necessari al pagamento e per il saldo entro la fine del secondo mese successivo all'inizio delle integrazioni o di 60 giorni dall'autorizzazione della prestazione, se successiva. In caso d'inadempimento, gli oneri della cassa integrazione sono a carico del datore.

Concludono il pacchetto di misure di carattere generale una rimodulazione delle regole di compatibilità fra attività di lavoro e integrazione salariale.

In caso di lavoro subordinato a termine per periodi inferiori a 6 mesi si prevede la sospensione del trattamento di cassa, mentre in caso di lavoro subordinato a termine di durata superiore a 6 mesi è prevista la sospensione del trattamento di cassa per le giornate di lavoro. Per il lavoro

1. RIFORMA AMMORTIZZATORI SOCIALI

Misure di carattere generale

- Riduzione a 30 giorni di effettivo lavoro il requisito per i lavoratori per accedere alla cassa
- Cassa estesa a tutte le tipologie di apprendistato ed ai lavoratori a domicilio
- massimale unico, pari a euro 1.199,72 (importo da che sarà rivisto nel 2022), che interviene per la soglia di riferimento superiore a euro 2.159,48
- riduzione del contributo addizionale dall'1/1/2025, in caso di mancato utilizzo CIGS al 6 % in luogo del 9%, per le prime 52 settimane, e nella misura del 9% in luogo del 12%, per le settimane successive alle 52 e sino a 104 settimane nel quinquennio mobile

Novità CIGS

- Cigs applicabile a tutti i datori con più di 15 dipendenti, con relativo finanziamento ridotto per il solo 2022 allo 0,27%.
- Possibile costituire un fondo di solidarietà di settore che permetta di avere le tutele della CIGS e di sottrarsi ai nuovi obblighi
- Introdotta sottocausale CIGS per **riorganizzazione** – per realizzare processi di transizione – definita con D.M.
- per la causale **solidarietà** dal 1° gennaio 2022 - la riduzione media oraria passa dal 60% all' 80 % e la percentuale di riduzione individuale passa dal 70% al 90%
- Proroga 22 bis D.lgs. N. 148/2015 per gli anni 2022,2023 e 2024 – nel 2022 possibile solo causale solidarietà
- Contratto di espansione possibile anche per il 2022 e 2023 per imprese con non meno di 50 dipendenti

autonomo (indipendentemente dalla durata) sarà disposta la sospensione del trattamento di cassa per le giornate di lavoro.

2 Novità Cigs. La Cassa integrazione guadagni straordinaria con il relativo contributo di finanziamento viene estesa a tutti i datori che occupano più di 15 dipendenti. Si amplia, così, il bacino dei destinatari, oggi limitato sostanzialmente alle imprese del settore industriale, alle imprese con più di cinquanta dipendenti esercenti attività commerciali, comprese quelle della logistica e alle agenzie di viaggio e turismo, compresi gli operatori turistici, oltre che ai partiti politici e alle imprese del settore trasporto aereo e di gestione aeroportuale. La nuova normativa, poi, prevede la possibilità di poter costituire un fondo di solidarietà di settore che permetta di avere le tutele della Cigs e che sia sostitutivo delle previsioni normative, con obbligo di adeguamento dei fondi esistenti.

Per gestire l'incremento degli oneri di finanziamento della Cigs in favore delle imprese che entrano in questo regime si prevede un periodo transitorio

che interesserà l'anno 2022.

Così, in ipotesi di nuove iscrizioni o di rideterminazione aliquota contributiva, a decorrere dalla competenza del periodo di paga di gennaio 2022 e fino alla scadenza della competenza del periodo di paga di dicembre 2022, l'aliquota di finanziamento della Cigs pari allo 0,90% è ridotta di 0,630 punti percentuali (0,27%).

La riforma non modifica le ragioni causali di Cigs per crisi aziendale e solidarietà, ma aggiunge alla causale riorganizzazione la sottocausale per «realizzare processi di transizione» i cui contenuti saranno definiti con un decreto interministeriale di prossima emanazione. Le prime anticipazioni sono rese dalla circolare del ministero del Lavoro 1/2022, in cui si chiarisce che «i piani di riorganizzazione aziendale devono presentare interventi articolati, oltre che a fronteggiare le inefficienze della struttura gestionale o produttiva, anche di azioni dirette a trasformazioni e transizioni aziendali digitali, tecnologiche, ecologiche ed energetiche». Sempre sulla causale riorganizzazione si prevede che la finalità di recupero occupazionale potrà

2. RIFORMA AMMORTIZZATORI SOCIALI

Novità FIS

- soggetti alla disciplina **datori di lavoro che occupano almeno un dipendente**, e non hanno CIGO o fondi di solidarietà
- dal 1° gennaio 2022 l'assegno ordinario diviene assegno d'integrazione salariale.
 - per 13 settimane per le aziende fino a 5 dipendenti nel biennio mobile;
 - per 26 settimane per le aziende con più di 5 dipendenti nel biennio mobile.
 - viene meno dell'assegno di solidarietà.
- Ai destinatari del FIS, a decorrere dall'1° gennaio 2022, sarà riconosciuti ANF/ Assegno unico.
- Schema finanziamento FIS fermo restando ripartizione 2/3 datore di lavoro – 1/3 lavoratore

Anno	1-5	6-15	da 16 in poi	Commercio + 50 dipendenti
2020	0,00	0,00	0,00	0,00
2021	0,00	0,00	0,45	0,00
2022	0,15	0,55	0,69	0,24
2023	0,50	0,80	0,80	0,80

essere perseguita «anche in termini di riqualificazione professionale e di potenziamento delle competenze».

Novità per i contratti di solidarietà stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2022: la riduzione media oraria non può essere superiore all'80% dell'orario giornaliero, settimane o mensile dei lavoratori interessati al contratto di solidarietà ampliando l'attuale limite del 60%. La percentuale di riduzione complessiva dell'orario di lavoro su base individuale, sempre dal 1° gennaio 2022, non può essere superiore al 90%, ampliando l'attuale limite del 70%.

Si interviene per il 2022 sulla proroga eccedente i limiti di durata massima previsti disciplinati dall'art. 22 bis del decreto legislativo 158/2015, stabilendo che a questo strumento potranno accedere solo aziende che hanno in corso Cigs con causale solidarietà, escludendo così la possibilità di ulteriore proroga dei programmi di riorganizzazione e crisi previsti dalla legge di bilancio 2021. Per gli anni 2023 e 2024, invece, si rende nuovamente possibile accedere a questo strumento, con tutte le causali di Cigs.

Si introduce poi l'accordo di transizione occupazionale, che può essere stipulato (si veda più oltre) anche nell'ambito dei percorsi tesi a prevenire licenziamenti collettivi nel contesto delle delocalizzazioni. Con esso sarà possibile sostenere le transizioni occupazionali dopo Cigs con causali riorganizzazione e crisi con un programma di durata massima di 12 mesi, che operano in deroga alla disciplina ordinaria di durata massima. Per l'attivazione dello strumento sarà necessario un accordo sindacale ove inserire azioni finalizzate alla rioccupazione o all'autoimpiego, quali formazione e riqualificazione professionale anche ricorrendo ai fondi interprofessionali. I lavoratori interessati dal trattamento accedono al programma Garanzia di occupabilità dei lavoratori e i loro nominativi sono comunicati all'Anpal. Per il biennio 2022-2023 viene riconosciuta la possibilità di accesso a 12 mesi di Cigs per fronteggiare processi di riorganizzazione e situazioni di particolare difficoltà economica in favore dei datori di lavoro che rientrano nel campo di applicazione della Cigs e che

3. DECRETO DELOCALIZZAZIONI

Riguarda le imprese che:

- hanno l'organico medio almeno 250 dipendenti nell'anno precedente;
- chiudono un'unità sul territorio nazionale;
- devono attuare i licenziamenti che riguardano un numero di lavoratori non inferiori a 50.

Procedura

- **60 giorni piano sociale di tutela occupazionale** (con durata massima 12 mesi) presentarlo alle OO.SS., alle regioni, al Min. Lav. , MISE ed all'ANPAL

- successivi **30 giorni**, piano discusso e se vi è accordo sottoscritto.

Al termine del piano il datore di lavoro può procedere ai licenziamenti, seguendo la nota procedura, con i termini di legge, e non trova applicazione il ticket licenziamento triplicato.

Tempi licenziamenti collettivi

Disciplina vigente licenziamenti collettivi = 45 giorni esame congiunto + 30 giorni prosiegua esame congiunto in sede istituzionale = 75 giorni per procedere ai licenziamenti.

Applicazione decreto delocalizzazioni in caso di mancato accordo = 60 giorni piano sociale di tutela occupazionale + 30 giorni per la verifica e firma del piano + 30 giorni di prosiegua esame congiunto in sede istituzionale = 120 giorni per procedere ai licenziamenti.

Meccanismo sanzionatorio

- In caso di mancata presentazione del piano o qualora il piano non contenga di legge l'importo ordinario del ticket licenziamento passa viene prima triplicato e poi maggiorato di due volte
- In caso di mancata sottoscrizione dell'accordo sindacale il datore di lavoro è tenuto a pagare un ticket licenziamento prima triplicato e poi maggiorato del 50%

non possono più ricorrere ai trattamenti di straordinari. Sempre per il 2022 e 2023 si prevede la proroga del contratto di espansione, esteso alle imprese con organico non inferiore a 50 unità.

3 **Novità Fis.** A decorrere dal 1° gennaio 2022 sono soggetti alla disciplina del fondo di integrazione salariale i datori di lavoro che occupano almeno un dipendente, appartenenti a settori, tipologie e classi dimensionali non rientranti nell'ambito di applicazione della Cigo e che non aderiscono ai fondi di solidarietà bilaterale. Dal 1° gennaio 2022 l'assegno ordinario cambia nome e diviene assegno d'integrazione salariale, riconosciuto per 13 settimane per le aziende fino a 5 dipendenti nel biennio mobile e per 26 settimane per le aziende con più di 5 dipendenti nel biennio mobile. Viene meno l'assegno di solidarietà. Ai destinatari del Fis, a decorrere dall'1° gennaio 2022, vanno Anf (poi Assegno unico). Cambiano le aliquote per il finanziamento di questo strumento d'integrazione salariale; aliquota dello 0,50 % per cento fino a cinque dipendenti e dello 0,80% per le imprese con più di cinque di-

pendenti. Anche in questo caso è istituito un regime di riduzione transitoria delle nuove aliquote che opera per il 2022 e prevede la riduzione di: a) 0,350 punti fino a cinque dipendenti; b) 0,250 punti con più di cinque e fino a quindici dipendenti; c) 0,110 punti con più di quindici dipendenti; d) 0,560 punti per le imprese esercenti attività commerciali, comprese quelle della logistica e le agenzie di viaggio e turismo, compresi gli operatori turistici più di cinquanta dipendenti.

Contrasto alle delocalizzazioni

La legge di bilancio 2022 introduce importanti novità in caso di licenziamento collettivo che interessa almeno 50 dipendenti, per i datori con organico medio almeno 250 dipendenti nell'anno precedente. Sono però esclusi i datori di lavoro in condizioni di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario che ne rendono probabile la crisi e l'insolvenza. Si prevede, in queste ipotesi, che almeno 90 giorni prima dell'avvio della procedura di licenziamenti sia inviata una comunicazione a OO.SS. e ministero del Lavoro, MISE e

Anpal con cui si esprime: l'intenzione di chiudere; ragioni economiche, finanziarie, tecniche e organizzative della chiusura; numero dei profili professionali del personale occupato; termine di chiusura. In caso di licenziamento senza il rispetto di questa procedura il legislatore introduce una declaratoria di nullità dei recessi. Entro 60 giorni l'azienda deve predisporre un piano sociale di tutela occupazionale (con durata massima 12 mesi) e presentarlo alle rappresentanze sindacali, alle Regioni interessate, al ministero del Lavoro, al Mise e all'Anpal. Entro i successivi 30 giorni, il piano di tutela occupazionale deve essere discusso e qualora ci fosse accordo, si procede alla sottoscrizione. Al termine del piano il datore di lavoro può procedere ai licenziamenti, seguendo la nota procedura, con i termini di legge, e non trova applicazione il ticket licenziamento triplicato. In caso di mancata sottoscrizione dell'accordo, decorsi i 90 giorni, si considera esperita la procedura di consultazione in sede aziendale e si devono esperire gli ulteriori 30 giorni di procedura in sede istituzionale per disporre i licenziamenti collettivi. In questo caso è previsto un incremento ticket licenziamento nella misura che si vedrà a seguire.

In caso di mancata presentazione del piano o qualora il piano non contenga quanto previsto, l'importo ordinario del ticket licenziamento viene prima triplicato e poi maggiorato di due volte; in caso di mancata sottoscrizione dell'accordo sindacale il datore di lavoro è tenuto a pagare un ticket licenziamento prima triplicato e poi maggiorato del 50%.

Interventi di politiche attive

In tema di politiche attive del lavoro, formazione professionale e promozione dell'occupazione, la legge di bilancio 2022 dispone:

❶ la possibilità per i Fondi paritetici interprofessionali per la formazione continua (settori economici dell'industria, dell'agricoltura, del terziario e dell'arti-

giano) di finanziare, in tutto o in parte, i piani formativi aziendali di incremento delle competenze, anche per i lavoratori destinatari di Cigo, Cigs e Ao (Gol). Inoltre, per gli anni 2022 e 2023, per i Fondi paritetici interprofessionali che finanziano percorsi di incremento delle professionalità di lavoratori destinatari Cigo, Cigs e del Fis, è previsto, con decreto del ministero del Lavoro di concerto con l'Economia, un rimborso annuale;

❷ a decorrere dal 1° gennaio 2022, è possibile assumere con contratto di apprendistato professionalizzante anche i lavoratori senza limiti di età provenienti da Cigs, con accordo di transizione occupazionale;

❸ La concessione, per ogni mensilità di retribuzione corrisposta al lavoratore, di un contributo mensile pari al 50% dell'ammontare del trattamento straordinario di integrazione salariale, per i datori che assumono con contratto di lavoro a tempo indeterminato i lavoratori beneficiari di Cigs per accordo di transizione occupazionale. Il contributo non può essere erogato per più di 12 mensilità. Inoltre, il datore di lavoro non deve aver proceduto a licenziamenti collettivi e individuali (g.m.o.) nell'unità produttiva nella quale si procede all'assunzione nei 6 mesi precedenti e nei 6 mesi successivi;

❹ l'esonero contributivo del 100% dei contributi previdenziali, fino a 36 mesi e nel limite massimo di importo pari a 6mila euro annui, per assunzioni a tempo indeterminato di soggetti senza limiti di età effettuate nel 2021 e nel 2022. L'esonero è rivolto ai datori di lavoro privati che assumono da imprese per le quali è attivo un tavolo di confronto per la gestione della crisi aziendale;

❺ per il 2022, ai datori che occupano un numero di addetti con contratto di apprendistato di primo livello pari o inferiore a 9, è riconosciuto lo sgravio contributivo totale per contratti di apprendistato stipulati nell'anno. Lo sgravio si applica per i periodi contributivi maturati nei pri-

4. ESONERI CONTRIBUTIVI

Esonero per 36 mesi: 2021 -2022

- Riconosciuto esonero contributivo pari a 100 % dei contributi previdenziali, per massimo 36 mesi, nel limite di € 6.000 annui, **per le assunzioni a tempo indeterminato dei soggetti senza limiti di età effettuate nel 2021 e nel 2022.**
- L'esonero è rivolto ai datori di lavoro privati che assumono da imprese per le quali è attivo un tavolo di confronto per la gestione della crisi aziendale.

Esonero dei contributi a carico dei lavoratori: 2022

- Dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022, per i rapporti di lavoro dipendente, con esclusione dei rapporti di lavoro domestico, si prevede il riconoscimento di un esonero sulla quota dei contributi previdenziali a carico del lavoratore di 0,8 punti percentuali.
 - Lo sgravio è riconosciuto a condizione che la retribuzione imponibile mensile non ecceda 2.692 euro (su 13 mensilità).
 - In sintesi, chi fino al 2021 pagava un contributo del 9,19%, nel 2022 pagherà un contributo dell'8,39%.
- La trattenuta del contributo previdenziale nei riguardi dei lavoratori diminuisce, reddito imponibile su cui pagare l'Irpef aumenta.*

mi 3 anni di contratto (fermo restando il livello di aliquota del 10% per periodi contributivi maturati negli anni di contratto successivi al terzo);

6 dal 1° gennaio al 31 dicembre 2022 per i rapporti di lavoro dipendente (esclusi i rapporti di lavoro domestico) si prevede il riconoscimento di un esonero sulla quota dei contributi previdenziali a carico del lavoratore di 0,8 punti percentuali. Lo sgravio è riconosciuto a condizione che la retribuzione imponibile mensile non ecceda 2.692 euro (su 13 mensilità). Quindi chi fino al 2021 pagava un contributo del 9,19%, nel 2022 pagherà un contributo dell'8,39%. Diminuendo la trattenuta del contributo previdenziale nei riguardi dei lavoratori si realizza un fisiologico aumento del reddito imponibile su cui pagare Irpef;

7 a decorrere dal 1° gennaio 2022 è riconosciuto l'esonero dal versamento del 100% dei contributi previdenziali complessivi (a carico dei datori di lavoro, nel limite di 6.000 euro su base annua), alle società cooperative che si costituiscono. Il riconoscimento dell'esonero vale per 24

mesi dalla data della costituzione della società cooperativa. La norma vuole promuovere interventi per salvaguardare l'occupazione e dare continuità alle attività imprenditoriali;

8 la riduzione del limite di età a 23 anni per le assunzioni con contratti di apprendistato professionalizzante per le società e associazioni sportive professionali;

9 la possibilità di sottoscrivere, nell'ambito del programma di Garanzia di occupabilità lavoratori (Gol), accordi di settore fra autonomie locali, soggetti pubblici e privati, enti del terzo settore e associazioni sindacali dei datori di lavoro e dei lavoratori, finalizzati a realizzare progetti formativi e di inserimento lavorativo nei settori della transizione ecologica e digitale. Gli accordi dovranno essere diretti a inserire e reinserire, con adeguata formazione, i lavoratori disoccupati, inoccupati e inattivi, e a riqualificare lavoratori già occupati potenziandone le conoscenze. La formazione dovrà mirare a far acquisire ai lavoratori disoccupati, inoccupati e inattivi, previa accurata analisi del fabbisogno, le competenze e le conoscenze spe-

5. POLITICHE ATTIVE E POLITICHE PASSIVE

Interventi in materia di politiche attive

- Possibilità per i Fondi paritetici interprofessionali per la formazione continua (settori economici dell'industria, dell'agricoltura, del terziario e dell'artigianato) **di finanziare, in tutto o in parte, i piani formativi aziendali di incremento delle competenze, anche per i lavoratori destinatari di CIGO, CIGS e AO (GOL).**
- Per gli anni 2022 e 2023, per i Fondi paritetici interprofessionali che finanziano percorsi di incremento delle professionalità di lavoratori destinatari CIGO, CIGS e AO, **è previsto, con decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze, un rimborso annuale.**

Interventi in materia di politiche passive: Naspi

Dal 1° gennaio 2022 per la NASPI:

- viene abolito il requisito delle 30 giornate di lavoro effettivo;
- cambia il sistema del décalage:
 - la Naspi si riduce del 3 per cento ogni mese a decorrere **dal primo giorno del 6° mese di fruizione;**
 - per i soggetti che abbiano compiuto 55° anno di età alla data di presentazione della domanda per Naspi, la riduzione del 3 per cento si applica a **decorre dal primo giorno 8° mese di fruizione di Naspi;**
- La nuova disposizione permette ai destinatari della Naspi di percepire una maggiorazione **nel primo caso di € 1.117, nel secondo di € 2.134**
- Nella NASPI vengono inclusi gli operai agricoli a tempo indeterminato

cialistiche tecniche e professionali, anche avvalendosi dei contratti di apprendistato; a istituire centri interaziendali, per garantire, eventualmente mediante l'istituzione di conti individuali di apprendimento permanente, la formazione continua dei lavoratori già occupati e agevolarne la mobilità tra imprese; **10** le misure di assistenza personalizzata, di orientamento e di ricollocazione (Gol) anche per i lavoratori autonomi che cessano in via definitiva la propria attività professionale.

Interventi di politiche passive

Naspi. Dal 1° gennaio 2022 viene abolito il requisito delle 30 giornate di effettivo lavoro, a prescindere dal minimale contributivo, nei 12 mesi che precedono l'inizio del periodo di disoccupazione. A partire dal 1° gennaio 2022 (evento di disoccupazione) cambia anche il sistema di décalage: la Naspi si riduce del 3% ogni mese a decorrere dal primo giorno del 6° mese di fruizione e per i soggetti che abbiano compiuto il 55° anno di età alla data di presentazione della domanda per la Naspi, la

riduzione del 3% si applica a decorrere dal primo giorno dell'ottavo mese di fruizione. La disposizione permette ai fruitori della Naspi di percepire la maggiorazione sul pieno periodo di fruizione (24 mesi), nel primo caso di 1.117 euro, nel secondo di 2.134. La Naspi si estende agli operai agricoli a tempo indeterminato delle cooperative e loro consorzi che trasformano, manipolano e commercializzano prodotti agricoli e zootecnici prevalentemente propri o conferiti dai loro soci.

Dis-Coll. Il sistema di décalage del 3% è previsto dal 1° gennaio 2022 anche per la Dis-Coll. La riduzione è prevista per ogni mese a decorrere dal primo giorno del 6° mese di fruizione. La Dis-Coll è corrisposta mensilmente per un numero di mesi pari ai mesi di contribuzione accreditati nel periodo che va dal 1° gennaio dell'anno precedente l'evento di cessazione del lavoro. Ai fini della durata non sono computati periodi contributivi che hanno già dato luogo ad erogazione della prestazione. La durata massima è 12 mesi.

Per i periodi di fruizione della Dis-Coll è riconosciuta la contribuzione figurativa

6. ALTRE MISURE

Congedo di paternità – reso strutturale dal 2022 - sia obbligatorio che facoltativo, confermandone la durata, pari, rispettivamente, a 10 giorni e ad un giorno.

Esonero per lavoratrici madri - in via sperimentale e per un anno (2022), vengono ridotti del 50 per cento i contributi previdenziali a carico delle lavoratrici madri dipendenti del settore privato a decorrere dal rientro nel posto di lavoro dopo la fruizione del congedo obbligatorio di maternità.

Ulteriori 3 mesi di maternità

È riconosciuta l'indennità di maternità per ulteriori tre mesi:

- alle lavoratrici iscritte alla gestione separata non iscritte ad altre forme obbligatorie,
- alle lavoratrici autonome e alle imprenditrici agricole,
- alle libere professioniste iscritte ad un ente che gestisce forme obbligatorie di previdenza.

Tali lavoratrici devono avere il reddito - nell'anno precedente l'inizio del periodo di maternità - inferiore a 8.145 euro.

rapportata al reddito medio mensile entro un limite di retribuzione pari a 1,4 volte l'importo massimo mensile della Dis-Coll per l'anno in corso.

Inoltre, a decorrere dal 1° gennaio 2022, per i collaboratori, gli assegnisti e i dottorandi di ricerca con borsa di studio che hanno diritto di percepire la Dis-Coll, nonché per gli amministratori e i sindaci, è dovuta un'aliquota contributiva pari a quella dovuta per la Naspi.

Interventi in materia pensionistica

Quota 102. Si introduce il trattamento di pensione anticipata per i soggetti che nel corso del 2022 raggiungano i requisiti di età anagrafica pari a 64 anni e di anzianità contributiva pari a 38 anni.

Uscita anticipata: imprese in crisi. Si istituisce un Fondo destinato a favorire l'uscita anticipata dal lavoro, su base convenzionale, dei dipendenti di piccole e medie imprese in crisi, che abbiano raggiunto almeno 62 anni di età.

Ape sociale. Si prevede l'applicazione sperimentale dell'istituto per tutto il 2022, riducendo da 36 a 32 anni il requisito del-

l'anzianità contributiva di accesso per gli operai edili e per i ceramisti e conduttori di impianti per la formatura di articoli in ceramica e terracotta;

Opzione donna. Viene esteso il diritto al trattamento pensionistico anticipato nei confronti delle lavoratrici che maturano almeno 35 anni di contributi entro il 31 dicembre 2021 con almeno 58 anni di età per le lavoratrici dipendenti e almeno 59 anni per le autonome.

Ulteriori misure

Tra le ulteriori disposizioni a tutela della famiglia la legge di bilancio 2022: Rende strutturale, dal 2022, il congedo di paternità sia obbligatorio che facoltativo, confermandone la durata, pari, rispettivamente, a 10 giorni e ad un giorno. Riduce, in via sperimentale e per un anno, del 50 per cento i contributi previdenziali a carico delle lavoratrici madri dipendenti del settore privato a decorrere dal rientro nel posto di lavoro dopo la fruizione del congedo obbligatorio di maternità.

REDDITO D'IMPRESA / 1

Le aziende fanno i conti con la stretta sul patent box



**Roberto
Lugano**

Il patent box, agevolazione per le imprese che impiegano beni immateriali, è stata al centro di diversi (e controversi) interventi normativi alla fine del 2021. Per la verità, vista la situazione del fisco italiano, non ci si attendeva un intervento su questo aspetto: la misura premiale era stata accolta positivamente dalle imprese, soprattutto perché rappresentava finalmente un riconoscimento concreto per i soggetti che sviluppano il patrimonio intellettuale significativo nel nostro Paese.

È innegabile che il funzionamento del patent box non fosse dei più semplici, soprattutto quando si doveva cercare di attribuire all'impiego degli *intangibile* una quota del reddito prodotto, cosa che rendeva necessaria anche una procedura di accordo preventivo con l'amministrazione finanziaria. Una semplificazione, però, era già stata introdotta con il decreto 34/2019, che consentiva di superare il passaggio del ruling grazie alla predisposizione e alla conservazione della documentazione necessaria.

Ora il nuovo intervento viene presentato come un'ulteriore semplificazione (co-

sì è rubricato l'articolo 6 del decreto legge 146/2021), ma in realtà si tratta di una vera e propria soppressione del regime, con l'introduzione di nuove regole nella maggior parte dei casi molto meno vantaggiose per le imprese (non a caso viene stimato un recupero di gettito per tutti i periodi di applicazione della nuova disposizione).

Le tre fasi del patent box

Inizialmente (periodi 2015-2018) l'agevolazione consisteva nella detassazione di una quota del reddito imponibile attribuibile a tutti i tipi di immobilizzazioni immateriali impiegate; dal 2017, con il DL 50/2017, sono però stati esclusi i marchi. Le complicazioni principali erano rappresentate dalla quantificazione del contributo al reddito, dal calcolo del *nexus ratio*, dalla tempistica della procedura di ruling, dal tema della gestione delle perdite.

Una seconda fase (periodi 2019 - 2020) è stata gestita con le regole del DL 34/2019, e quindi con autoliquidazione in dichiarazione come alternativa al ruling, e con la *penalty protection* in caso di redazione di documentazione corretta.

1. LE TRE FASI DEL PATENT BOX

1) 2015 – 2018

- Bonus: detassazione del 50 % del reddito riferito agli intangibile
- Marchi: esclusi dal 2017
- Ruling: obbligatorio nel caso di utilizzo diretto

2) 2019 – 2020

- Possibilità di auto liquidazione in dichiarazione (senza ruling)
- Penalty protection

3) 2021 – ...

- Bonus: maggiorazione del 110 % dei costi
- Penalty protection

La terza fase è quella dal 2021, con le nuove regole del Dl 146/2021, in particolare dell'articolo 6, nella versione definitiva dopo la conversione (legge 215/2021) e gli emendamenti introdotti dalla legge di bilancio 2022. Gli aspetti essenziali sono la trasformazione della detassazione in una maggiorazione del 110% dei costi e il mantenimento sia della *penalty protection* sia del cumulo con il credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo. Le disposizioni attuative sono demandate a un provvedimento del direttore delle Entrate (art. 6, comma 7).

Regime dal 2021: elementi invariati

Restano invariati i soggetti destinatari della misura, che sono i titolari di reddito d'impresa; anche le società estere possono adottare il regime premiale, purché residenti in Paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni è effettivo.

Il nuovo regime continua a essere opzionale: l'opzione ha durata per cinque periodi d'imposta, è irrevocabile e rinno-

vabile. Rappresenta comunque la scelta più logica, visto che apporta solo benefici senza particolari aggravii di adempimenti.

Come in passato, la scelta per il patent box rileva anche ai fini della determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale.

I soggetti che intendono beneficiare del patent box dovranno documentare la maggiorazione dei costi loro spettante secondo le modalità previste da un provvedimento del direttore delle Entrate. Come anticipato, opera la protezione da eventuali sanzioni: infatti, in caso di rettifica della maggiorazione da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, la sanzione (art. 1, comma 2, decreto legislativo 471/1997) non si applica se, nel corso di accessi, ispezioni, verifiche o altra attività istruttoria, il contribuente consegna all'amministrazione finanziaria la documentazione indicata in un futuro provvedimento del direttore delle Entrate. In attesa di questo provvedimento, possiamo osservare che trattandosi di una semplice maggiorazione di costi, il "pilastro" della documentazione non può che

2. COSA RESTA INVARIATO

Soggetti interessati	chi dichiara reddito di impresa
Regime	opzionale per 5 periodi di imposta
Irap	il bonus riguarda anche l'imposta regionale
Penalty protection	in caso di documentazione corretta

essere rappresentato da fatture e contratti di acquisto o documenti simili.

Il contribuente che detiene la documentazione dovrà darne comunicazione all'amministrazione finanziaria nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta per il quale beneficia dell'agevolazione.

Infine, occorre segnalare che l'agevolazione, in continuità con quanto avveniva nei periodi precedenti, continuerà a essere cumulabile con il credito d'imposta per le spese di ricerca e sviluppo. La precisazione è necessaria in quanto la prima versione della nuova disciplina, nel testo introdotto dal Dl 146/21, prevedeva il divieto di cumulo. Dopo i ritocchi operati dalla legge di bilancio 2022 questo divieto è stato soppresso e, di fatto, non è mai entrato in vigore.

Regime dal 2021: cosa cambia

Le attività immateriali che danno diritto all'agevolazione si riducono. Nella formulazione definitiva dell'articolo 6 del Dl 146/2021, infatti, sono stati eliminati:

- la reintroduzione dei marchi, prevista dalla versione iniziale e poi cancellata dagli emendamenti finali;

- il riferimento al know how, nella versione iniziale del testo identificato come «processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili».

In base alla versione definitiva del provvedimento, quindi, i beni agevolabili sono:

- software protetto da copyright;
- brevetti industriali;
- disegni;
- modelli.

Si tratta peraltro di beni il cui periodo di ammortamento fiscale è piuttosto rapido. Il comma 1 dell'articolo 103 Tuir dispone infatti che «le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico sono deducibili in misura non superiore al 50% del costo».

La modifica fondamentale, tuttavia, è sul vero e proprio funzionamento dell'agevolazione: non più la detassazione di una quo-

3. I BENI E LE SPESE AGEVOLABILI

Beni compresi

Software protetto da copyright
Brevetti industriali
Disegni e modelli

Beni esclusi

Marchi
Know how

Tipologie di spese

Costi di ricerca e sviluppo

ta del reddito, ma la maggiorazione (ai fini fiscali) del 110 % dei costi riferiti ai beni sopra individuati. Questo significa quindi che, all'usuale determinazione del costo dei beni con le regole dell'articolo 110 Tuir, si accompagna un loro aumento del 110 per cento.

La prima conseguenza è la creazione dell'ennesimo doppio binario tra bilancio e determinazione del reddito d'impresa: un bene con costo 100 sarà ammortizzato sulla base di questo importo ai fini civilistici, mentre l'ammortamento fiscale avverrà su un costo complessivamente riconosciuto di 210. Il raccordo non potrà che essere espresso tramite variazioni in diminuzione nella dichiarazione dei redditi. Si tratta peraltro di differenze definitive, che non dovranno essere recuperate in futuro, e quindi semplicemente genereranno un minor carico fiscale di competenza dell'esercizio in cui sono apportate. In ogni caso, il confronto con il passato rivela un depotenziamento dell'agevolazione. Saranno pochi i soggetti che troveranno conveniente la nuova versione del patent box: si possono ipotizzare i casi in cui la

struttura dei costi sostenuti per l'acquisizione e per il mantenimento delle immobilizzazioni generava un *nexus ratio* talmente basso da rendere non fruibile il beneficio, oppure situazioni in cui la complessità e i costi della procedura di determinazione del reddito agevolabile e del ruling con l'Agenzia non rendevano opportuno il ricorso al bonus.

Queste considerazioni sono sottolineate anche nella relazione tecnica al DL 146/21: «Il calcolo di convenienza tra i due regimi dipende da numerose variabili. In particolare, il nuovo regime potrà dare luogo a diversi benefici, tra i quali si segnalano: una sensibile semplificazione del meccanismo di calcolo del beneficio (e, quindi, minori oneri amministrativi a carico dei soggetti beneficiari); una maggiore certezza e celerità nella fruizione del beneficio stesso rispetto alle tempistiche attuali; un livello di complessità significativamente inferiore e connessa mitigazione dell'attuale aleatorietà derivante da potenziali contestazioni da parte dell'amministrazione finanziaria (si pensi ad esempio alla complessità nel-

l'individuazione e calcolo del cosiddetto "nexus ratio" fondamentale ai fini del vecchio regime); un immediato maggior beneficio finanziario per quei soggetti le cui previsioni reddituali, in relazione ai beni immateriali rientranti nel regime per gli anni 2021 e ss., siano modeste (poiché in tale caso il nuovo incentivo sarebbe subito utilizzabile)». Si può concludere quindi che il nuovo patent box rappresenta comunque un beneficio, ma con un ridotto impatto in termini di detassazione rispetto alla versione precedente.

Possiamo determinare con esattezza il peso dell'agevolazione. A ogni 100 euro di spesa per i beni rilevanti è associato un maggior costo di 110, deducibile ai fini Ires (24%) e Irap (3,9%): ne deriva un risparmio d'imposta del 27,9% su 110, pari al 30,69%. I tempi di recupero dipendono dalla durata dell'ammortamento dei beni cui la maggiorazione si riferisce. Se si adotta la misura massima prevista dalla norma fiscale (art. 103 Turir) si verifica però un ammortamento estremamente rapido, per cui la detassazione di fatto potrebbe riguardare il periodo d'imposta di iscrizione dell'immobilizzazione e il successivo.

Il recapture dei «vecchi» costi

La legge di bilancio ha introdotto una nuova regola, contenuta ora nel comma 10 bis dell'articolo 6 del Dl 146/21. In particolare, «qualora in uno o più periodi di imposta le spese (...) siano sostenute in vista della creazione di una o più immobilizzazioni immateriali rientranti tra quelle di cui al comma 3, il contribuente può usufruire della maggiorazione del 110% di dette spese a decorrere dal periodo di imposta in cui l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale. La maggiorazione del 110% non può essere applicata alle spese sostenute prima dell'ottavo periodo di imposta antecedente a quello nel quale l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale». Questo meccani-

smo, definito di "recapture" dei costi sostenuti nei periodi in cui è avvenuta la vera e propria realizzazione dell'immobilizzazione immateriale, permette di superare alla radice un problema di equità del nuovo patent box. In altri termini, considerando l'esempio di un brevetto, se per anni vengono iscritti costi di ricerca e sviluppo come immobilizzazioni in corso, senza che il brevetto sia stato registrato, si rischierebbe che, al momento della definitiva registrazione, i costi sostenuti nel periodo d'imposta siano di scarsa entità. Per evitare questa penalizzazione opera il meccanismo di recupero, limitato temporalmente agli otto periodi d'imposta che precedono quello in cui si ottiene il titolo di privativa industriale.

Occorre però approfondire il tema della decorrenza. Le nuove regole si applicano dal periodo d'imposta 2021, ma non è chiaro se questo è il primo periodo a partire dal quale si possono considerare le spese oppure il primo anno in cui opera il *recapture* anche per spese di periodi precedenti. La seconda lettura, che dovrebbe essere confermata dalle Entrate, porterebbe a concludere che se un'immobilizzazione ottiene i requisiti nel 2021, sono agevolabili tutte le spese sostenute per la realizzazione negli otto periodi d'imposta precedenti, quindi a partire dal 2013. Alcune imprese si troveranno quindi di fronte a un'immediata possibilità di recupero, se in grado di ricostruire con esattezza gli importi rilevanti per il beneficio.

Decorrenza e regime transitorio

Non c'è dubbio che il nuovo regime si applichi a partire dal periodo d'imposta 2021. La formulazione definitiva della norma ha consentito di superare tutti i problemi eliminando la decorrenza in base all'esercizio di precedenti opzioni. Il comma 8 dell'articolo 6 dispone infatti che «le disposizioni di cui al presente articolo si applicano alle opzioni esercitate con riguardo al periodo di imposta in corso alla data della sua entrata in vigore e ai

IL RECAPTURE

Come far valere spese del passato

La maggiorazione del 110% si applica a spese sostenute negli otto periodi di imposta prima di quello in cui si ottiene titolo di privativa industriale

4. IL TRASCINAMENTO DEI COSTI (RECAPTURE)

Spese	Sostenute per la creazione di intangibile
Momento rilevante	Periodo di imposta in cui l'immobilizzazione ottiene un titolo di privativa industriale
Recapture	Spese degli otto periodi di imposta precedenti

successivi periodi di imposta». Inoltre, il comma 10 prevede espressamente che «con riferimento al periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto e ai successivi periodi d'imposta non sono più esercitabili le opzioni previste dall'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, e dall'articolo 4 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58».

La sistemazione normativa ha ridisegnato anche il quadro delle possibilità di passaggio dal vecchio al nuovo regime in caso di scelte già adottate in precedenza. In particolare, le imprese che hanno già manifestato opzioni e hanno già concluso il ruling con l'amministrazione, oppure che hanno adottato il regime semplificato del Dl 34/19, continueranno a determinare il beneficio con le vecchie regole. Il caso più "lungo" di applicazione del vecchio patent box riguarda quindi le opzioni quinquennali relative al 2020, che rimarranno valide fino al 2024.

Se invece le opzioni sono state manifestate ma la procedura di accordo con

l'Agenzia non si è perfezionata, né è stata adottata la procedura semplificata del Dl 34/19, i soggetti potranno scegliere se proseguire sulla vecchia strada o se adottare le nuove misure. A tal fine, occorrerà inviare una comunicazione alle Entrate (le modalità pratiche sono demandate a un provvedimento del direttore dell'Agenzia).

È comunque difficile pensare a un massiccio ricorso a questa opzione, dato che le imprese che avevano presentato domanda si sono già attrezzate per gestire le procedure con le regole precedenti, quindi difficilmente rinunceranno a un beneficio maggiore in cambio di una riduzione di adempimenti, visto che la maggior parte del lavoro preparatorio è stata svolta.

Altre novità sul reddito d'impresa

Segnaliamo infine due spunti derivanti da pronunce della Cassazione e da successive evoluzioni che potrebbero generare criticità tra Fisco e contribuente, anche in relazione a recenti modifiche normative.

Segnaliamo innanzi tutto la sentenza a Sezioni Unite 25 marzo 2021, n. 8500, secondo la quale, nel caso di un costo

5. IL REGIME TRANSITORIO

Vecchio patent box	Abrogato
Nuove regole	Periodi 2021 e seguenti
In caso di opzioni «vecchie»	Si può optare per le nuove regole (tranne nel caso di ruling conclusi o di adozione del regime semplificato)

dedotto in più anni, il Fisco può rettificare l'importo originario anche una volta decorsi i termini di accertamento. Secondo i giudici, «siccome il reddito verificato costituisce un dato complessivo unitario costituente l'esito dell'interdipendenza di una molteplicità di voci rilevanti, la sua verifica neppure si presta a essere limitata a taluni componenti soltanto, con la salvezza di altri (quelli pluriennali) che, in ipotesi, non siano stati sottoposti a verifica negli anni precedenti; altrimenti, si verrebbe a introdurre un limite di accertabilità, non solo temporale ma anche contenutistico, di cui non vi è riscontro nella legge».

Dal punto di vista concreto, è stato obiettato che i termini di accertamento del costo originario possono superare quelli di obbligo di conservazione dei relativi documenti contabili e fiscali. Secondo i giudici, però, «è il regime di conservazione documentale, per la sua evidente finalizzazione e strumentalità, a doversi per forza adeguare alla disciplina dell'accertamento ed alla sua tempistica, non il contrario» e va tenuto conto di co-

me «il contribuente sia onerato della diligente conservazione delle scritture, non sine die, ma fino allo spirare del termine di rettifica (anche se ultradecennale) dell'ultima dichiarazione accertabile».

Questa pronuncia ha poi condizionato anche orientamenti successivi, come la sentenza 18370/2021, secondo la quale «in caso di restituzione di finanziamenti soci per i quali l'amministrazione finanziaria ritenga, sulla base di un coacervo indiziario, che gli stessi costituiscano una posta fittizia dello stato patrimoniale, riportata di anno in anno nei bilanci, così mascherando - all'atto della restituzione del finanziamento - la distribuzione di utili derivanti da ricavi extracontabili, l'amministrazione finanziaria non è tenuta a rettificare anche la dichiarazione relativa al momento genetico in cui è stata contabilizzata la posta passiva relativa alla accensione del finanziamento, acquisendo la restituzione del fittizio finanziamento rilevanza reddituale al momento della distribuzione ai soci». A conclusioni allineate a quelle delle Sezioni Unite è giunta anche la sentenza 24258/2021, sulla de-

6. SPUNTI DALLA GIURISPRUDENZA

• Termini per l'accertamento

Le voci che determinano costi pluriennali sono accertabili anche se riferite a periodi «scaduti» (Cassazione, Sezioni Unite 25.3.2021 n. 8500; Sentenze 30.6.2021 n. 18370 e 9.9.2021 n. 24258)

• Storno di fondi tassati

- L'Agenzia delle Entrate chiarisce che è una componente redditualmente non rilevante (Risposta ad Interpello 13.1.2021 n. 41)
- Secondo la Cassazione dà luogo a sopravvenienze attive imponibili (Ordinanza 13.7.2018 n. 18719)

duzione di quote di precedenti svalutazioni di partecipazioni rinviate agli esercizi successivi. È stato messo in luce che questa lettura meriterebbe una revisione; in taluni casi la sua applicazione porta a conclusioni troppo distorte nel concreto: si pensi ad esempio al costo dei marchi oggetto di rivalutazione, che dopo le nuove norme diventano deducibili – e consentono verifiche a ritroso – in cinquant'anni.

Un secondo elemento da segnalare è il trattamento fiscale della sopravvenienza attiva che deriva dall'azzeramento di un fondo costituito con accantonamenti indeducibili. Sul punto si era espressa in passato la Cassazione (ord. 18719/2018) evidenziando tre aspetti:

- gli accantonamenti deducibili a fondi rischi sono solo quelli espressamente indicati dalla normativa;
- l'utilizzo di un fondo costituito con accantonamenti non dedotti non è fiscalmente imponibile;
- lo storno (azzeramento) di tale fondo rappresenta invece una sopravvenienza attiva fiscalmente rilevante.

Mentre le prime due affermazioni ap-

paiono allineate a prassi e giurisprudenza del passato, la tassabilità dello storno del fondo (sia pure nell'ipotesi particolare esaminata dalla Corte) non è apparsa convincente. È quindi importante segnalare su questo aspetto una precisazione dell'agenzia delle Entrate: nella risposta a interpello 13 gennaio 2021 n. 41, l'Agenzia ribadisce che è corretta l'applicazione di un criterio di piena simmetria, per cui non solo l'utilizzo di un fondo, ma anche il suo storno integrale, non costituiscono componenti positivi di reddito quando il fondo è stato costituito con accantonamenti non dedotti.

In tema di eliminazione del fondo, l'Agenzia precisa che “non costituisce sopravvenienza attiva imponibile, ai sensi dell'articolo 88 del Tuir, per la quota oggetto di stralcio. Tale conclusione, inoltre, è in linea con il principio generale di divieto di doppia imposizione sancito dall'art. 163 del Tuir”. La giurisprudenza di merito si è allineata con questa presa di posizione dell'Agenzia, come nella sentenza 8.4.2021 n. 240/1/21 della Ctp di Frosinone.

REDDITO D'IMPRESA / 2

Agevolazioni in calo per chi punta su ricerca e sviluppo



Primo Ceppellini

La legge di bilancio 2022 ha rivisitato le disposizioni riguardanti i crediti d'imposta fruibili dalle imprese a fronte di investimenti in beni materiali e immateriali nonché quelle per l'attività di ricerca e sviluppo. Le modifiche hanno certamente il pregio sia di mantenere inalterata l'impostazione normativa delle diverse misure ritoccate sia di definire un orizzonte temporale che va aldilà del prossimo periodo d'imposta e quindi consentire un minimo di programmazione; da un altro punto di vista, però, non si può non notare, a livello complessivo, una tendenza alla riduzione dei benefici nei prossimi anni. Di seguito vengono presentate le novità partendo dai crediti d'imposta per gli investimenti in beni materiali e immateriali per poi affrontare la tematica delle spese di ricerca, sviluppo e innovazione tecnologica.

Beni materiali e immateriali, periodi 2021 e 2022

La legge di bilancio 2022 ha previsto la proroga fino al 2025 del bonus investimenti solo con riferimento ai beni mate-

riali e immateriali 4.0, mentre l'agevolazione per i beni "ordinari" rimane ferma al 2022. Facciamo il punto della situazione per i vari periodi d'imposta tenendo in considerazione anche quanto previsto dalle precedenti disposizioni legislative. Com'è noto il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali (legge 178/2020) è concesso per gli investimenti effettuati nel 2021 in misura più favorevole rispetto a quanto previsto con decorrenza dal 2022. Su questo aspetto la nuova legge di bilancio non ha apportato modifiche per cui risultano confermate le regole precedenti. Riepiloghiamo le disposizioni applicabili distinguendo le categorie di investimenti in beni materiali e immateriali "ordinari" da quelle con i requisiti "4.0".

● Per gli **investimenti in beni "ordinari"** (non 4.0) effettuati entro il 31 dicembre 2021 il credito d'imposta spetta:

- ❶ per i beni materiali, nella misura del 10% del costo, con il limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro;
- ❷ per i beni immateriali, nella misura del 10% del costo, con il limite massimo

1. CREDITO DI IMPOSTA PER BENI “ORDINARI” NON 4.0

Tipologia	16/11/2020 - 31/12/2021 (30/06/2022 con ordine e acconto 2021)	2022 (30/06/2023 con ordine e acconto 2022)	Periodi d'imposta successivi
Beni materiali	10% Max 2 milioni	6% Max 2 milioni	====
Beni immateriali	10% Max 1 milione	6% Max 1 milione	====

di costi ammissibili pari a 1 milione di euro. Per gli investimenti in strumenti e dispositivi tecnologici destinati dall'impresa alla realizzazione di modalità di lavoro agile, la misura del credito d'imposta è elevata al 15%.

Le misure si applicano anche per gli investimenti effettuati entro il 30 giugno 2022 se entro il 31 dicembre 2021 il relativo ordine sia accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di un acconto in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione (nel caso della cosiddetta “prenotazione”). Gli investimenti in beni materiali e immateriali ordinari possono essere effettuati, senza prenotazione, anche nel 2022, ma va ricordato che, per questi, l'aliquota del credito d'imposta scende al 6%, fermi restando i limiti massimi del 2021 in termini di costi ammissibili (*slide 1*).

● Per gli **investimenti riguardanti i beni materiali “4.0”** (compresi nell'Allegato A alla legge 232/2016), il credito d'imposta è concesso, nel caso in cui siano effettuati entro il 31 dicembre 2021, nelle seguenti misure:

- ❶ 50% per l'importo di investimenti fino a 2,5 milioni;
- ❷ 30% per l'importo di investimenti tra 2,5 e 10 milioni;
- ❸ 10% per l'importo di investimenti tra 10 e 20 milioni.

Anche per questi investimenti vale la regola della prenotazione, per cui queste misure sono applicabili anche per gli investimenti in beni materiali “4.0” effettuati entro il 30 giugno 2022, sempre alla duplice condizione che entro la data del 31 dicembre 2021 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% per cento del costo di acquisto.

Anche per gli investimenti in beni materiali “4.0” effettuati nel 2022 senza “prenotazione”, il credito d'imposta invece si riduce. Valgono infatti le seguenti regole: 40% per investimenti fino a 2,5 milioni; 20% per investimenti tra 2,5 e 10 milioni; 10% per investimenti tra 10 e 20 milioni.

Le misure dell'agevolazione sono estese per gli investimenti in beni materiali 4.0 effettuati nel primo semestre

2. CREDITO DI IMPOSTA PER BENI MATERIALI 4.0

Tipologia	16/11/2020 - 31/12/2021 (30/06/2022 con ordine e acconto 2021)	2022 (30/06/2023 con ordine e acconto 2022)	2023-2025 (30/06/2026 con ordine e acconto 2025) (Legge di Bilancio 2022)
Beni materiali 4.0	<ul style="list-style-type: none"> - 50% fino a 2,5 milioni - 30% da 2,5 a 10 milioni - 10% da 10 a 20 milioni 	<ul style="list-style-type: none"> - 40% fino a 2,5 milioni - 20% da 2,5 a 10 milioni - 10% da 10 a 20 milioni 	<ul style="list-style-type: none"> - 20% fino a 2,5 milioni - 10% da 2,5 a 10 milioni - 5% da 10 a 20 milioni

2023 con il consueto meccanismo della prenotazione entro il 2022.

● Per gli **investimenti riguardanti i beni immateriali "4.0"** (allegato B alla legge 232/2016) il credito d'imposta è determinato nella misura del 20% nel limite massimo di costi ammissibili sempre pari a 1 milione di euro, non essendoci differenza, su questo punto, tra 2021 e 2022.

Periodi d'imposta 2023 e seguenti

La legge di bilancio 2022, come indicato, definisce le regole dei crediti d'imposta concessi agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi 4.0, indicati nell'Allegato A alla legge 232/2016, per i periodi d'imposta successivi al 2022. Le disposizioni infatti riguardano gli investimenti effettuati a decorrere dal 1° gennaio 2023 e fino al 31 dicembre 2025, con l'ulteriore estensione al 30 giugno 2026 con le regole consuete della prenotazione e, quindi, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2025 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento

di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. Per queste tipologie di investimenti in beni materiali 4.0, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del:

- 20% del costo, per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- 10% del costo, per gli investimenti superiori a 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;
- 5% per cento del costo, per gli investimenti superiori a 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro (*slide 2*)

Il dato letterale della norma porta a un'interpretazione piuttosto restrittiva: 20 milioni è il limite massimo di investimenti che si possono effettuare ottenendo un beneficio fiscale in un arco temporale di 3,5 anni (2023, 2024, 2025 e, eventuale, estensione per effetto di prenotazione al primo semestre 2026). Se questa lettura della disposizione fosse confermata risulterebbe evidente il forte depotenziamento della politica di incentivazione agli investimenti a partire dal 2023.

3. CREDITO DI IMPOSTA PER BENI IMMATERIALI 4.0

Tipologia	16/11/2020 - 1/12/2023 (30/06/2024 con ordine e acconto 2023)	2024 (30/06/2025 con ordine e acconto 2024)	2025 (30/06/2026 con ordine e acconto 2025)
Beni immateriali 4.0	20 % Max 1 milione	15 % Max 1 milione	10 % Max 1 milione

Il decreto Sostegni ter, esaminato giovedì 20 gennaio dal Consiglio dei ministri, ha introdotto una modifica al testo della legge di bilancio 2022 aggiungendo una specifica categoria per gli investimenti, inclusi nel Pnrr, diretti alla realizzazione di obiettivi di transizione ecologica, per i quali per la quota degli stessi superiore a 10 milioni e fino al massimale di 50 milioni di euro è riconosciuto un credito d'imposta nella misura del 5% del costo. In pratica per gli investimenti da 10 a 20 milioni di euro di spesa sono in vigore due disposizioni quella della legge di Bilancio 2022 che prevede un contributo del 5% per lo scaglione da 10 fino a 20 milioni di costo e quella del decreto Sostegni ter, che parte sempre da 10 milioni ma arriva fino a 50.

Dovrà essere chiarito il coordinamento tra le due fattispecie. Relativamente ai beni immateriali 4.0 la legge di bilancio prevede, per le imprese che effettueranno investimenti aventi a oggetto beni compresi nell'allegato B alla legge 232/2016, a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2023,

ovvero entro il 30 giugno 2024 a condizione che entro il 31 dicembre 2023 sia effettuata la prenotazione, il credito d'imposta viene riconosciuto nella misura del 20% del costo, nel limite massimo "annuale" di costi ammissibili pari a un milione di euro (*slide 3*).

Per tali beni immateriali "4.0" viene poi prevista una diversa misura agevolativa per i periodi 2024 e 2025 così articolata:

- per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2024 e fino al 31 dicembre 2024, ovvero entro il termine del 30 giugno 2025 con le regole della prenotazione, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 15% del costo, nel limite massimo di costi ammissibili pari a un milione di euro;
- per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2025 e fino al 31 dicembre 2025, ovvero entro il termine del 30 giugno 2026 con le regole della prenotazione, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 10% del costo, nel limite massimo di costi ammissibili pari a un milione di euro. Si considerano agevolabili,

con le regole dei beni immateriali 4.0, anche le spese per servizi sostenute in relazione all'utilizzo dei beni immateriali stessi mediante soluzioni con risorse di calcolo condivise e connesse (cosiddette di cloud computing) per la quota imputabile di competenza.

La competenza degli investimenti

Per determinare quale disposizione agevolativa per gli investimenti in beni strumentali nuovi sia applicabile si deve fare riferimento al momento di effettuazione dell'investimento.

Le regole da applicare, a tale fine, continuano a essere quelle della circolare 4/E del 2017 delle Entrate. Nel corso del 2021 infatti la circolare 9/E, ha ribadito chiaramente questo concetto a livello generale, evidenziando che “considerate le numerose analogie – sia in termini di ratio dell'agevolazione sia per quanto concerne i requisiti soggettivi e oggettivi nonché gli aspetti tecnici e procedurali – tra la disciplina del super e dell'iper ammortamento e la disciplina del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, si rinvia ai chiarimenti forniti nella circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, redatta congiuntamente dall'agenzia delle Entrate e dal ministero dello Sviluppo Economico, riferita alla precedente disciplina del super e dell'iper ammortamento, ma i cui criteri generali, per quanto compatibile con l'evoluzione del complessivo quadro giuridico di riferimento, devono considerarsi vevoli anche agli effetti del credito d'imposta”. Con specifico riferimento alle regole per identificare la competenza temporale degli investimenti, nel corso del 2021 l'agenzia delle Entrate si è espressa con la risposta all'interpello n. 394. In un passaggio del documento di prassi si è specificato che, in merito al momento di effettuazione dell'investimento rilevante ai fini della spettanza della maggiorazione, sono da ritenersi applicabili i chiarimenti forniti

dalla circolare 4/E del 2017 che “chiarisce che l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segue le regole generali della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), secondo il quale le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, alla data della consegna o spedizione, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà.” La circolare 4/E del 2017 chiarisce che, nell'ipotesi di investimenti effettuati mediante contratti di appalto, i costi si considerano sostenuti dal soggetto committente alla data di ultimazione della prestazione. Nel caso di stati di avanzamento dei lavori, l'investimento rileva alla data in cui l'opera o la porzione d'opera è verificata e accettata dal committente.

Per i beni realizzati in economia rilevano i costi imputabili all'investimento sostenuti nel periodo agevolato, avuto riguardo ai criteri di competenza previsti dal Tuir. In caso di acquisizione dei beni in leasing, rileva la data di consegna al locatario e quindi quando il bene entra nella disponibilità giuridica di quest'ultimo. Nel caso in cui il contratto di leasing preveda la clausola di prova a favore del locatario, ai fini dell'agevolazione diventa rilevante la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario. Relativamente al tema competenza si segnalano due risposte a istanze di interpello del 2021 che potrebbero essere utili:

- la risposta n. 723 con la quale l'Agenzia ha evidenziato che in caso di contratti complessi non è sufficiente la consegna del bene mobile, ma diventa indispensabile lo svolgimento di ulteriori attività affinché si concretizzi il requisito della certezza previsto dall'art. 109

MESI IN SOSPESO

Discipline sovrapposte

Dal 16 novembre del 2020 al 30 giugno dell'anno successivo si verifica una compresenza di più regole da coordinare

4. CREDITO DI IMPOSTA PER ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO

Tipologia	Periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e 2022	Periodi d'imposta successivi fino a quello in corso al 31 dicembre 2031
Attività di ricerca e sviluppo prevista dal comma 200 della legge 160/2019	20 % Base di calcolo: Max 4 milioni	10% Base di calcolo: Max 5 milioni

comma 1 del Tuir che nel caso specifico avveniva con l'emissione di un certificato di accettazione finale attestante il collaudo finale;

- la risposta n. 712 relativa a un investimento complesso, con la quale l'Agenzia ha precisato che, quando si è in presenza di una serie di atti di investimento realizzati per mezzo di diverse e autonome acquisizioni di beni e servizi effettuate presso diversi fornitori, i costi sostenuti per la realizzazione dell'impianto devono "essere ripartiti tra i diversi periodi di imposta agevolabili – e assoggettati alla disciplina vigente pro tempore – facendo riferimento all'acquisto di ciascun bene e di ciascun servizio a esso correlato (se qualificabile come "onere accessorio"), secondo le regole generali della competenza".

Coordinamento delle discipline

Nella sovrapposizione di discipline agevolative va individuato il corretto comportamento da adottare nel caso in cui l'effettuazione degli investimenti sia ricaduta nell'arco temporale 16 novembre

2020 – 30 giugno 2021, periodo per il quale si è determinata la coesistenza del credito d'imposta introdotto dalla legge di bilancio 2021 con l'analogo credito d'imposta introdotto dalla legge di bilancio 2020. Il tema potrebbe impattare nei conteggi dei bonus della prossima dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta 2021. L'agenzia delle Entrate ha risolto il problema con una specifica risposta (3.1) della circolare 9/E del 2021 (ulteriori conferme del principio sono contenute nelle risposte agli interpelli nr. 602 e nr. 603 del 2021).

Il punto in discussione è il seguente: in base al comma 1051 della legge di bilancio 2021, il credito d'imposta spetta per gli investimenti effettuati nell'intervallo temporale che va dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2022 (o al 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione). Nel caso in cui gli investimenti rilevanti per il credito d'imposta siano ef-

5. CREDITO DI IMPOSTA PER ATTIVITÀ DI INNOVAZIONE

Tipologia	Periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2021, 2022 e 2023	Periodi d'imposta successivi fino a quello in corso al 31 dicembre 2025
Attività di innovazione tecnologica prevista dal comma 201 della legge 160/2019	10 % Base di calcolo: Max 2 milioni	5% Base di calcolo: Max 2 milioni

fettuati nell'intervallo temporale che va dal 16 novembre 2020 al 30 giugno 2021, viene a verificarsi una parziale sovrapposibilità di questa disciplina con quella prevista dall'articolo 1, commi da 184 a 197, della legge di bilancio 2020 effettuati a decorrere dal 1° gennaio 2020 e fino al 31 dicembre 2020, ovvero entro il 30 giugno 2021 sempre a condizione che entro la data del 31 dicembre 2020 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione.

Secondo l'Agenzia il coordinamento delle due discipline agevolative sul piano temporale deve avvenire distinguendo il caso degli investimenti per i quali alla data del 15 novembre 2020, e quindi anteriormente alla decorrenza della nuova disciplina, si sia proceduto all'ordine vincolante e sia stato versato l'acconto del 20 per cento (secondo lo schema della cosiddetta prenotazione), dal caso degli investimenti per i quali a tale data non risultino verificate queste condizioni.

Nel primo caso, si ritiene che gli investimenti, sempre se viene rispettato il requisito dell'effettuazione degli stessi entro il 30 giugno 2021, devono restare incardinati nella precedente disciplina di cui alla legge di bilancio 2020.

Nel secondo caso si rende applicabile la nuova disciplina introdotta dalla legge di bilancio 2021. L'agenzia delle Entrate fonda tale interpretazione sulla volontà del legislatore di anticipare gli effetti del nuovo regime agevolativo, senza attendere la naturale scadenza dell'ordinario termine del precedente regime e cioè il 31 dicembre 2020. La motivazione di questa scelta risiederebbe nella necessità di scongiurare un rallentamento degli investimenti nuovi e cioè quelli intrapresi dal 16 novembre 2020, situazione che avrebbe potuto determinarsi a causa dell'effetto annuncio, che – a seguito dell'approvazione, da parte del Consiglio dei Ministri, del disegno di legge di bilancio per l'anno 2021, avvenuta proprio il 16 novembre 2020 – avrebbe spinto i soggetti interessati ad aspettare il 1° gennaio 2021 per poter beneficiare di-

6. CREDITO DI IMPOSTA PER ATTIVITÀ DI DESIGN

Tipologia	Periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2021, 2022 e 2023	Periodi d'imposta successivi fino a quello in corso al 31 dicembre 2025
Attività di design e ideazione estetica prevista dal comma 202 della legge 160/2019	10 % Base di calcolo: Max 2 milioni	5% Base di calcolo: Max 2 milioni

rettamente di un regime in linea generale più vantaggioso.

Crediti d'imposta per ricerca e sviluppo

L'articolo 1, comma 45, della legge di Bilancio 2022, ha prorogato i crediti d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative. Si tratta delle agevolazioni previste dai commi 198-207 della legge 160/2019 e successivamente modificati dalla legge 178/2020. Di seguito evidenziamo il nuovo quadro delle agevolazioni per i prossimi periodi d'imposta ricordando che la base di calcolo dell'agevolazione deve essere sempre assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le spese ammissibili e che i limiti massimi annuali della stessa devono essere ragguagliati ad anno nel caso di periodo d'imposta di durata superiore o inferiore a 12 mesi.

❶ Per le **attività di ricerca e sviluppo previste dal comma 200** della legge

160/2019, il credito d'imposta è riconosciuto con le seguenti misure:

- per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022 viene confermata la percentuale del 2021 e quindi il beneficio sarà pari al 20%, nel limite massimo annuale di 4 milioni di euro;

- per i periodi d'imposta successivi, dal 2023 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2031, sarà fruibile un credito d'imposta in misura pari al 10%, della relativa base di calcolo nel limite massimo annuale di 5 milioni di euro (nuovo comma 203 bis, *slide 4*).

❷ Per le **attività di innovazione tecnologica previste dal comma 201** della stessa legge 160/2019, il credito di imposta viene determinato nel seguente modo:

- fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, per un importo pari al 10% della base di calcolo (quindi nella stessa misura del 2021) assunta nel limite massimo annuale di 2 milioni di euro;

- per i periodi d'imposta successivi, fino a quello in corso al 31 dicembre 2025 la misura dell'agevolazione viene ridotta al 5%, mentre la base di calcolo viene

7. CREDITO DI IMPOSTA PER INNOVAZIONE FINALIZZATA

Tipologia	Periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2021, 2022	Periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023	Periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 e 2025
Attività di innovazione tecnologica finalizzata alla realizzazione di prodotti o processi (comma 201, l. 160/2019)	15 % Base di calcolo: Max 2 milioni	10% Base di calcolo: Max 4 milioni	5% Base di calcolo: Max 4 milioni

considerata sempre nel limite massimo annuale di 2 milioni di euro (nuovo comma 203 ter, *slide 5*).

③ Per le attività di design e ideazione estetica previste dal comma 202 della legge 160/2019, il credito d'imposta viene determinato:

- fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, nella misura del 10% della base di calcolo assunta nel limite massimo annuale di 2 milioni di euro, in linea con il beneficio 2021;

- per i periodi d'imposta successivi e fino al quello in corso al 31 dicembre 2025, in misura pari al 5%, della base di calcolo assunta nel limite massimo annuale di 2 milioni di euro (nuovo comma 203 quater, *slide 6*).

④ Per le attività di innovazione tecnologica previste dal comma 201 della legge 160/2019 finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0, il credito d'imposta viene riconosciuto:

- fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022, nella misura del 2021, pari al 15%, della base di calcolo assunta nel limite massimo annuale di 2 milioni di euro;

- per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, in misura pari al 10% con una base di calcolo massima annuale di 4 milioni di euro (nuovo 203 quinquies);

- per i periodi d'imposta successivi e fino a quello in corso al 31 dicembre 2025, in misura pari al 5%, nel limite massimo annuale della base di calcolo di 4 milioni di euro (nuovo 203 sexies, *slide 7*). Nel rispetto dei massimali e a condizione della separazione analitica dei progetti e delle spese ammissibili pertinenti alle diverse tipologie di attività, continua a essere ammessa l'applicazione del beneficio anche per più attività ammissibili nello stesso periodo d'imposta.

Possibile ravvedimento per crediti d'imposta R&S già utilizzati

Con la conversione definitiva del DL 146/2021 è stata confermata la sanatoria

per gli errati utilizzi del credito d'imposta ricerca e sviluppo. I soggetti che hanno compensato il credito maturato a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, possono effettuare il riversamento dell'importo del credito utilizzato, senza applicazione di sanzioni e interessi.

L'istituto è riservato agli operatori che, nei periodi d'imposta indicati, abbiano realmente svolto, sostenendo le relative spese, attività in tutto o in parte non qualificabili come attività di ricerca e sviluppo ammissibili nell'accezione rilevante ai fini del credito d'imposta ovvero non in linea con i requisiti di territorialità delle stesse (articolo 1, comma 72, legge 145/2018). La procedura può essere utilizzata anche nel caso di errori di quantificazione o di individuazione delle spese ammissibili in violazione dei principi di pertinenza e congruità e anche nella determinazione della media storica di riferimento. L'accesso alla sanatoria è escluso nei casi in cui il credito d'imposta è stato il risultato di condotte fraudolente, di fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate, di false rappresentazioni della realtà basate sull'utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti, nonché nelle ipotesi in cui manchi la documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili. I soggetti decadono dalla procedura e le somme già versate si considerano acquisite a titolo di acconto sugli importi dovuti nel caso in cui gli uffici dell'amministrazione finanziaria, dopo la comunicazione, accertino condotte fraudolente.

Per aderire alla sanatoria si deve inviare una richiesta alle Entrate entro il 30 settembre 2022, con modalità che dovranno essere definite con un provvedimento entro il 31 maggio 2022, specificando i periodi d'imposta di ri-

ferimento, gli importi del credito da riversare e tutti gli altri dati ed elementi richiesti in relazione alle attività e alle spese ammissibili. L'importo del credito indicato nella comunicazione inviata deve essere riversato entro il 16 dicembre 2022. Il pagamento può essere effettuato anche in tre rate di pari importo, di cui la prima da versare entro il 16 dicembre 2022 e le successive 2, con cadenza annuale, maggiorate degli interessi calcolati al tasso legale. Sugli importi dovuti non si potrà avvalersi della compensazione di cui all'articolo 17 Dlgs 241/97. La procedura si perfeziona solo con l'integrale versamento di quanto dovuto per cui in caso di rateizzazione il mancato pagamento di una delle rate entro la scadenza comporta il non perfezionamento della procedura, l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti e l'applicazione di una sanzione pari al 30% degli stessi e degli interessi nella misura prevista dal Dpr 602/73, con decorrenza dalla data del 17 dicembre 2022. Il perfezionamento della procedura esclude la punibilità per il delitto di cui all'articolo 10-quarter del Dlgs 74/2000 che colpisce l'indebita compensazione con pena diversificata a seconda che riguardi crediti non spettanti (sanzione da sei mesi a due anni di reclusione) oppure crediti inesistenti (pena da 1 anno e 6 mesi a 6 anni).

Non si potrà effettuare il riversamento dei crediti nei casi in cui l'utilizzo in compensazione sia già stato accertato con atti o provvedimenti impositivi divenuti definitivi alla data di entrata in vigore del decreto (22 ottobre 2021). Nel caso di contestazioni non ancora definitive a tale data, il riversamento deve riguardare l'intero importo del credito oggetto di recupero senza applicazione di sanzioni e interessi e senza possibilità di applicare la rateazione.

REDDITO D'IMPRESA/3

La super-Ace e gli altri incentivi alle capitalizzazioni



Luca Gaiani

L'articolo 19, commi da 2 a 7, del Dl 73/2021, ha previsto, limitatamente agli incrementi di patrimonio realizzati nell'esercizio 2021, un super coefficiente del 15%, applicabile, nei limiti di una ricapitalizzazione di 5 milioni, per il calcolo della deduzione Ace prevista all'articolo 1 del Dl 201/2011.

Il beneficio ottenibile da parte di chi nel 2021 ha realizzato aumenti di patrimonio netto è estremamente rilevante. Per i soggetti Ires, si tratta di una riduzione di imposte pari al 3,6% dell'aumento di capitale, con un massimo di 180mila euro.

La super-Ace, in alternativa alla deduzione dal reddito complessivo del contribuente (modello Redditi 2022), può essere trasformata in credito d'imposta, previa comunicazione telematica all'agenzia delle Entrate.

Qualora, nel corso dei due esercizi successivi al 2021, l'incremento netto di patrimonio scenda al di sotto di quello su cui si era calcolata la super-Ace, scatta il recapture dell'agevolazione mediante variazione in aumento pari al 15% dell'incremento riassorbito.

La norma lascia aperti numerosi dubbi che derivano da un testo estremamente sintetico (su cui mancano interventi ufficiali dell'agenzia delle Entrate) e dalla mancanza di coordinamento tra il nuovo regime temporaneo e le regole ordinarie, che si applicano, anche per l'anno 2021, per la determinazione dell'agevolazione.

Aumenti di patrimonio agevolati al 15%

L'articolo 19, comma 2 del Dl 73/2021 prevede che la variazione in aumento del capitale proprio effettuata nell'esercizio 2021 (più precisamente: nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020) rispetto al saldo esistente al 31 dicembre 2020, usufruisce di un coefficiente Ace del 15% invece di quello ordinario dell'1,3%.

La variazione in aumento si determina considerando – come già in precedenza – gli accantonamenti di utili a riserve diverse da quelle non disponibili (si tratterà dell'utile dell'esercizio 2020) e i conferimenti in denaro dei soci effettuati entro l'ultimo giorno dell'esercizio 2021. Non è

1. CAMBIO DI REGOLE

Super-Ace 2021 pari al 15%

- Il decreto sostegni-bis ha fissato al 15% il coefficiente Ace per gli aumenti di patrimonio realizzati nell'esercizio 2021, fino al limite di € 5.000.000
- Il risparmio fiscale (soggetti Ires) è pari al 3,6% dell'aumento di patrimonio, con un massimo di € 180.000.

Regole applicative

- I conferimenti dei soci 2021 si quantificano senza ragguglio temporale
- Nel calcolo non si applica il limite del patrimonio netto del bilancio 2021
- La deduzione è riversata pro-quota se l'incremento di patrimonio si riassorbe entro il 2023

chiaro se possa rientrare fra gli elementi rilevanti per la super-Ace anche la riserva di rivalutazione iscritta nel bilancio 2020 (articoli 110, Dl 104/2020) per la parte "realizzata" nel 2021. La risposta 889/2021 ha infatti chiarito che l'ammortamento dei maggiori valori rende "aceabile" la riserva.

Il super coefficiente – che genera un risparmio fiscale pari al 3,6% (il 24% del 15%) dell'incremento di patrimonio – è valido nei limiti di 5 milioni e non può pertanto generare un risparmio superiore a 180.000 euro (aumenti di patrimonio superiori a quest'ultimo limite).

Il calcolo dell'incremento patrimoniale su cui applicare il 15% non è influenzato, sempre per il comma 2 dell'articolo 19, dal limite del patrimonio netto (bilancio al 31 dicembre 2021), che è previsto, per la base Ace "ordinaria", dall'articolo 11 del Dm 3 agosto 2017.

Il medesimo comma 2 stabilisce che tutti gli incrementi di capitale proprio effettuati nel periodo d'imposta 2021 rilevano a partire dal primo giorno dell'esercizio. Questa norma deroga alle regole ordinarie solo per i conferimenti in denaro dei

soci, dato che con riguardo agli utili accantonati a riserva è sempre stata prevista l'irrilevanza della data di effettuazione.

Un aumento di capitale (o un versamento in conto capitale o una rinuncia a precedenti crediti di finanziamento da parte dei soci) eseguito anche nell'ultimo giorno del 2021 si quantificherà per la super-Ace per il suo intero importo, senza alcun ragguglio temporale.

Non è chiaro se queste due disposizioni si estendano, nel periodo d'imposta 2021, anche per il calcolo dell'Ace "ordinaria" (soggetta a coefficiente dell'1,3%). Il limite del patrimonio netto è letteralmente disapplicato solo per la super-Ace (la norma lo prevede «ai fini del presente comma»), mentre il mancato ragguglio temporale dei conferimenti dei soci pare essere riferito, sempre letteralmente, all'intera disciplina Ace per l'esercizio 2021, quindi anche ad aumenti di capitale che superano la soglia di 5 milioni. La questione attende una conferma ufficiale.

In ogni caso, la super-Ace si affianca e non sostituisce l'Ace ordinaria. Il calcolo dell'agevolazione per l'esercizio 2021 (mod.

2. L'ALTERNATIVA

Deduzione o credito di imposta

- La Super-Ace si utilizza come deduzione dall'imponibile nel mod. Redditi 2022
- Alternativamente, si può convertire in credito di imposta, anche prima della dichiarazione dei redditi, applicando le aliquote Irpef o Ires

Richiesta di conversione

- Il credito di imposta si compensa in F24, senza limiti di importo, oppure può essere richiesto a rimborso o ceduto a terzi
- Per usufruire del credito, occorre una comunicazione telematica, attendendo il successivo riconoscimento da parte delle Entrate

Redditi 2022) finirà dunque per sdoppiarsi: per gli incrementi stratificati dal 2011 al 2020, la deduzione si determinerà ancora con il "vecchio" coefficiente dell'1,3%; questa percentuale si applicherà anche sugli aumenti di patrimonio del 2021 che eccedono i 5 milioni; per gli incrementi del 2021, fino a 5 milioni, la percentuale sarà del 15%.

Calcolo super-Ace, distribuzioni di riserve e sterilizzazioni antielusive

La norma, limitandosi a disciplinare l'aumento di patrimonio su cui si applica la super-Ace, non effettua alcun coordinamento tra il calcolo dell'agevolazione potenziata e le altre regole dell'Ace ordinaria. In particolare, posto che anche per la super-Ace valgono gli elementi decrementativi previsti dal Dl 201/2011, ci si deve interrogare come essi operino effettivamente sull'una e sull'altra parte di somme agevolate.

Il dubbio riguarda sia le riduzioni ordinarie (distribuzioni di riserve e rimborsi di capitale), disciplinate dall'articolo 5, comma 4, del Dm 3 agosto 2017, sia la sterilizzazione per l'incremento di titoli non partecipativi (articolo 5, comma 3 del Dm),

sia, infine, riduzioni e sterilizzazioni antielusive previste dall'articolo 10 del Dm.

Occorre stabilire se queste riduzioni o sterilizzazioni operino prioritariamente sulla base Ace ordinaria (in particolare su quella accumulata fino al 31 dicembre 2020), oppure sulla base della super-Ace, oppure ancora in modo proporzionale sulle due basi.

Vediamo un primo esempio riferito alle riduzioni di patrimonio con rimborso ai soci.

Alfa ha accumulato nel mod. Redditi 2021 una base Ace di 100.000 (costituita da incrementi netti realizzati tra il 2011 e il 2020). Alfa non possiede titoli non partecipativi e neppure ha maturato riduzioni o sterilizzazioni antielusive. Nel corso del 2021 la società effettua un aumento di capitale in denaro per 500.000 e procede alla distribuzione di una riserva di utili per 90.000.

La base Ace complessiva del 2021 (mod. redditi 2022) è così suddivisa:

- Base Ace ordinaria maturata al 31 dicembre 2020 pari a 100 mila
- Componenti positivi super-Ace 2021 pari a 500.000

3. QUESTIONI IN SOSPESO

La convivenza con l'Ace «ordinaria»

- Sulla base Ace formatasi fino al 31/12/2020 e sugli incrementi 2021 eccedenti la soglia di € 5 milioni si applica il coefficiente 1,3%
- Versamenti 2021 senza ragguglio temporale per l'Ace «ordinaria»?
- Il 15% si applica agli incrementi di patrimonio del 2021 calcolati al netto delle distribuzioni di riserve o capitale ai soci del medesimo anno

Ace e riserva di rivalutazione

- La riserva di rivalutazione del DI 104/2020 genera base Ace 2021 per la quota di ammortamento iscritta a bilancio sui maggiori valori (risp. 889/2021). Da chiarire se tale importo sconti il coefficiente del 15%

- Componenti negativi 2021 pari a 90.000.

L'elemento negativo di cui al punto 3 va portato a riduzione della Base Ace ordinaria (punto 1), oppure della base super-Ace 2021 (punto 2) o in proporzione ai due importi?

Nel primo caso la deduzione 2021 sarà la seguente:

- Ace ordinaria: $[(100.000 - 90.000) \times 1,3\%] = 130$
- Super-Ace: $(500.000 \times 15\%) = 75.000$

Nel secondo caso la deduzione 2021 si calcolerà, invece, come segue.

- Ace ordinaria: $(100.000 \times 1,3\%) = 1.300$
- Super-Ace: $[(500.000 - 90.000) \times 15\%] = 61.500$

Nel terzo caso, la deduzione 2021 sarà la seguente.

- Imputazione proporzionale delle riduzioni all'Ace ordinaria: $[100.000 : (100.000 + 500.000)] = 16,67\%$
- $(90.000 \times 16,67\%) = 15.000$
- Ace ordinaria: $[(100.000 - 15.000) \times 1,3] = 1.105$
- Super-Ace: $[(500.000 - 85.000) \times 15\%] = 62.250$

Poiché la norma prevede un recapture dell'agevolazione in caso di successive riduzioni di patrimonio, operando prioritariamente sull'incremento soggetto a super-Ace, si potrebbe ritenere che, adottando un'interpretazione analogica, anche le riduzioni di patrimonio con rimborso ai soci effettuate nel 2021 vadano preventivamente addossate alla base della super-Ace 15%, con una sorta di "effetto LIFO" secondo cui gli incrementi più recenti sono i primi a essere assorbiti dalle riduzioni successive. Il metodo corretto, seguendo questa tesi, sarebbe dunque il secondo. La descritta regola "LIFO" sarebbe peraltro inapplicabile nel diverso caso in cui, si cumulino, nello stesso anno 2021, incrementi lordi sia di base super-Ace (5 milioni) che di base Ace ordinaria (oltre la soglia di 5 milioni). In questa ipotesi, si potrebbe ritenere che le riduzioni di patrimonio con rimborso ai soci vadano imputate al totale degli incrementi lordi, erodendo con ciò, matematicamente, innanzitutto la parte sopra soglia. Ad esempio, se nel 2021 viene effettuato un aumento di capitale sociale per 6 milioni, con distri-

buzione di una riserva di utili di 800.000, questa riduzione dovrebbe essere accollata al totale di 6 milioni che dunque scenderebbe a 5.200.000 di cui 5.000.000 soggetti al coefficiente 15% e 200.000 (sommati alla base Ace pregressa) all'1,3%.

Un ulteriore interrogativo riguarda l'imputazione, nel calcolo degli incrementi rilevanti per la super-Ace 15%, di riduzioni e sterilizzazioni antielusive, nonché della sterilizzazione per titoli e valori mobiliari non partecipativi. Anche per l'allocatione di questa posta decrementativa, dalla lettura dell'articolo 19 del Dl non si trae un criterio di priorità, neppure in via analogica, dato che l'insorgenza, negli anni successivi al 2021, di ipotesi di sterilizzazione o riduzione non incide retroattivamente sulla super-Ace a differenza come detto delle distribuzioni di patrimonio ai soci.

Si dovrebbe allora ritenere che le riduzioni e le sterilizzazioni (sia per l'incremento di titoli, che antielusive), per gli importi già presenti al termine del 2020, vadano sempre sottratte dalla base Ace pregressa fino eventualmente ad azzerarla. Le riduzioni e le ulteriori sterilizzazioni che sono sorte (o incrementate) nel 2021 dovrebbero essere imputate alla base Ace ordinaria e alla super-Ace con metodo proporzionale, oppure agli incrementi netti del 2021 (metodo Lifo).

Supponiamo ad esempio che Beta, al 31 dicembre 2020, abbia maturato incrementi patrimoniali (2011-2020) per 300.000 con una riduzione per versamento in conto capitale a una controllata di 50.000. Nel corso del 2021 la società effettua un aumento di capitale in denaro per 600.000 e procede a erogare un ulteriore versamento in conto capitale alla controllata per 90.000. Il conferimento ante 2021 viene imputato tutto a riduzione della base Ace pregressa mentre il nuovo conferimento alla controllata si imputerà proporzionalmente (un terzo – due terzi) a riduzione degli incrementi pregressi e nuovi.

- Ace ordinaria: (300.000 – 50.000 –

30.000) = 220.000 (coefficiente 1,3%).

- Super-Ace: (600.000 – 60.000) = 540.000 (coefficiente 15%).

L'esempio della slide n. 5 illustra l'altro metodo.

Il recapture dell'agevolazione

La norma prevede particolari meccanismi di recapture della super-Ace laddove, entro il secondo esercizio successivo a quello agevolato, e dunque entro il 31 dicembre 2023 per chi ha esercizio solare, la variazione incrementativa del 2021 sia riassorbita in tutto o in parte.

Il comma 5 dell'articolo 19 stabilisce che se la variazione in aumento del capitale proprio rispettivamente del primo e del secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021 risulta inferiore alla variazione in aumento calcolata nel 2021, occorre effettuare una variazione in aumento (rispettivamente nel 2022 e/o nel 2023) pari alla differenza riassorbita.

La scelta di trattenere l'incremento patrimoniale che ha usufruito della super-Ace dovrà essere attentamente valutata in quanto, con il 31 dicembre 2022, scadrà il periodo transitorio della nuova tassazione dei dividendi erogati a persone fisiche titolari di partecipazioni qualificate. La distribuzione, entro tale data, di riserve formate da utili ante 2018 sconterà ancora il precedente regime di concorso parziale alla formazione del reddito secondo quanto stabilito dal Dm 26 maggio 2017.

Ad esempio, si ipotizzi che Gamma, nel mese di settembre del 2021, abbia eseguito un aumento di capitale di 2.500.000 su cui spetta (in assenza di sterilizzazioni o riduzioni antielusive) una deduzione Ace pari a 375.000 che viene esposta nel mod. Redditi 2022. Nel corso del 2022, Gamma accantona a riserva l'utile del 2021 per 500.000 e distribuisce ai soci riserve per 900.000. L'incremento 2021 si riduce pertanto di 400.000 (da 2.500.000 a 2.100.000). Nella dichiarazione 2023,

IL RECAPTURE

Stop ai vantaggi ai contribuenti

Il premio fiscale della Super-Ace si riduce se entro due anni l'incremento che è stato realizzato nel corso del 2021 viene riassorbito in tutto o in parte

4. RIDUZIONI E STERILIZZAZIONI ANTIELUSIVE

- Dubbi sulla imputazione delle riduzioni e sterilizzazioni antielusive tra Super-Ace e base Ace ordinaria pregressa o base Ace ordinaria del 2021 (incrementi superiori a € 5 milioni)
- Possibile soluzione:
 - (a) le riduzioni e le sterilizzazioni già esistenti al 31/12/2020 si imputano esclusivamente alla base Ace pregressa
 - (b) le nuove riduzioni e le nuove (o ulteriori) sterilizzazioni del 2021 si portano in diminuzione degli aumenti di patrimonio dell'anno e riducono (anche) la Super-Ace

Gamma deve aumentare l'imponibile del 15% di 400.000 e, dunque, di 60.000.

L'articolo 19 nulla precisa sul possibile ripristino, per l'importo che genera il recapture del 15%, della deduzione ordinaria dell'1,3%. In assenza di super-Ace, il contribuente avrebbe, infatti, usufruito della deduzione ordinaria e tale deduzione non sarebbe venuta meno retroattivamente nel caso di decrementi di patrimonio di anni successivi.

Un altro aspetto poco chiaro riguarda la sorte della super-Ace con riguardo al calcolo delle deduzioni degli esercizi successivi al 2021. In primo luogo, ci si chiede se la deduzione quantificata con il 15%, laddove non sfruttata per incapienza di reddito complessivo netto e neppure convertita in credito d'imposta, sia riportabile al 2022 al pari di quella ordinaria. In assenza di regole specifiche, è da ritenere che la risposta sia positiva.

Un ulteriore interrogativo riguarda la base super-Ace formatasi nel 2021. Non è chiaro se il beneficio si esaurisca nel 2021 o se questa base super-Ace continui a produrre i suoi effetti nel 2022 (cumulandosi

con quella formatasi fino al 2020) e negli anni successivi per generare deduzioni ordinarie. Anche su questo aspetto la legge è carente e occorrerà una precisa indicazione delle Entrate.

La conversione in credito d'imposta e la comunicazione telematica

La super-Ace del 15% potrà essere utilizzata come deduzione dal reddito complessivo netto nel modello Redditi 2022, sommandosi di fatto alla deduzione ordinaria Ace (e alle deduzioni riportate a nuovo da precedenti esercizi in quanto superiori al reddito complessivo netto).

In alternativa, la deduzione da super-Ace 2021 potrà essere fruita mediante credito d'imposta determinato con l'aliquota del contribuente valida per il 2020 (24% per i soggetti Ires). Il credito potrà essere utilizzato in F24 solo dopo aver effettuato la comunicazione telematica mediante il modello approvato con provvedimento delle Entrate del 17 settembre 2021. Il provvedimento prevede che le comunicazioni possono essere inviate fino alla

5. RIDUZIONI E STERILIZZAZIONI: UN ESEMPIO

• Incrementi patrimonio al 31/12/2020:	1.000.000
• Riduzioni e sterilizzazioni 2011-2020:	100.000
• Incrementi patrimonio 2021:	5.500.000
• Nuove riduzioni e sterilizzazioni 2021:	400.000
• Incremento netto 2021: (5.500.000 – 600.000) =	4.900.000
• Super-Ace (inferiore a 5.000.000)	4.900.000
• base Ace «ordinaria»: (1.000.000-100.000) =	900.000

scadenza del termine per la dichiarazione dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020 (in genere 30 novembre 2022). L'Agenzia rilascia la ricevuta di accettazione entro 5 giorni, comunicando poi, nei 30 giorni successivi all'invio, il riconoscimento oppure il diniego del credito che può essere compensato solo dopo la conferma. Se il tax credit supera 150mila euro (e dunque in presenza di aumenti di capitale superiori a 4.166.667), occorre la verifica antimafia e i tempi di conferma delle Entrate si allungano.

Per la compensazione di questo credito da super-Ace non valgono limiti di importo previsti da altre disposizioni. Il credito può, in alternativa alla compensazione, essere ceduto ad altri soggetti (e il cessionario può usufruirne con le stesse modalità del cedente) o chiesto a rimborso. Facciamo un esempio. Delta, in data 30 settembre 2021, riceve dai soci un versamento in conto capitale di 1.000.000. La deduzione derivante dalla super-Ace è pari a 150.000 (15%

di 1.000.000). Delta, in data 2 febbraio 2022, effettua la comunicazione dell'opzione per la conversione in credito di imposta per un importo pari a $(150.000 \times 24\%) = 36.000$. In data 25 febbraio, la società riceve la conferma del e dal 16 marzo 2022 compensa in F24.

Novità per il bonus aggregazioni

Due novità contenute nella legge di bilancio 2022 interessano gli incentivi alle aggregazioni aziendali. Il comma 70 della legge 234/2021 proroga al 30 giugno 2022 il termine per le aggregazioni aziendali che danno diritto alla conversione delle Dta, ma introduce un tetto di 500 milioni di euro per la fruizione del bonus. Il successivo comma 71, invece, cancella l'affrancamento gratuito dei disavanzi che il decreto crescita del 2019 concedeva fino al 31 dicembre 2022.

Il comma 70 della legge 234 modifica il comma 234 della legge 178/2020, che consente la trasformazione di talune attività per imposte anticipate (Dta) in crediti d'imposta in presenza di aggregazio-

6. SUPER-ACE ED ESERCIZI SUCCESSIVI

- Se l'incremento di patrimonio del 2021, su cui si era determinata la Super-Ace del 15%, viene in tutto o in parte riassorbito da riduzioni per rimborsi ai soci nel 2022 e/o nel 2023, la deduzione va riversata effettuando una variazione in aumento pari al 15% della differenza. Chi aveva convertito in credito, effettua un rimborso in proporzione
- Il venir meno della Super-Ace influisce sull'opportunità di distribuire, entro il 31/12/2022, le riserve di utili «ante 2018» per avvalersi del regime transitorio dei dividendi su partecipazioni qualificate
- Gli incrementi di patrimonio del 2021 dovrebbero entrare nel calcolo dell'Ace «ordinaria» degli anni successivi

ni tra imprese indipendenti. La modifica introduce un tetto in valore assoluto di 500 milioni di euro all'importo delle Dta trasformabili in credito d'imposta, tetto che si aggiunge al precedente limite percentuale (confermato) pari al 2% della somma delle attività dei partecipanti alle operazioni di fusione o di scissione. In caso di aggregazione realizzata mediante conferimento di azienda, il 2% è riferito alle attività oggetto di conferimento.

La relazione illustrativa al Ddl ha precisato che il limite di 500 milioni si applica alla singola operazione di aggregazione posta in essere e non al complesso delle operazioni realizzate, con riferimento a diversi soggetti, da una stessa società.

Viene inoltre stabilito che, se alle operazioni di aggregazione partecipano società controllanti capogruppo, obbligate a redigere il consolidato, per calcolare le Dta trasformabili in credito d'imposta si considerano le attività risultanti dall'ultimo bilancio consolidato disponibile.

Un'ulteriore modifica prevede che le

perdite le cui Dta possono essere trasformate in credito d'imposta, in caso di consolidato fiscale, sono quelle complessivamente riportate a nuovo dal controllante (articolo 118 del Tuir).

L'ambito temporale della norma, che originariamente riguardava fusioni, scissioni e conferimenti di azienda il cui progetto sia stato approvato entro il 31 dicembre 2021, viene portato al 30 giugno 2022. Nel caso di acquisizione entro il 30 giugno 2022 e successiva fusione, l'aggregazione potrà infine effettuarsi entro due anni (anziché uno) dall'acquisizione.

Infine, si interviene sull'articolo 11 del Dl 34/2019 che consentiva l'affrancamento gratuito dei disavanzi o dei maggiori valori evidenziati in operazione di fusione, scissione o conferimento di azienda effettuate fino al 31 dicembre 2022. Questa data viene anticipata a fine 2021, con la conseguenza che le aggregazioni ultimate nel 2022 (ancorché avviate nel 2021) non saranno più agevolabili.

GLI SCONTI PER LA CASA/1

Bonus edilizi e 110%: nuovo calendario e requisiti di accesso



**Luca
De Stefani**

Grazie alla legge di bilancio 2022 (legge 30 dicembre 2021, n. 234) il super bonus del 110% spetterà nella misura del 110% per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2023, al 70% per quelle sostenute nell'anno 2024 e al 65% per quelle sostenute nell'anno 2025 (articolo 119, comma 8-bis, Dl n. 34/2020), nei seguenti casi:

- per «interventi effettuati dai condomini» sulle parti comuni condominiali;
- per interventi effettuati dal cosiddetto «unico proprietario», cioè dalle «persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, con riferimento agli interventi su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche»; per i proprietari unici, quindi, non è più prevista la proroga dal 1° luglio 2022 al 31 dicembre 2022, condizionata all'effettuazione dei lavori per almeno il 60% «dell'intervento complessivo» entro il 30 giugno 2022;
- per interventi effettuati dalle «perso-

ne fisiche sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso condominio o dello stesso edificio», cioè interventi «trainati» (oltre che quelli «trainanti», rari, ma possibili) sulle singole unità immobiliari del condominio ovvero dell'edificio del suddetto «unico proprietario» (come, ad esempio, la sostituzione delle finestre dei singoli appartamenti o la sostituzione della propria caldaia autonoma);

- per le Onlus, le organizzazioni di volontariato (Odv) e le associazioni di promozione sociale (Aps). Non è stata prevista alcuna proroga alla scadenza del 30 giugno 2022 per le associazioni e le società sportive dilettantistiche per gli spogliatoi.

Villette

Per gli interventi effettuati dalle persone fisiche, non imprenditori o professionisti, su unità immobiliari unifamiliari, il super bonus del 110%, in vigore per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 30 giugno 2022, può spettare «anche» per le spese sostenute

1. PROROGHE DEL SUPER BONUS DEL 110%

Ecobonus, barriere architettoniche, sisma bonus, fotovoltaico, sistemi di accumulo e colonnine per ricarica veicoli elettrici, tutti al 110% per:

- **Condomini, proprietari unici (da 2 a 4 unità), Onlus, Odv e Aps:** fino al 2023 (2024: 70% e 2025: 65%), su parti comuni e su appartamenti.
- **Unifamiliari:** fino al 31.12.2022 se Sal per almeno il 30% dell'«intervento complessivo» entro il 30.06.2022.
- **IACP e cooperative:** super ecobonus del 110% fino al 30.06.2023 o super bonus del 110% fino al 31.12.2023 se Sal del 60% al 30.06.2023.
- **Ripartizione della detrazione:** 5 quote annuali dal 01.07.2020 al 31.12.2021 e 4 quote dal 01.01.2022.

entro il 31 dicembre 2022, a condizione che al 30 giugno 2022 siano stati effettuati i lavori per almeno il 30% dell'«intervento complessivo», in base al Sal e indipendentemente dal pagamento (risposte 24 novembre 2021, n. 791 e 9 novembre 2020, n. 538).

Sono state superate, pertanto, le limitazioni previste dalle prime bozze della legge di bilancio, secondo le quali la proroga era prevista per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022 solo nei seguenti casi, alternativi:

- in caso di presentazione prima del 1° ottobre 2021 della Cila o della Cilas;
- in caso di persona fisica con Isee non superiore a 25.000 euro annui e con unità immobiliare adibita ad abitazione principale;
- in caso di intervento di demolizione e ricostruzione di edifici, con le formalità amministrative per l'acquisizione del titolo abilitativo già avviate al 30 settembre 2021.

Proroga per IACP e cooperative

Gli IACP potranno beneficiare del super

ecobonus del 110% anche per le spese sostenute nei primi 6 mesi del 2023. In alternativa, potranno beneficiare del super bonus del 110% per tutti gli interventi anche per le spese sostenute nel 2023, se alla data del 30 giugno 2023 saranno effettuati lavori per almeno il 60% dell'intervento complessivo. Ciò anche se effettuati dalle persone fisiche sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso edificio degli IACP (art. 119, commi 3-bis e 8-bis, Dl 34/2020).

Grazie alla legge di bilancio 2022, queste due proroghe, già previste per gli IACP, al 30 giugno 2023 ovvero al 31 dicembre 2023, valgono anche per le cooperative di abitazione a proprietà indivisa, per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci, indicate nell'articolo 119, comma 9, lettera d), Dl 34/2020.

Ripartizione della detrazione

Solo «per la parte di spese sostenuta dal 1° gennaio 2022», la detrazione del super bonus del 110% dovrà essere ri-

2. PROROGHE DEGLI ALTRI BONUS EDILI

Fino al **31.12.2024** per:

- 50% per il **bonus casa**;
- 50-70-75-80-85% per il **sisma bonus ordinario**;
- 50% per il **bonus mobili e grandi elettrodomestici**, con un limite di spesa di 10.000 euro per il 2022 e 5.000 euro per il 2023 e 2024;
- 36% per il **bonus giardini**;
- 50-65-70-75-80-85% per l'**ecobonus**.

Bonus facciate del 90% nel 2020 e 2021, prorogato al 2022, ma al 60%.

Bonus colonnine ordinario del 50%, stop con il 31.12.2021.

partita in 4 quote annuali di pari importo, a differenza delle 5 quote previste per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021.

Le altre proroghe

La legge di bilancio 2022 ha prorogato al 31 dicembre 2024 anche queste detrazioni:

- 50% per il recupero del patrimonio edilizio;
- 50-70-75-80-85% per il sisma bonus ordinario;
- 50% per il bonus mobili e grandi elettrodomestici, con limite di spesa diminuito rispetto al 2021 da 16mila a 10mila euro per il 2022 e a 5mila euro per il 2023 e 2024; i grandi elettrodomestici, che fino al 2021 dovevano essere di classe energetica non inferiore alla A+ (A per i forni), dal 2022 sono agevolati solo se non inferiori alla classe E per le lavatrici, lavasciugatrici e lavastoviglie, F per i frigoriferi, congelatori e le altre apparecchiature per le quali è prevista l'etichetta energetica, A per i forni;
- 36% per il bonus giardini;

- 50-65-70-75-80-85% per l'**ecobonus ordinario**.

Il bonus facciate, invece, rimasto in vigore con la percentuale di detrazione del 90% nel 2020 e nel 2021, è stato prorogato a tutto il 2022, ma ridotto al 60 per cento.

Il bonus colonnine ordinario, la cui detrazione era pari al 50%, in 10 anni (articolo 16-ter del Dl 63/2013), non è stato prorogato oltre il 31 dicembre 2021 (tranne se trainato al 110% dal super ecobonus).

Le barriere architettoniche

Per le spese «sostenute» dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022 per la realizzazione di interventi direttamente finalizzati al superamento e all'eliminazione di barriere architettoniche in edifici già esistenti, nel rispetto dei requisiti previsti dal decreto del ministro dei Lavori pubblici del 14 giugno 1989, n. 236, da parte dei «contribuenti», è riconosciuta una «detrazione dall'imposta lorda» (da ripartire in 5 quote annuali di pari importo), del 75% su un ammontare com-

3. NUOVA DETRAZIONE PER ELIMINAZIONE DI BARRIERE ARCHITETTONICHE

- Detrazione del 75% per le spese sostenute nel 2022 dai «**contribuenti**» per il superamento e l'eliminazione di «barriere architettoniche in edifici già esistenti».
- Da ripartire in **5 quote annuali** di pari importo.
- **Spesa massima:**
 - 50.000 euro per unifamiliari o unità immobiliari di plurifamiliari, funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi;
 - 40.000 euro moltiplicati per il n. di unità di edificio da 2 a 8 unità;
 - 30.000 euro moltiplicati per il n. di unità di edificio se più di 8 unità.
- Possibile opzione per la cessione del credito o lo sconto in fattura.

plussivo di spesa non superiore a:

- 50mila euro per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno;
- 40mila euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da due a otto unità immobiliari;
- 30mila euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da più di otto unità immobiliari (nuovo articolo 119-ter del decreto legge 34/2020).

Anche per la nuova detrazione del 75%, prevista solo per il 2022 dall'articolo 119-ter del DL 34/2020, è possibile l'opzione per la cessione del credito o per lo sconto in fattura.

Visto di conformità, Redditi e 730

Anche ai fini della detrazione diretta nella dichiarazione dei redditi del super bonus del 110% (non per la detrazione

diretta dei bonus diversi dal 110%) e non solo ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto in fattura, è necessario il rilascio del visto di conformità nel modello Redditi o nel 730, per i pagamenti dal 12 novembre 2021, agevolati con il criterio di cassa ovvero per le «fatture emesse» dal 12 novembre 2021 (a prescindere dal periodo di imputazione della spesa), per le imprese, le società e gli enti commerciali che applicano solitamente il criterio di competenza. Questo nuovo visto, però, non è necessario nei casi di:

- «dichiarazione presentata direttamente dal contribuente» alle Entrate, attraverso la dichiarazione precompilata predisposta dall'agenzia (modello 730 o modello Redditi);
- ovvero «tramite il sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale».

Questo nuovo visto di conformità non è richiesto, pertanto, per le spese relative all'anno 2020 indicate nella dichiarazione dei redditi relativa al medesimo anno 2020 (modello 730/2021 o modello Redditi 2021), neanche se pre-

sentata dopo l'11 novembre 2021 o di integrativa relativa al 2020.

Questo visto non va richiesto in relazione all'intera dichiarazione in cui la detrazione è indicata, ma può riferirsi solo ai dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla stessa. Resta fermo che il contribuente è tenuto a richiedere il visto di conformità sull'intera dichiarazione nei casi normativamente previsti, come ad esempio se presenta il modello 730 a un Caf o a un professionista abilitato o se desidera utilizzare in compensazione i crediti Irpef o Ires (e relative addizionali) di Redditi per importi superiori a 5mila euro annui.

Quest'ultimo visto sull'intera dichiarazione Redditi o sul 730 assorbe quello specifico per il super bonus del 110%.

Detrazione al 110%

È detraibile al 110% anche il costo per il rilascio del visto di conformità obbligatorio per la detrazione diretta in dichiarazione dei redditi per il super bonus del 110% dal 12 novembre 2021 (circolare del 29 novembre 2021, n. 16/E, paragrafo 1.1.1).

Altri bonus in Redditi o 730

Per la detrazione diretta in dichiarazioni dei redditi o nel 730 dei bonus edili diversi da quelli agevolati al 110% non è necessario né il visto di conformità né la nuova asseverazione di congruità delle spese. Questi, invece, sono necessari per le comunicazioni inviate alle Entrate dal 12 novembre 2021 (tranne nei casi in cui la fattura, i pagamenti e l'accordo stipulato tra il cedente e il cessionario siano precedenti a tale data) per i bonus non agevolati al 110% che sono anche potenzialmente cedibili o scontabili in fattura.

Nel caso del bonus facciate eco con i lavori iniziati dal 6 ottobre 2020, comunque, l'asseverazione di congruità

rimane necessaria anche per l'utilizzo diretto in dichiarazione della detrazione, in quanto già contenuta nell'asseverazione che il tecnico abilitato è tenuto a rilasciare (circolare del 29 novembre 2021, n. 16/E, paragrafo 1.2).

Le pertinenze

Il bonus casa, l'ecobonus e il sismabonus, ordinari o super al 110%, possono essere fruiti anche se i lavori vengono effettuati solo su una pertinenza e «independentemente dalla circostanza che l'intervento interessi anche il relativo edificio residenziale principale» (circolare 22 dicembre 2020, n. 30/E, risposta 4.1.1 e risposta del 13 dicembre 2021, n. 806, circolare dell'8 agosto 2020, n. 24/E, paragrafo 2).

Naturalmente, in questo caso, per il risparmio energetico (anche super) è necessario che nella pertinenza vi sia un impianto di riscaldamento.

● **Pertinenze staccate.** Secondo la risposta del 13 dicembre 2021, n. 806, il super sisma bonus del 110% può essere fruito anche se i lavori vengono effettuati su due pertinenze autonomamente accatastate (un'autorimessa e una cantina) «situate in un fabbricato accessorio e separato dal predetto fabbricato principale, ma ubicato nella medesima area cortiliva». L'interpretazione è estendibile anche al bonus casa, al sismabonus ordinario e, in caso di pertinenze riscaldate (Faq Enea 3.B del 25 gennaio 2021 e interrogazione parlamentare del 7 luglio 2021, n. 5-06256), anche all'ecobonus, ordinario o super.

Limiti di spesa

● **Parti comuni condominiali.** Se l'ecobonus o il sisma bonus (ordinari o super) sono effettuati sulle parti comuni «condominiali», il limite di spesa va moltiplicato per il «numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio». Quindi va effettuato tenendo conto anche delle pertinenze (risposte nn.

SENZA VISTO

Quando non serve la conformità

Il visto non è necessario quando il contribuente invia la dichiarazione precompilata o utilizza l'assistenza fiscale del sostituto

4. VISTO DI CONFORMITÀ IN REDDITI O 730 PER IL SUPER BONUS

- Dal 12.11.2021, serve anche per la **detrazione diretta** (non solo per cessione o sconto in fattura) del super bonus, tranne se invio:
 - del 730 o di Redditi, precompilati, direttamente dal contribuente;
 - del 730 tramite il sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale.
- Visto **solo per il super bonus** ovvero **assorbito** da quello del 730 (Caf o professionista) o di Redditi per compensare più di 5.000 euro.
- **Detraibile** al 110% anche questo visto di conformità.
- **No visto o asseverazione di congruità** per la **detrazione dei bonus edili non 110%** (tranne congruità per facciate eco dal 06.10.2020).

1 e 11 date dall'agenzia delle Entrate a Telefisco 2020 sul 110%).

● **Parti comuni non condominiali.** In caso di unico proprietario di un edificio composto da più unità immobiliari (diverse dalle pertinenze), per l'ecobonus e il sisma bonus ordinari, oltre che per il super bonus del 110% per gli edifici da 2 a 4 unità (diverse dalle pertinenze), «le eventuali pertinenze alle unità immobiliari» rilevano per il calcolo dei limiti massimi di spese degli «interventi realizzati sulle parti comuni» non condominiali (risposte del 10 giugno 2020, n. 175, del 10 giugno 2020, n. 175 e 293/2019, circolare del 31 maggio 2019, n. 13/E, a pagina 316). Per il superbonus, invece, non è agevolato l'unico proprietario (persona fisica), anche in comproprietà, di un edificio composto da più di quattro unità immobiliari distintamente accatastate (diverse dalle pertinenze).

● **Parti comuni di unità principale e pertinenza.** Le risposte del 19 febbraio 2019, n. 62 (sisma bonus) e 29 settembre 2020, n. 419 (ecobonus e sisma bo-

nus), hanno confermato che se l'edificio è costituito esclusivamente da un'unità abitativa e da pertinenze, non sono ravvisabili elementi dell'edificio qualificabili come «parti comuni». Pertanto, «gli interventi realizzati sulle pertinenze non godono di un autonomo limite di spesa».

● **Per lavori eco sulle parti comuni non riscaldate.** Solo ai fini del calcolo dei limiti di spesa agevolabili con l'ecobonus (anche al 110%) per i lavori sulle parti comuni è irrilevante la circostanza che le pertinenze (situate nel condominio) siano o meno servite dall'impianto termico (per il super ecobonus, per la circolare del 22 dicembre 2020, n. 30/E, risposta 4.4.5 e le risposte 8 febbraio 2021, n. 90 e 16 marzo 2021, n. 175).

● **Per parti comuni: le pertinenze.** Ai fini del calcolo dei limiti di spesa agevolabili per i lavori sulle parti comuni di un condominio, non devono essere considerate le pertinenze collocate in un edificio diverso da quello oggetto degli interventi, in quanto rilevano solo quelle pertinenze che sono situate nello stesso edificio.

5. PERTINENZE: UNITÀ AGEVOLATE? RILEVANO PER I LIMITI DI SPESA?

- Bonus casa, eco e sisma (anche super), per **lavori su sole pertinenze** (risp. 806/21), solo riscaldate se eco. Anche se **staccate** (risp. 806/21)
- **Limiti di spesa per le parti comuni:**
 - ✓ condominali: anche le pertinenze per ecobonus o sisma bonus (ordinari o super);
 - ✓ non condominali: anche le pertinenze per l'ecobonus o il sisma bonus ordinari + super bonus per l'unico proprietario di edificio da 2 a 4 unità (qui senza pertinenze);
 - ✓ di un edificio composto solo da un'unità principale e la pertinenza: no pertinenze;
 - ✓ se per lavori eco (anche super): rilevano le pertinenze anche se non riscaldate;
 - ✓ rilevano pertinenze solo se non staccate (risp. 806, 175 e 90 del 2021, circ. 30/20).

Le finestre

● **Aumento e spostamenti.** È possibile fruire dell'ecobonus (ordinario o super) «anche nell'ipotesi di interventi di spostamento e variazione dimensionale degli infissi», solo «a condizione che la superficie totale degli infissi nella situazione post intervento sia minore o uguale di quella ex ante» (risposte dell'agenzia delle Entrate del 16 novembre 2021, n. 780 e del 30 luglio 2021, n. 524). In caso di demolizione e ricostruzione di un edificio, invece, è possibile anche l'aumento delle dimensioni (risposta 22 giugno 2021, n. 423).

● **Grate.** Spetta l'ecobonus (ordinario o super) per l'installazione di grate alle finestre, solo se questo intervento è «strettamente collegato alla realizzazione e al completamento dell'intervento agevolato», come appunto la sostituzione delle finestre. In alternativa, è possibile beneficiare del «bonus casa» del 50%, nell'ambito dei «lavori finalizzati alla prevenzione del rischio del compimento di atti illeciti da parte di terzi» senza cessione del credito o sconto in fattura.

Contatori a defalco e unità funzionalmente dipendenti

Le unità immobiliari di un edificio non possono ritenersi «funzionalmente indipendenti», se gli impianti (acqua, energia elettrica e gas) sono di proprietà delle singole abitazioni dall'interno delle stesse fino al punto di installazione dei contatori, mentre sono di proprietà condivisa per le tratte che vanno dai predetti contatori fino all'allaccio condominiale, neanche se i contatori, ad esempio per l'energia elettrica, sono cosiddetti «a defalco», al fine di consentire la ripartizione delle spese tra le varie unità, in base ai consumi effettivi.

Bonus facciate

● **Le condizioni.** Gli interventi agevolati con il bonus facciate devono essere finalizzati al recupero o restauro della «facciata esterna» degli edifici esistenti; quindi, possono essere effettuati solo sull'involucro esterno visibile dell'edificio, cioè sia sulla parte anteriore, frontale e principale dell'edificio, sia sugli altri lati dello stabi-

6. PRASSI SEMPRE IN EVOLUZIONE

- **Ecobonus (ordinario o super)** anche per:
 - spostamento e variazione dimensionale delle finestre, ma stessa superficie totale (risp. 780/21, 524/21). Anche aumento per demolizione-ricostruzione (risp. 423/21);
 - **grate alle finestre** se «strettamente collegate» a loro sostituzione (risp. 809/2021).
- **No unità funzionalmente indipendente**, se impianto condominiale dal contatore «a defalco» all'allaccio condominiale (risp. 810/2021).
- **Bonus facciate** anche se visibile dalla ferrovia (risp. 805/2021) o se interessa solo il perimetro di un appartamento (risp. 838/2021).
- **Sismabonus acquisti per l'acquirente ok con ecobonus per l'impresa** (non con sisma o eco-sisma) (risp. 814/21, 364/21 e 70/21).

le (intero perimetro esterno). Gli interventi non sono incentivati se «effettuati sulle facciate interne dell'edificio» o sulle «superfici, confinanti con chiostrine, cavedi, cortili e spazi interni», fatte salve quelle visibili dalla strada o da suolo ad uso pubblico, anche se sono «solo parzialmente» visibili dalla strada (risposta 1° settembre 2020, n. 296) ovvero dalla ferrovia, considerata «suolo ad uso pubblico».

● **Bonus facciate a strisce.** In un condominio, il bonus facciate può essere fruito «anche se non interessa l'intera facciata visibile dell'edificio», ma esclusivamente la porzione che interessa il perimetro di un appartamento, che si sviluppa in senso orizzontale su un piano o anche in senso verticale (risposta del 21 dicembre 2021, n. 838).

Sisma bonus acquisti

Le imprese di costruzione che demoliscono e ricostruiscono gli immobili, nell'ambito del sisma bonus acquisti (ordinario o al 110%), possono beneficiare dell'ecobonus su questi immo-

bili merce (non dell'ecosismabonus dell'80-85% dell'articolo 14, comma 2-quater, Dl 63/2013, risposta del 15 dicembre 2021, n. 814), considerando, ai fini del calcolo dei limiti di spesa, solo le unità immobiliari esistenti ante-demolizione. Questa detrazione Irpef o Ires del 50-65%, infatti, è compatibile con il sisma bonus acquisti in capo all'acquirente (risposte del 15 dicembre 2021, n. 814, 2 febbraio 2021, n. 70; si veda Il Sole 24 Ore del 25 ottobre 2020). Il titolo amministrativo deve essere un intervento di conservazione del patrimonio edilizio esistente e non un intervento di nuova costruzione.

Bonus casa acquisti

Ecobonus e sisma bonus possono essere fruiti dall'impresa che ristruttura un intero edificio e contemporaneamente all'acquirente di una unità immobiliare di questo edificio può spettare il bonus casa acquisti dell'articolo 16-bis, comma 3, del Tuir.

GLI SCONTI PER LA CASA / 2

Doppio riordino per la cessione e lo sconto in fattura



Giorgio Gavelli

e due opzioni alternative all'utilizzo in dichiarazione dei vari bonus edilizi – cessione del credito e sconto in fattura, attualmente disciplinate dall'articolo 121 del Dl Rilancio 34/2020 – sono state modificate prima con il cosiddetto Decreto Antifrodi (157 del 12 novembre 2021) e poi con la legge di bilancio 2022, che ha assorbito anche i contenuti del Dl Antifrodi (slide 1). Le opzioni – che sarebbero cessate con le spese sostenute entro il 31 dicembre scorso – sono state estese dalla legge di bilancio sino al 2025 per spese relative agli interventi al Superbonus e fino al 2024 per spese su interventi minori.

Gli interventi interessati

Il testo originario dell'articolo 121 del Dl 34/20 prevedeva la possibilità di optare per la cessione del credito o per lo sconto in fattura in luogo della “classica” detrazione per i seguenti interventi (slide 2):

- ❶ recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettere a) e b), del Tuir;
- ❷ efficienza energetica (“ecobonus”) di cui all'articolo 14 del Dl 63/2013 anche in ambito

Superbonus (art. 119, commi 1 e 2);

❸ adozione di misure antisismiche di cui all'articolo 16, commi da 1-bis a 1-septies del Dl 63/2013, anche in versione Superbonus (art. 119, comma 4);

❹ recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, di cui all'articolo 1, comma 219, della legge 160/2019 (slide 3);

❺ installazione di impianti fotovoltaici di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera h), del Tuir, anche in questo caso compreso gli interventi meritevoli del Superbonus (art. 119, commi 5 e 6);

❻ installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici di cui all'articolo 16-ter del Dl 63/2013 e, per il Superbonus, di cui al comma 8 dell'articolo 119.

In via interpretativa, l'Agenzia ha esteso questo perimetro anche all'intervento noto come “bonus acquisti ristrutturazione” di cui all'art. 16-bis, comma 3, del Tuir (circolare 30/E/2020, par. 5.1.4) e all'intervento di eliminazione delle barriere architettoniche (Guida al Superbonus 110% e risposta a interpello n. 455/2021). A ben vedere, nell'ambito della lettera b) del

1. OPZIONI MODIFICATE

- Le due opzioni alternative all'utilizzo in dichiarazione dei vari bonus edilizi – vale a dire **la cessione del credito e lo sconto in fattura**, attualmente disciplinate dall'articolo 121 del Decreto Rilancio n. 34/2020 – sono state interessate da alcune rilevanti modifiche intervenute prima con il cosiddetto “Decreto Antifrodi” n. 157 del 12 novembre 2021 e poi con la Legge di bilancio 2022, che ha tra l'altro assorbito anche i contenuti del Decreto Antifrodi
- Le modifiche hanno riguardato **l'ambito oggettivo**, quello **temporale** e le **procedure di comunicazione** delle opzioni

comma 1 dell'articolo 16-bis del Tuir possono essere ricompresi molti degli interventi citati alle successive lettere del medesimo articolo, che pertanto sono ammessi a nostro avviso alla cessione/sconto anche se non espressamente citati (risposta a interrogazione parlamentare n. 5-04996 del 3 dicembre 2020). La legge di bilancio 2022 estende in modo esplicito il perimetro applicativo dell'articolo 121 del Dl Rilancio del 2020 anche all'intervento di cui alla lettera d) del comma 1 dello stesso articolo 16-bis (“realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali anche a proprietà comune”), nonché a quelli finalizzati al superamento ed eliminazione di barriere architettoniche di cui al nuovo articolo 119-ter del Dl Rilancio, caratterizzati dalla (inedita) detrazione al 75% in cinque quote annuali.

Restano esclusi dagli interventi con spese cedibili/scontabili il “bonus mobili” (art. 16, c. 2, Dl 63/2013), il “bonus verde” (art. 1, c. 12, legge 205/2017) e alcuni interventi compresi all'articolo 16-bis del Tuir ma non rientranti nelle lettere a), b) e d) del medesimo articolo.

Lo sconto in fattura può essere anche parziale (un esempio è riportato nella circolare 24/E/2020), mentre analoga previsione non è prevista per la cessione del credito. Si ritiene che ciò significhi che il credito corrispondente alla detrazione maturata con il pagamento di un fornitore non possa essere in parte ceduto e in parte trattenuto (o ceduto parzialmente a soggetti diversi), mentre detrazioni maturate con pagamenti a diversi fornitori possano avere destini differenti: sul tema occorrerebbero maggiori riscontri dalle Entrate.

Opzione in corso d'opera o successiva

L'opzione per la cessione/sconto per gli interventi meritevoli del Superbonus (*slide 4*) può essere esercitata non solo a fine lavori ma anche in relazione ai Sal, purché non siano più di due per ciascun intervento complessivo e ciascun Sal si riferisca ad almeno il 30% del medesimo intervento, da intendersi separatamente tra interventi sismabonus ed ecobonus (risposta a interpello Dre Veneto n. 907-1595-2021). Come vedremo, per gli inter-

2. L'AMBITO OGGETTIVO / 1

Dopo la Legge di Bilancio 2022, l'art. 121 D.L. n. 34/2020 si applica ai seguenti interventi *(le novità sono sottolineate ed evidenziate)*:

- a) recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettere a), b) **e d)**, del TUIR **(l'inserimento si riferisce all'intervento di realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali anche a proprietà comune)**;
- b) efficienza energetica ("ecobonus") di cui all'articolo 14 del D.L. n. 63/2013, anche in ambito Superbonus (commi 1 e 2 dell'articolo 119);
- c) adozione di misure antisismiche di cui all'articolo 16, commi da 1-bis a 1-septies del D.L. n. 63/2013, anche in versione Superbonus (comma 4 dell'articolo 119);

(segue)

venti diversi dal Superbonus le opzioni sono possibili alla sola condizione che i lavori siano iniziati. Inoltre, in caso di cessione del credito, l'opzione può essere esercitata anche per le rate residue delle detrazioni non fruite in dichiarazione. In questo caso l'opzione si riferisce a tutte le rate residue ed è irrevocabile. Perciò, entro il prossimo 16 marzo, è possibile non solo cedere le spese sostenute nel 2021 ma anche i 4/5 o i 9/10 (a seconda degli interventi e della ripartizione delle connesse detrazioni) delle spese sostenute nel 2020, per le quali, nel corso del 2021, il contribuente ha fruito in dichiarazione della prima quota di detrazione.

L'utilizzo del credito da parte di cessionari/acquirenti

I cessionari e i fornitori utilizzano i crediti d'imposta in compensazione, sulla base delle rate residue e con la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione da parte del beneficiario originario. L'utilizzo può avvenire, previa accettazione, a decorrere dal giorno 10 del mese successivo alla cor-

retta ricezione della comunicazione e comunque non prima del 1° gennaio dell'anno successivo a quello di sostenimento delle spese. In alternativa, sempre dal giorno 10 del mese successivo alla corretta ricezione della comunicazione, è possibile una nuova cessione ad altri soggetti.

Nelle bozze del Decreto Sostegni-ter (non ancora pubblicato alla data di redazione delle presenti note) viene previsto il blocco delle cosiddette "cessioni a catena", ossia delle cessioni plurime riguardanti il medesimo credito d'imposta. Intervenendo (per quanto qui interessa) sul testo dell'articolo 121, comma 1, del DL 34/2020 viene stabilito che: a) nel caso di cessione del credito da parte del beneficiario della detrazione, non vi è facoltà di ulteriore cessione da parte del cessionario; b) in caso di sconto in fattura, il fornitore che ha concesso lo "sconto" può cedere a terzi il credito ma il cessionario non ha, a sua volta, facoltà di successiva cessione. In via transitoria è stabilito che i crediti già oggetto di cessione (o di "sconto") alla data del 7 febbraio 2022 possono essere oggetto solo di una suc-

3. L'AMBITO OGGETTIVO / 2

- d) recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti (art. 1, comma 219, legge 160/2019);
 - e) installazione di impianti fotovoltaici di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera h), del Tuir, anche in questo caso compreso gli interventi meritevoli del Superbonus (commi 5 e 6 dell'articolo 119);
 - f) installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici di cui all'articolo 16-ter del DI 63/2013 e (per quanto riguarda il Superbonus) di cui al comma 8 dell'articolo 119;
- f-bis) superamento ed eliminazione di barriere architettoniche (art. 119-ter DI 34/2020).**

cessiva cessione. Occorre fare molto attenzione a queste nuove disposizioni perché prevedono espressamente la nullità dei contratti conclusi in violazione delle disposizioni stesse.

La procedura di comunicazione delle opzioni

L'opzione è efficace per le Entrate solo se il soggetto che rilascia il visto di conformità (ovvero, nei lavori alle parti comuni condominiali, anche l'amministratore del condominio o il singolo condòmino nei "condomini minimi", ma comunque con un intervento di conferma sul sito delle Entrate da parte di chi rilascia il visto) trasmette in via telematica apposita comunicazione all'Agenzia con il modello approvato con Provvedimento dell'8 agosto 2020, più volte aggiornato (da ultimo con Provv. 12 novembre 2021 n. 312528/2021).

La comunicazione va inviata entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello in cui sono state sostenute le spese che danno diritto alla detrazione, ovvero, per la cessione delle rate residue non ancora sfruttate in dichiarazione, entro il 16 marzo

dell'anno di scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui avrebbe dovuto essere indicata la prima rata ceduta non utilizzata in detrazione. Se la comunicazione riguarda spese "ecobonus" (anche in ambito "superbonus"), la comunicazione è inviata a decorrere dal quinto giorno lavorativo successivo al rilascio da parte dell'Enea della ricevuta di avvenuta trasmissione dell'asseverazione ivi prevista.

La comunicazione può essere annullata entro il quinto giorno del mese successivo a quello di invio ed entro lo stesso termine si può inviare una comunicazione interamente sostitutiva della precedente; altrimenti, ogni comunicazione successiva si aggiunge alle precedenti. In questi mesi sono stati segnalati molti errori negli invii di cui ci si è accorti dopo il decorso di tale termine. Non si comprende come possano essere corretti, in particolare se il cessionario/fornitore ha a sua volta erroneamente accettato il credito sul proprio cassetto fiscale. La risposta a interrogazione parlamentare n. 5-06751 del 20 ottobre 2021, alla Camera, ha ricordato l'analisi in

corso presso l'Agenzia per individuare la soluzione più idonea, ma da allora non ci sono state novità.

Adempimenti e controlli preventivi

Dopo l'intervento del Dl Antifrodi 157/2021, trasfuso poi nella legge di bilancio, per cedere il credito o chiedere al fornitore lo "sconto" collegato ai bonus edilizi occorre disporre, sia con riferimento al Superbonus che ai bonus minori, delle seguenti asseverazioni (*slide 5*): visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta, rilasciato da un soggetto abilitato; attestazione di congruità delle spese, rilasciata da un tecnico abilitato, che spesso si affianca alle asseverazioni tecniche specifiche richieste dai singoli interventi.

Per i bonus più semplici dal punto di vista tecnico quali il "bonus casa" al 50% e il "bonus facciate non termico" al 90% (60% dal 1° gennaio 2022), prima del 12 novembre non erano previsti adempimenti specifici, eccetto quelli tradizionalmente richiesti per tutti i bonus edilizi. Successivamente, ogni comunicazione di cessione del credito/sconto in fattura presuppone la presenza delle asseverazioni indicate, a meno che (circolare 16/E/2021) in precedenza non fosse già stata emessa fattura, assolto il relativo pagamento (con eventuale annotazione dello "sconto") e stipulato l'accordo con il cessionario.

In nuovi adempimenti documentali vanno osservati anche in caso di cessione di rate residue di bonus portati in detrazione nella dichiarazione presentata nel 2021 (ma solo se la cessione è stata perfezionata a decorrere dal 12 novembre 2021). La circolare 16/E/2021 ha comunque confermato che l'asseverazione di congruità dei prezzi non è mai richiesta quando la detrazione è calcolata sul costo di acquisto dell'immobile oggetto di intervento, come accade con il comma 3 dell'articolo 16-bis Tuir (bonus ristrutturazione acquisti) e con il comma 1-septies dell'articolo 16 del

Dl 63/13 (sismabonus acquisti), quest'ultimo applicabile anche in ambito Superbonus. La legge di bilancio 2022 ha introdotto due deroghe a questi adempimenti: per opere classificate come attività di edilizia libera (ai sensi della normativa statale o regionale); per interventi di importo complessivo non superiore a 10 mila euro, eseguiti su singole unità immobiliari o sulle parti comuni dell'edificio, fatta eccezione per quelli agevolati con il "bonus facciate". In queste sole ipotesi (anche singolarmente considerate) la cessione/sconto può ancora intervenire (per gli interventi diversi dal Superbonus) senza visto di conformità e, per gli interventi diversi dal Superbonus e da quelli regolati dal Decreto Misure Requisiti del 6 agosto 2020, senza l'attestazione di congruità dei prezzi. Non è chiara la decorrenza delle deroghe: letteralmente dovrebbero valere solo per le spese sostenute dal 1° gennaio 2022 ma avrebbe davvero poco senso escludere spese sostenute dal 12 novembre al 31 dicembre 2021. Serve il visto per detrarre in dichiarazione le sole spese agevolate Superbonus (fatture pagate dal 12 novembre 2021) ma non per i bonus minori. L'asseverazione delle spese è invece sempre necessaria (se si opta per la dichiarazione) per le spese Superbonus e, nei bonus minori, solo per quelli cui si applica il Dm Requisiti del 6 agosto 2020.

Sull'asseverazione di congruità dei prezzi, in vigore del Dl 157/2021 e prima della legge di bilancio 2022 si era creata una discreta confusione differenziando le fonti informative secondo la tipologia di intervento. A oggi, per effetto di un nuovo periodo aggiunto al comma 13-bis dell'articolo 119 del Dl 34/2020, è possibile dire che i seguenti prezziari hanno tutti la medesima funzione in qualunque tipo di intervento agevolato sia richiesta l'asseverazione di congruità:

- quelli previsti dal punto 13 dell'allegato A al Dm Requisiti 6 agosto 2020 (in vigore per tutti gli interventi con data di inizio lavori a partire dal 6 ottobre 2020), vale a dire:

4. L'AMBITO TEMPORALE

La facoltà di poter optare anche nei prossimi anni per la cessione del credito o per lo sconto in fattura è stata prorogata dalla Legge di bilancio **sino al 31 dicembre 2025** per le spese relative agli interventi al Superbonus e fino al **31 dicembre 2024** per le spese sostenute sugli interventi minori.

L'opzione per gli interventi Superbonus può essere esercitata non solo a fine lavori ma anche in relazione ai SAL, non più di due e ciascuno riferito ad almeno il 30% dell'intervento. Per gli altri bonus, l'Agenzia (Circolare n. 16/E/2021) ha richiesto che gli interventi fossero **almeno iniziati**.

- ❶ i prezzi medi delle opere compiute riportati nei prezziari predisposti da Regioni e Province autonome competenti;
- ❷ i prezzi riportati nelle guide sui "Prezzi informativi dell'edilizia" editate dalla casa editrice Deii;
- i "valori massimi stabiliti, per talune categorie di beni, con decreto del Ministro della transizione ecologica", che la legge di bilancio 2022 impone di emanare entro il 9 febbraio.

Va ricordato che il punto 13.1, lettera b), dell'allegato A al Dm Requisiti prevede che, nel caso in cui i prezziari sopra riportati "non riportino le voci relative agli interventi, o parte degli interventi da eseguire, il tecnico abilitato determina i nuovi prezzi per tali interventi in maniera analitica", potendo in tali casi anche avvalersi dei prezzi indicati all'Allegato I dello stesso Decreto Requisiti. La norma introdotta dalla legge di bilancio è interpretativa, per cui si applica anche alle spese sostenute nel 2021. Un altro aspetto poco chiaro a seguito dell'entrata in vigore del decreto antifrodi riguardava la detraibilità per il contribuente – e la connessa possibilità di op-

tare anche per questi importi per la cessione del credito o lo sconto in fattura – delle spese sostenute per le attestazioni/asseverazioni (compreso il visto di conformità) necessarie a "veicolare" a terzi i bonus diversi dal Superbonus Slide n. 6. Questo perché la norma che espressamente ne prevedeva la detraibilità era contenuta al comma 15 dell'articolo 119 del DL 34/2020. Tuttavia, nell'ambito degli interventi "ecobonus", da sempre il contribuente ha detratto (nei limiti dei plafond) le spese sostenute per l'asseverazione del tecnico che aveva curato la pratica Enea, in forza della lettera f) del comma 1 dell'articolo 5 del Decreto Mise Requisiti.

La legge di bilancio introduce al comma 1-ter dell'articolo 121 del DL Rilancio la precisazione che "rientrano tra le spese detraibili" per gli interventi oggetto di cessione/sconto in fattura anche quelle sostenute per il rilascio del visto di conformità, delle attestazioni e delle asseverazioni richieste, sulla base della stessa aliquota prevista dalle singole detrazioni fiscali spettanti in relazione ai singoli interventi. Ovviamente nel rispet-

5. LE NOVITÀ PROCEDURALI

Prima il D.L. n. 157/2021 Antifrodi e poi la Legge di bilancio 2022 hanno previsto (dal 12 novembre 2021) l'obbligo – ai fini dell'opzione e della relativa comunicazione all'Agenzia - **dell'attestazione di congruità delle spese sostenute e del rilascio del visto di conformità**, anche nei casi in cui precedentemente tali adempimenti non erano previsti.

Esoneri

Tali obblighi non si applicano agli interventi (bonus facciate escluso):

- classificati come attività di edilizia libera dalle specifiche disposizioni;
- di importo complessivo **≤ a 10.000 euro** (anche su parti comuni)

to dei plafond di spesa riconosciuti dal legislatore. Nonostante la norma non si qualifichi come interpretativa, l'Agenzia ha recentemente affermato che la detrazione per queste spese spetta «indipendentemente dal momento del relativo sostenimento» e quindi, si ritiene, anche se sostenute nel 2021.

Per quanto attiene ai soggetti che possono rilasciare il visto di conformità, il comma 11 dell'articolo 119 e il comma 1-ter dell'articolo 121 del Dl Rilancio richiamano le lettere a) e b) del comma 3 dell'articolo 3 del Dpr 322/1998 (responsabili Caf, dottori commercialisti, consulenti del lavoro, etc.). La conversione in legge del Dl 146/2021 ha eliminato dall'elenco gli iscritti nel registro dei revisori legali, introdotti dalla versione originaria. L'entrata in vigore immediata del Decreto antifrodi ha creato non poche difficoltà, in particolare nei casi in cui erano previsti pagamenti frazionati (acconti e saldi), parte in vigore delle vecchie norme e parte di quelle nuove. L'Agenzia, sempre con la circolare 16/E/2020 ha confermato che – diversamente dal Superbonus in cui

le opzioni sono applicabili al raggiungimento minimo di una quota di lavori attestata dal Sal – per i cosiddetti “bonus minori” non vi è alcun rapporto da verificare tra spese sostenute e quota di lavori eseguiti. Tuttavia, pur in assenza di una previsione normativa, l'Agenzia – giustificando la richiesta con la ratio sottostante al decreto antifrodi – ha affermato (in modo condivisibile a nostro avviso) che la attestazione di congruità delle spese non possa che riferirsi a interventi che risultino almeno iniziati (rammentando che il diritto al bonus si mantiene solo a condizione che i lavori vengano poi terminati: risposta ad interrogazione alla Camera n. 5-06307 del 7 luglio 2021). Non viene data una definizione di lavori “iniziati” e questo costituisce un problema. Poiché, come detto, in caso di interventi “in edilizia libera” questi nuovi adempimenti possono non essere realizzati, l'inizio lavori potrebbe essere quello indicato nelle pratiche urbanistiche, ma su questo punto appare indispensabile conoscere l'opinione dell'Agenzia.

L'inizio attività sarà oggetto di verifica

6. CONTROLLI PREVENTIVI E DETRAIBILITÀ

- Per cercare di arginare gli abusi, è previsto che, nei cinque giorni lavorativi dall'invio del modello, l'Agenzia possa sospendere, per un periodo **non superiore a trenta giorni**, gli effetti delle comunicazioni delle opzioni e delle cessioni che presentano profili di rischio
- Viene chiarito che le spese per il rilascio di attestazioni, asseverazioni e visti **rientrano tra quelle detraibili**, alla stessa aliquota prevista dall'intervento (e nei limiti dei massimali di spesa). Da definire la decorrenza di questa disposizione.

da parte del professionista o del Responsabile Caf che rilascia il visto di conformità (si ritiene tramite acquisizione di dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà), unitamente alla presenza dell'attestazione di congruità delle spese, oltre a quella dell'apposita assicurazione in capo all'attestatore. In merito a ciò va ricordato che il Provvedimento 12 novembre 2021, modificando quello dell'8 agosto 2020, impone per tutti i bonus edilizi – anche quelli “minori” l'obbligo della polizza “rafforzata”, dotata dei medesimi requisiti richiesti in ambito Superbonus dal comma 14 dell'articolo 119 del Decreto Rilancio 2020.

A nostro avviso attestazioni ed asseverazioni (tecniche e contabili) non devono necessariamente intervenire entro la fine del periodo d'imposta, ma, più semplicemente, in tempo utile per inviare la comunicazione entro la scadenza di legge del 16 marzo dell'anno successivo, facendo riferimento alle spese sostenute nell'anno precedente. L'articolo 122-bis del DL 34/2020 (originariamente introdotto dal decreto Antifrodi e confermato dalla Legge di bilancio 2022) ha introdotto una pro-

cedura di controllo preventivo delle comunicazioni di opzione e delle cessioni (anche successiva alla prima), che può scattare entro cinque giorni lavorativi dall'invio. L'Agenzia può sospendere, per un periodo non superiore a trenta giorni, gli effetti delle comunicazioni delle opzioni e delle cessioni che presentano profili di rischio, riferiti a dati già in possesso dell'Amministrazione finanziaria. I criteri e le modalità per la sospensione sono stati definiti con il Provvedimento delle Entrate 1° dicembre 2021 n. 340450/2021.

Se l'esito dei controlli non fa emergere problematiche, la comunicazione va a buon fine. Altrimenti viene respinta e si considera non effettuata. Ciò significa che il fornitore o colui che era stato designato come acquirente del credito non riceverà l'importo corrispondente nella propria posizione fiscale e va quindi sistemata la questione tra le parti sotto l'aspetto finanziario. Ovviamente questo controllo di natura preventiva, se si conclude favorevolmente, non impedisce che successivamente vengano poste in essere le altre forme di verifica previste dall'ordinamento.

ACCERTAMENTO / 2

La legge di bilancio fa luce su verifiche e bonus edilizi



Dario Deotto

La legge di Bilancio 2022 (234/2021) ha meglio disciplinato – rispetto al Dl 157/2021, ora abrogato – le disposizioni in tema di controlli e rettifiche da parte dell'amministrazione finanziaria in relazione alle agevolazioni del settore edilizio e ai contributi a fondo perduto erogati dall'agenzia delle Entrate conseguenti all'emergenza sanitaria da Covid-19.

Viene innanzitutto stabilito (comma 31 della legge 234/2021) che l'Agenzia – ferma restando l'applicabilità delle specifiche disposizioni contenute nella normativa vigente – esercita i poteri previsti dagli articoli 31 e seguenti del Dpr 600/1973 nonché dagli articoli 51 e seguenti del Dpr 633/1972.

Questa previsione risulta fondamentale per circoscrivere – in relazione ai vari bonus edilizi – le ipotesi per le quali l'amministrazione finanziaria può utilizzare l'atto di recupero di cui si riporterà a breve. Infatti, le precedenti disposizioni dell'arti-

colo 3 del Dl 157/2021 destavano non poche perplessità.

Era stato osservato sulle pagine del Sole 24Ore che, per quanto concerne i bonus edilizi fruiti dal contribuente direttamente in dichiarazione non si sarebbe difatti dovuto/potuto utilizzare l'atto di recupero, perché le detrazioni risultano vagliate ed eventualmente disconosciute con il controllo formale delle dichiarazioni: tali detrazioni vengono inserite nella dichiarazione dei redditi e, quindi, l'Agenzia, avvalendosi dell'articolo 36-ter, comma 2, lettera b), del Dpr 600/1973, può «escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti»; in questo caso, la cartella di pagamento deve essere notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello della dichiarazione.

Era stato evidenziato, peraltro, che, stante la fungibilità dell'atto di accertamento ordinario rispetto alle forme speciali di rettifica, sebbene la sede na-

1. L'ATTO DI RECUPERO E I VARI BONUS EDILIZI

- L'atto di recupero emanato in base alle disposizioni dell'articolo 1, commi 421 e 422, della legge 311/2004 riguarda l'**utilizzo improprio** delle opzioni dello sconto in fattura e della cessione del credito

turale per verificare la spettanza delle detrazioni fiscali inserite in dichiarazione risulti il controllo formale, nulla vieta, però, che le Entrate possano disconoscere tali detrazioni anche con un atto di accertamento "ordinario": in base all'articolo 38, comma 1, del Dpr 600/1973, infatti, gli uffici rettificano le dichiarazioni quando, tra l'altro, «non sussistono o non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni di imposta indicate nella dichiarazione»; in tale ipotesi, però, l'avviso di accertamento (esecutivo) deve essere notificato «entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione».

Era stato dunque rilevato che l'atto di recupero emanato in base alle disposizioni dell'articolo 1, commi 421 e 422, della Legge 311/2004 non poteva che riguardare, allora, l'utilizzo improprio delle opzioni dello sconto in fattura e della cessione del credito relative ai vari bonus edilizi previsti dal comma 2 dell'articolo 121 del Dl 34/2020 (*slide 1*)

La legge di bilancio

Tale posizione trova ora una conferma ufficiale nel testo della legge di bilancio 2022, nella quale proprio perché viene richiamata la disciplina degli articoli 121 e 122 del Dl 34/2020 (relativi, in particolare, all'opzione per la cessione del credito e lo sconto in fattura), viene indirettamente chiarito che l'amministrazione finanziaria non potrà utilizzare l'atto di recupero per i bonus edilizi fruiti dal contribuente direttamente (come detrazione) in dichiarazione. In sostanza, la legge di bilancio 2022 stabilisce che l'atto di recupero potrà essere impiegato (anche) per l'utilizzo improprio delle opzioni dello sconto in fattura e della cessione del credito relative ai vari bonus edilizi nonché per tutti i contributi erogati dall'agenzia delle Entrate a seguito del Covid-19.

Venendo quindi specificatamente alla disciplina dell'atto di recupero, il comma 32 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2022 stabilisce che l'agenzia delle Entrate, "per il recupero degli

2. L'ATTO DI RECUPERO E I TERMINI

- L'atto di recupero deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione
- Quanto sopra “fatti salvi i diversi termini previsti dalla normativa vigente”: ad esempio quelli ottennali per l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione

importi dovuti non versati, compresi quelli relativi a contributi indebitamente percepiti o fruiti ovvero a cessioni di crediti d'imposta in mancanza dei requisiti”, procede con un atto di recupero emanato in base alle disposizioni di cui all'articolo 1, commi 421 e 422, della legge 311/2004. Quest'ultima è la norma che ha introdotto lo specifico atto di recupero “per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione”.

Il successivo comma 33 dell'articolo 1 stabilisce – come il precedente articolo 3 del Dl 157/2021, ora abrogato – che l'atto di recupero deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione (*slide 2*). Ciò “fatti salvi i diversi termini previsti dalla normativa vigente”. In proposito, va ricordato che per i termini di decadenza degli atti di recupero vi è un'altra disposizione – quella dell'articolo 27, comma 16, del Dl 185/2008 – la quale

stabilisce che l'atto di recupero deve essere notificato, sempre a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo “a quello di utilizzo”. Tale previsione riguarda, però, soltanto i crediti d'imposta inesistenti utilizzati in compensazione (si veda più oltre).

Occorre ulteriormente rilevare che il comma 34 della legge 234/2021 prevede che “con il medesimo atto di recupero sono irrogate le sanzioni previste dalle singole norme vigenti per le violazioni commesse e sono applicati gli interessi”. Si tratta, a ben vedere, di una previsione pleonastica in quanto già l'articolo 1, commi 421 e 422, della L. 311/2004 dispone che con l'atto in argomento vengono “recuperati” le sanzioni e gli interessi di legge.

Infine, il comma 36 stabilisce che per le controversie relative all'atto di recupero si applicano le disposizioni relative al processo tributario (Dlgs 546/1992). Anche questa, a ben guardare, risulta una disposizione superflua.

3. L'ATTO DI RECUPERO E L'ACCERTAMENTO CON ADESIONE

- L'atto di recupero ha pienamente natura accertativa, ma i "limiti" intrinseci dell'accertamento con adesione condizionano la possibilità di applicare l'istituto agli atti di recupero

La natura dell'atto di recupero

A questo punto vanno svolte delle considerazioni riguardo alla natura giuridica dell'atto di recupero. La giurisprudenza di legittimità ha chiarito che gli atti di recupero manifestano una volontà impositiva dell'ufficio e assumono, pertanto, natura sostanzialmente accertativa. Peraltro, la stessa giurisprudenza di legittimità ha stabilito - posta la natura impositiva dell'atto di recupero - che a quest'ultimo "risulta applicabile la procedura di accertamento con adesione di cui al Dlgs 218 del 1997 non ostandovi alcuna disposizione del predetto Dlgs" (Cassazione, ord. 7436 del 17/3/2021).

Negli stessi termini si è pronunciata Cassazione n. 16761 del 7 luglio 2017, secondo la quale "sebbene gli avvisi di recupero non costituiscano accertamenti di imponibili o maggiori imponibili, tuttavia essi contribuiscono a definire, attraverso il riconoscimento del credito di imposta, l'entità della somma concretamente

dovuta dal contribuente, cosicché anche tali avvisi implicano accertamenti della debenza del tributo". Con l'ulteriore conseguenza "che il riconoscimento della natura impositiva degli avvisi di recupero, nei termini operati dalla giurisprudenza di questa Suprema Corte, giustifica per coerenza anche l'applicabilità ad essi del dell'accertamento con adesione, in quanto a ciò non è di ostacolo alcuna disposizione del DLgs 218/97".

Con Cassazione 6582/2011 è stata inoltre affermata la piena impugnabilità dei predetti atti in quanto "gli avvisi di recupero di crediti di imposta illegittimamente compensati, oltre ad avere una funzione informativa dell'insorgenza del debito tributario, costituiscono manifestazioni della volontà impositiva da parte dello Stato al pari degli avvisi di accertamento o di liquidazione, e come tali sono impugnabili innanzi alle commissioni tributarie".

Ulteriormente, occorre rilevare che Cassazione 15634/2014 - nell'ot-

tica che la previsione dell'articolo 12, comma 7, dello Statuto del contribuente disciplini il principio del contraddittorio preventivo (tesi a nostro avviso non corretta, come più volte si è riportato sulle pagine del Sole 24Ore) - ha stabilito che deve "ritenersi consolidata la tesi dell'avviso di recupero quale atto accertativo della pretesa tributaria ed impositivo, in ciò sostanzialmente equiparato all'avviso di accertamento, e dunque idoneo ad attrarre la particolare disciplina procedimentale fissata all'art. 12, comma 7 Statuto del contribuente".

Sulla natura giuridica dell'atto di recupero occorre registrare anche il pensiero dell'agenzia delle Entrate, riportato con circolare 4/E del 2010 (a proposito della richiesta di misure cautelari ex articolo 22 del Dlgs 472/1997). Secondo l'Agenzia, l'atto in argomento "rientra nel novero degli atti autoritativi impositivi nella misura in cui reca una pretesa tributaria ormai definita, compiuta e non condizionata". Tali affermazioni porterebbero a ritenere che per l'Agenzia l'atto abbia una valenza più specificamente "riscossiva", considerando, peraltro, che la norma di riferimento (articolo 1, commi 421 e 422, della L. 311/2004) assegna all'atto di recupero funzione "per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte anche in compensazione".

In realtà, occorre rilevare che l'atto in questione ha subito nel tempo una sorta di "evoluzione". Nella relazione illustrativa della legge 311/2004 si faceva riferimento all'atto di recupero come "strumento di compliance tra fisco e contribuenti", da notificare prima dell'iscrizione a ruolo.

Ora, tuttavia, non vi è dubbio che, in conseguenza delle modifiche normative intervenute (non da ultimo quelle della legge di bilancio 2022,

che ne fissano la "latitudine" con riferimento alle regole accertative del Dpr 600/1973 e degli articoli 51 e seguenti del Dpr 633/1972), l'atto di recupero rivesta piena natura accertativa della pretesa tributaria.

L'accertamento con adesione

Occorre fare qualche approfondimento sulla possibilità di applicare l'istituto dell'accertamento con adesione (e dell'acquiescenza), mentre - evidentemente - dubbi non vi sono sull'impugnabilità dell'atto, con conseguente applicazione dell'istituto della conciliazione giudiziale e del reclamo/mediazione, considerata la natura pienamente accertativa dell'atto in questione.

Con riferimento all'accertamento con adesione occorre infatti rilevare che, ai sensi dell'articolo 1 del Dlgs 218/1997, l'istituto trova applicazione per l'accertamento delle imposte sui redditi (e relative addizionali, oltre che per l'Irap) e dell'imposta sul valore aggiunto nonché per le imposte indirette espressamente richiamate dal comma 2 dell'articolo 1 (successioni e donazioni, imposta di registro, ipotecarie e catastali eccetera).

Si tratta così di comprendere se l'atto di recupero dei vari crediti d'imposta o dei vari contributi indebitamente percepiti o fruiti possa essere equiparato, in particolare, all'accertamento "delle imposte sui redditi e dell'Iva". Risulta questo sostanzialmente il problema che le sentenze della Cassazione sopra riportate - che ammettono, come visto, la piena applicazione dell'accertamento con adesione - non considerano. Peraltro, occorre rilevare come gli uffici periferici risultino ad oggi restii ad applicare l'istituto, così come quello dell'acquiescenza. Tra l'altro non va trascurato che se viene presentata istanza di accertamento

4. IL DISTINGUO TRA CREDITO D'IMPOSTA NON SPETTANTE E INESISTENTE

- Anche Cassazione (come il Principio di interpretazione de Il Sole 24 Ore) conviene che, se la constatazione della violazione del contribuente avviene, ad esempio, in sede di accesso ma si tratta di una tipologia di illecito che, in linea di principio, può essere rilevata in sede di controlli formali, ex art. 36 ter del Dpr 600/1973, si ricade nell'ipotesi di credito non spettante

con adesione - confidando di fare affidamento sulla sospensione del termine per il ricorso per i 90 giorni - il rischio è che l'atto, non impugnato nei 60 giorni, risulti definitivo.

Lo stesso problema, naturalmente, si pone in relazione al contraddittorio preventivo. L'articolo 5-ter del Dlgs 218/1997 prevede - come regola generale - l'obbligo per l'agenzia delle Entrate di invitare il contribuente al contraddittorio prima dell'emissione dell'atto di accertamento. Ne sono esclusi gli atti di accertamento parziali, oltre i casi per i quali è stata rilasciata copia del processo verbale di constatazione.

In prima battuta, posta la natura accertativa dell'atto di recupero, non sembrerebbero dunque porsi dubbi sul fatto che, non essendo prevista alcuna specifica esclusione di legge (l'atto di recupero non può essere assolutamente considerato "parziale"), il medesimo atto di recupero debba risultare preceduto, a pena di nullità (se il contribuente dimostra in concreto le ragioni che

avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato), dall'invito al contraddittorio di cui all'articolo 5 del Dlgs 218/1997.

Occorre tuttavia svolgere un ragionamento legato alla riportata "latitudine" dell'accertamento con adesione. Peraltro, più volte sulle pagine del Sole 24Ore ci si è chiesti se risulta ragionevole la collocazione del contraddittorio preventivo nell'ambito delle disposizioni dell'accertamento con adesione del Dlgs 218/1997. Infatti si nutrono molti dubbi sul fatto che possa essere considerato tale un contraddittorio preventivo che prende le mosse da un invito al contribuente derivante da un provvedimento sostanzialmente già adottato - considerando che il predetto invito, ai sensi dell'articolo 5, reca l'indicazione "delle maggiori imposte" - e ai fini della "sua adesione", assumendo così, in realtà, più natura di contraddittorio "postprovvedimentale" (in quanto successivo alla compiuta elaborazione del provvedimento da parte del competente ufficio finanziario, anche

se non ancora notificato).

A ogni modo, la collocazione del contraddittorio preventivo nell'ambito delle disposizioni dell'accertamento con adesione ne limita evidentemente il campo d'azione agli accertamenti d'imposta ivi disciplinati. Ed è per questo che, se si ritiene che l'accertamento con adesione (così come l'acquiescenza) non risulti applicabile all'atto di recupero, a maggior ragione non si potrà invocare l'obbligo di contraddittorio preventivo prima dell'emissione dello stesso atto di recupero.

La questione quindi è molto dubbia: l'atto ha pienamente natura accertativa, ma i "limiti" intrinseci dell'accertamento con adesione (riferito soltanto agli imponibili riferiti alle "imposte" indicate all'articolo 1 del Dlgs 218/1997) condizionano fortemente la possibilità di applicare l'istituto agli atti di recupero (*slide 3*). Occorre tuttavia considerare che risulta del tutto irragionevole che per l'atto di recupero trovi applicazione la conciliazione giudiziale e non l'accertamento con adesione.

In definitiva, in attesa di un auspicato intervento normativo, non si consiglia di presentare istanza di accertamento con adesione dopo la notifica dell'atto di recupero.

Da ultimo, va annotato che risulta di ardua applicazione anche la possibilità di definizione delle sanzioni stabilita dall'articolo 17, comma 3, del Dlgs 472/1997. La norma dispone che le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono sono irrogate, senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità. Ulteriormente, la norma prevede la possibilità di definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione irrogata

e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso.

Come si può rilevare, l'atto di irrogazione delle sanzioni risulta un atto autonomo rispetto a quello di accertamento del tributo. Ma nel caso dell'atto di recupero le sanzioni – oltre a non essere collegate a "un tributo" – sono già contenute nel medesimo atto che "accerta" l'improprio utilizzo dei crediti indebitamente utilizzati in compensazione nonché dell'utilizzo improprio dei bonus edilizi e dei contributi a fondo perduto erogati a seguito del Covid-19, come dispone l'articolo 1, comma 421 della legge 311/2004 e il comma 34 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2022. Con la conclusione che non risulta affatto applicabile – allo stato dell'arte – la possibilità di definizione delle penalità prevista dall'articolo 17 del Dlgs 472/1997.

Il distinguo tra crediti d'imposta non spettanti e inesistenti

Proprio in relazione all'aspetto sanzionatorio, occorre riportare l'evoluzione giurisprudenziale che si è avuta sulla tematica del distinguo tra l'indebito utilizzo di un credito non spettante o inesistente. Si è inizialmente fatto cenno, infatti, che, in base a quanto dispone l'articolo 27, comma 16, del Dl 185/2008, l'atto di recupero per la "riscossione" dei crediti inesistenti utilizzati in compensazione deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo.

Sul punto occorre tenere conto di quanto statuito dalla Corte di Cassazione, con le "storiche" sentenze 34443/4/5 del 2021, mediante le quali è stato stabilito che per credito inesistente deve intendersi il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte,

il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non risulti riscontrabile (astrattamente) mediante l'attività di liquidazione e controllo di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del Dpr 600/1973 nonché dell'articolo 54-bis del Dpr 633/1972. Ne deriva che se la constatazione della violazione del contribuente avviene, ad esempio, in sede di accesso ma si tratta di una tipologia di illecito che, in linea di principio, ben potrebbe essere rilevata in sede di controlli formali, ex art. 36 ter del DPR 600/1973, si ricadrà comunque nell'ipotesi di credito non spettante (slide 4)

Questi principi stabiliti dalla Corte di Cassazione ripudiano i precedenti della stessa Corte, con i quali era stato affermato che risulta sostanzialmente privo di senso il distinguo tra credito non spettante e credito inesistente. Peraltro, le pronunce 34443/4/5 della Cassazione confermano totalmente quanto riportato nel Principio di interpretazione n. 1/2021 del Modulo Accertamento e Riscossione del Sole 24 Ore.

La questione oggetto delle sentenze ha origine dal termine decadenziale stabilito dall'articolo 27, comma 16, del Dl 185/2008, in base al quale lo specifico atto di recupero per l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti deve essere notificato entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo. La Cassazione rileva – correttamente - che la definizione di credito inesistente si desume (ora) dall'articolo 13, comma 5, del Dlgs 471/1997, secondo cui si considera tale il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile attraverso i controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del Dpr 600/1973 e all'articolo 54-bis del Dpr 633/1972. Devono dunque ricorrere – secondo la Corte (come precisato anche dal Principio di interpretazione del Sole 24 Ore) – entrambi i requisiti per

considerare inesistente il credito:

- ❶ ne deve mancare il presupposto costitutivo;
- ❷ l'inesistenza non risulti evincibile dai controlli automatizzati o formali o dai dati in possesso dell'amministrazione.

La sussistenza, dunque, di uno solo di essi non può determinare la configurazione di un “credito inesistente” ma di “credito non spettante”.

Quanto alla mancanza del presupposto costitutivo, per considerare il credito inesistente, si deve trattare – sempre secondo la Corte – di situazione “non reale” o “non vera” “ossia priva di elementi giustificativi fenomenicamente apprezzabili, se non anche con connotazioni di fraudolenza”. Non è un caso – osserva sempre la Corte – che il più ampio termine per la notifica dell'atto di recupero (31 dicembre dell'ottavo anno successivo) riguardi necessariamente una fattispecie più ristretta, evidentemente ritenuta più grave.

In sostanza, si può giungere alla conclusione che la generalità dei casi relativa alle indebite compensazioni rientra certamente nelle ipotesi di utilizzo di crediti d'imposta non spettanti (con sanzione del 30 per cento). Ciò per l'evidente considerazione che, nella maggioranza delle ipotesi, la non spettanza del credito d'imposta è suscettibile di essere rilevata attraverso l'attività di controllo ex articolo 36-ter Dpr 600/1973, in conseguenza del confronto tra i dati esposti in dichiarazione e i documenti conservati ed esibiti dal contribuente. Solamente quando il credito d'imposta è stato generato da operazioni simulate o da documenti falsi, ancorché lo stesso credito sia indicato in dichiarazione, si può considerare il credito come inesistente (con sanzione che va dal 100 al 200 per cento dell'ammontare del credito compensato e con termini decadenziali ottennali).

RISCOSSIONE

Il lento ritorno alla «normalità» dei recuperi



Luigi Lovecchio

Proroga dei termini per il pagamento delle cartelle notificate dal 1° settembre 2021 al 31 marzo 2022, rimessione in termini ai fini del pagamento delle rate della rottamazione ter e rimodulazione a tre vie della causa di decadenza dalle dilazioni con l'agente della riscossione. Inoltre, abolizione dell'aggio di riscossione a partire dagli affidamenti effettuati dal 1° gennaio di quest'anno. Il decreto legge fiscale (Dl 146/2021, convertito con modificazioni dalla legge 215/2021) e la legge di bilancio 2022 (legge 234/2021) dettano alcune importanti misure che vanno a sommarsi al set di interventi che compongono la normativa emergenziale in materia di riscossione.

La sospensione dei pagamenti

La disposizione centrale di riferimento in materia di riscossione è l'articolo 68 del Dl 18/2020. Prevede la sospensione dei pagamenti all'agente della riscossione a partire dall'8 marzo 2020 fino al 31 agosto 2021, dopo l'ultima proroga stabilita con il Dl 73/2021, convertito con modificazioni dalla legge 106/2021. La mo-

ratoria opera con riferimento:

❶ alle cartelle di pagamento notificate a ridosso della scadenza dell'8 marzo 2020, per le quali l'ordinario termine di versamento di 60 giorni scadeva dopo la suddetta data;

❷ a tutte le rate delle dilazioni con l'agente della riscossione scadenti nel corso del periodo di efficacia della sospensione. Si ricorda, da ultimo, che, secondo l'opinione delle Entrate (circ. 5/E/2020), la previsione in esame riguarda solo le pretese che alla data di entrata in vigore del Dl fossero già state affidate ad Agenzia Entrate Riscossione e dunque non gli accertamenti esecutivi ancora in gestione all'agenzia delle Entrate.

La medesima disposizione stabilisce inoltre che le somme sospese devono essere versate, in un'unica soluzione, entro il mese successivo la fine del periodo di moratoria. La norma, peraltro, ha prodotto i suoi effetti in una duplice direzione: oltre alla sospensione dei pagamenti, infatti, ha inciso sulle azioni di recupero dell'agente della riscossione. E invero, in forza del primo comma del citato art. 68, Dl 18/2020,

1. LE MODIFICHE SULLA DECADENZA DELLE DILAZIONI

- Per rateazioni in corso all'8 marzo 2020, la decadenza si verifica con il mancato pagamento di 18 rate complessive
- Per rateazioni chieste dopo l'8 marzo 2020 ed entro il 31 dicembre 2021, la decadenza si verifica con il mancato pagamenti di 10 rate complessive
- Per rateazioni chieste dal primo gennaio 2022, la decadenza si verifica con il mancato pagamento di 5 rate complessive

trova applicazione nel suo testo integrale l'articolo 12 del decreto legislativo 159/2015. Dove, al terzo comma, è stabilito che durante il periodo di sospensione dei pagamenti, indotto da eventi eccezionali, è fatto divieto di notificare le cartelle di pagamento. Da tale divieto, la prassi dell'Ader (si vedano le Faq pubblicate sul sito istituzionale) e dell'agenzia delle Entrate (circ. 25/E 2020) ha dedotto correttamente il blocco di qualsiasi operazioni di recupero coattivo, dalla notifica dei preavvisi di fermo dei veicoli sino agli atti di pignoramento.

Ne consegue che del periodo di moratoria, in concreto, hanno beneficiato non solo i soggetti che avevano in scadenza delle somme da pagare in vigenza dello stesso ma anche tutti i debitori che si ritrovavano con debiti scaduti alla data dell'8 marzo 2020, in ragione della circostanza che all'agente della riscossione risultava comunque inibita qualsiasi iniziativa finalizzata all'incasso delle somme dovute. Si pensi ai contribuenti che avevano ricevuto cartelle o accertamenti scaduti da tempo o ancora a quelli che, sempre all'8 marzo 2020,

erano già incorsi in decadenza da precedenti piani di rateazione.

La normativa sulle dilazioni

Per tener conto della disciplina sulla sospensione dei pagamenti sono state adottate misure puntuali di favore, in materia di rateazioni con l'agente della riscossione, regolate a regime nell'articolo 19 del Dpr 602/1973, allo scopo di temperare gli effetti della ripresa delle attività al termine del periodo di blocco. Una modifica in tal senso è quella recepita nel testo del comma 2-ter dell'articolo 68: con la quale, con riferimento tanto alle rateazioni pendenti alla data dell'8 marzo 2020 tanto a quelle richieste entro il 31 dicembre 2021, la causa di decadenza dal beneficio del termine, ordinariamente stabilita nel mancato pagamento di 5 rate complessive, anche non consecutive, veniva ampliata a 10 rate complessivamente non pagate. Disposizione chiaramente mirata a consentire ai debitori, al termine della sospensione emergenziale, di non pagare per intero il debito maturato ma di ri-

2. LE REGOLE SULLE CARTELLE

- I termini di pagamento delle cartelle notificate dal primo settembre 2021 al 31 marzo 2022 sono elevati a 180 giorni dalla notifica
- Entro tale scadenza, dunque, non decorrono interessi di mora né possono essere attivate azioni esecutive e/o cautelari
- Resta invariato il termine della proposizione del ricorso come pure il termine per pagare le somme derivanti da accertamenti esecutivi
- Per tutti i versamenti effettuati entro la scadenza così prorogata, l'aggio di riscossione resta al 3%

prendere i pagamenti mensili stabiliti nel piano originario, sfruttando la maggiore ampiezza della clausola di decadenza dal piano stesso.

Sempre con riguardo alle domande di rateazione trasmesse entro il 31 dicembre 2021 (art. 13 decies, Dl 137/2020):

- la soglia di debito complessivo entro la quale non occorre documentare lo stato di difficoltà del debitore è elevata da 60mila a 100mila euro. Ne deriva che entro tale limite il debitore è libero di scegliere la durata del piano di dilazione, non superiore comunque alle 72 rate mensili;
- I soggetti che all'8 marzo 2020 avevano dilazioni precedentemente decadute sono ammessi a chiedere una nuova rateazione, senza dover previamente provvedere a pagare le quote già scadute e dunque in espressa deroga alla regola ordinaria sancita nell'art. 19, comma 3, lett. c), Dpr 602/1973.

Queste due ultime misure, in realtà, non sono correlate alla sospensione dei pagamenti all'agente della riscossione ma sono volte a considerare la situazione di diffusa difficoltà finanziaria di cit-

tadini e imprese, a causa delle conseguenze dell'emergenza pandemica.

La ripresa delle attività dell'Ader

Come evidenziato, a decorrere dal 1° settembre scorso, essendo cessata la fase di moratoria prescritta nell'art. 68, Dl 18/2020, sono ripartite le operazioni di recupero coattivo. In verità questo non valeva per tutti, poiché occorreva distinguere due tipologie di situazioni debitorie. Per i soggetti che all'8 marzo 2020 non avevano debiti già scaduti, in ragione del fatto che essi avevano tempo per versare le somme sospese fino alla fine di settembre, le operazioni di riscossione coattiva non potevano iniziare prima del primo ottobre scorso. Al contrario, tutti i soggetti che sempre alla suddetta data erano già morosi potevano essere aggrediti dall'Ader già dal primo settembre. Sempre dal 1° settembre, inoltre, è ripresa la notifica delle cartelle di pagamento.

Per il pagamento degli importi sospesi, le Faq dell'Ader hanno correttamente confermato che i debitori con dilazioni in essere avrebbero potuto limi-

3. LA ROTTAMAZIONE TER

- Tutte le somme originariamente in scadenza nel 2020 e nel 2021 avrebbero dovuto essere pagate entro il 9 dicembre 2021 (14 dicembre se si considera la tolleranza di 5 giorni)
- Il mancato o il ritardato pagamento anche solo di una parte degli importi dovuti determina la decadenza dalla definizione agevolata
- Per l'effetto, si ripristinano sanzioni e interessi di mora e il debito residuo non può più essere dilazionato

tarsi a pagare, entro il mese di settembre, un numero di rate tale da restare al di sotto della soglia delle 10 rate non pagate. Pertanto, ipotizzando un soggetto che non avesse corrisposto nessuna delle 18 rate maturate nel periodo di sospensione e che non avesse saltato alcuna delle quote pregresse, questi avrebbe potuto "limitarsi" a pagare, entro lo scorso settembre, un ammontare corrispondente a 9 rate complessive, oltre alla rata di settembre.

Senonché era chiaro a tutti che la condizione economica dei contribuenti non consentiva e non consente il pagamento delle suddette somme arretrate, tanto più che si tratta di debiti giunti alla fase terminale della riscossione coattiva, in quanto tali maggiorati oltre che delle sanzioni degli interessi di mora. Per questo motivo, il Parlamento ha votato una risoluzione che impegnava il Governo ad adottare misure che temperassero il riavvio delle procedure Ader. A seguito di tale risoluzione, è stato da ultimo emanato il decreto legge 146/2021. Vediamo i contenuti in materia di riscossione.

Le novità in materia di dilazioni.

In primo luogo occorre farsi carico delle esigenze dei debitori che avevano rateazioni pendenti alla data dell'8 marzo 2020. Sebbene questi, come rilevato, fossero ammessi a versare entro settembre non l'intero debito scaduto ma, in ipotesi, solo 9 rate, non vi è dubbio che per molti soggetti anche questo avrebbe potuto rivelarsi proibitivo. Emergeva inoltre una certa disparità di trattamento rispetto ai debitori morosi (cioè con debiti già scaduti all'8 marzo 2020, anche rivenienti da dilazioni pregresse decadute), i quali ben avrebbero potuto paralizzare le azioni di recupero, inoltrando una nuova istanza di rateazione, senza dover assolvere alla condizione di accesso rappresentata dal versamento di eventuali quote pregresse non saldate.

La soluzione adottata è stata quella di elevare a 18 rate non pagate la condizione di decadenza dal piano di rientro, limitatamente alle rateazioni pendenti all'8 marzo 2020, e, nel contempo, di riammettere *ope legis* al piano di rientro iniziale tutti i debitori decaduti alla data di en-

trata in vigore del Dl, a condizione che le somme sospese venissero corrisposte entro la fine del mese di ottobre 2021.

In questo modo:

1 sono rimessi in termini anche i soggetti che, alla data di pubblicazione del Dl, non avessero versato alcun importo né delle rate sospese né di quelle maturate nei mesi immediatamente successivi alla sospensione, e cioè settembre e ottobre; **2** i debitori avrebbero potuto anche limitarsi a pagare entro la fine di ottobre tre rate, comprese quelle scadenti a settembre e ottobre 2021, potendo fare affidamento sulla copertura rappresentata dall'ampliamento a 18 rate della causa di decadenza. Una volta ottemperato a tale obbligo, il contribuente avrà maturato il diritto di proseguire nei pagamenti mensili dei piani di rateazione.

La novella ha peraltro introdotto una differenziazione tra rateazioni in essere all'8 marzo 2020 e rateazioni richieste dopo tale data ed entro la fine del 2021, poiché per queste ultime la condizione di decadenza è rimasta ferma a 10 rate non pagate. A legislazione vigente, a decorrere dalle domande presentate dal primo gennaio 2022 si ritorna alla norma a regime che sancisce la decadenza con l'omissione di 5 rate complessive.

La norma in commento fa inoltre salvo tutto ciò che è accaduto nel periodo dal primo ottobre scorso (come evidenziato, infatti, i soggetti con debiti non ancora scaduti all'8 marzo 2020 non potevano essere destinatari di attività di recupero prima del 1° ottobre 2021) fino alla data di entrata in vigore del Dl, compresi gli interessi di mora inclusi nei versamenti effettuati prima dell'efficacia del provvedimento legislativo.

La rottamazione ter

Novità importanti hanno riguardato anche le definizioni agevolate degli affidamenti dell'agente della riscossione, compreso il saldo e stralcio. Si ricorda, in primo luogo, che per effetto del Dl

73/2021 (decreto sostegni bis) le scadenze delle definizioni agevolate con l'agente della riscossione, previste nel Dl 119/2018 (compreso il saldo e stralcio), originariamente stabilite nel corso dell'anno 2020, sono state così rimodulate: **a)** al 2 agosto 2021 le rate di febbraio e marzo 2020; **b)** al 31 agosto 2021 la rata di maggio 2020; **c)** al 30 settembre 2021 la rata di luglio 2020; **d)** al 2 novembre 2021 (il 31 ottobre e l'1 novembre sono festivi) la rata di novembre 2020. Per quanto riguarda invece le rate originariamente in scadenza nel 2021, fino al mese di luglio, è stata disposta una proroga al 30 novembre prossimo.

Per ciascuna di queste scadenze operava la tolleranza di 5 giorni di ritardo. Inoltre il mancato o il ritardato pagamento anche di una sola delle quote della definizione agevolata determina la caducazione della sanatoria, con la conseguenza che viene ripristinato il debito iniziale, comprensivo di sanzioni e interessi di mora.

Per venire incontro alle esigenze dei debitori, la novella del decreto fiscale, dopo le modifiche apportate in sede di conversione, ha previsto una remissione in termini per tutte le rate inizialmente in scadenza nel 2020, consentendone il pagamento, senza alcuna maggiorazione, entro il 9 dicembre scorso (in realtà, il 14 dicembre, considerato il ritardo tollerato di 5 giorni).

Ricordiamo ancora la previsione riportata nel comma 3 bis del più volte citato articolo 68 del Dl 18/2020, secondo cui tutti i soggetti decaduti, alla data del 31 dicembre 2019, da una qualsiasi delle edizioni della sanatoria degli affidamenti (in sostanza, rottamazione 1, 2 e 3) sono ammessi alla presentazione di una nuova istanza di dilazione, in deroga alla regola generale secondo cui il venir meno della procedura agevolata determina, quale ulteriore conseguenza negativa, anche il divieto di rateizzare il debito residuo.

4. L'AZZERAMENTO DELL'AGGIO

- A partire dagli affidamenti eseguiti dal primo gennaio 2022, non è più dovuto l'aggio di riscossione
- Il finanziamento del servizio è posto a carico del bilancio dello Stato
- Il debitore pagherà solo l'importo delle spese per notifica della cartelle e per eventuali misure cautelari o esecutive, nell'ammontare stabilito in un futuro decreto delle Finanze

Le cartelle di pagamento

Ai sensi dell'articolo 2 del decreto legge, dopo le modifiche della legge di conversione, per tutte le cartelle notificate dal 1° settembre scorso sino alla fine del 2021, la scadenza per il pagamento, normalmente fissata a 60 giorni dalla notifica, è elevata a 180 giorni dalla notifica stessa. Tale misura di favore è stata estesa, dalla legge di bilancio 2022, alle cartelle notificate fino al 31 marzo prossimo. In sostanza, i contribuenti hanno 6 mesi di tempo per provvedere alla corresponsione delle somme dovute.

I provvedimenti di legge precisano che il differimento vale ai fini della decorrenza degli interessi di mora e dell'avvio delle procedure esecutive. Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 30, Dpr 602/1973, decorsi 60 giorni dalla notifica della cartella, decorrono gli interessi di mora. Ma per effetto della norma eccezionale in esame, gli interessi inizieranno a decorrere solo dopo i 6 mesi dalla notifica. Ai sensi dell'articolo 50, comma 1, Dpr 602/1973, inoltre, decorsi inutilmente 60 giorni, possono essere avviate

le azioni di recupero coattivo (pignoramenti), ma la proroga a 180 giorni riguarda anche il termine per l'esercizio di tale potere. Di conseguenza, prima di 6 mesi dalla notifica della cartella non potranno neppure partire le azioni esecutive. Nulla è detto per gli strumenti cautelari (fermo dei veicoli e ipoteca). Deve però ritenersi che, stante la finalità della norma, siano bloccate tutte le attività dell'agente della riscossione sino alla scadenza della proroga di legge.

Occorre prestare attenzione al fatto che la proroga non riguarda i termini per ricorrere avverso le cartelle, che restano quindi fermi a 60 giorni dalla notifica.

Con una Faq pubblicata sul sito dell'Agenzia Entrate Riscossione, inoltre, è stato risolto in via interpretativa il problema dell'applicazione dell'aggio sulle cartelle in esame. A stretto rigore, infatti, per i pagamenti effettuati oltre i 60 giorni dalla notifica la misura dell'aggio sale dal 3% al 6 per cento. È però del tutto evidente che se si concede un maggior termine per effettuare il versamento delle somme dovute tale raddoppio non può operare, poiché entro la

5. LE PROROGHE DEI TERMINI DI DECADENZA E PRESCRIZIONE

- Per gli affidamenti effettuati dall'8 marzo 2020 al 31 dicembre 2021, i termini sono prorogati di 24 mesi
- Per gli affidamenti relativi alle procedure di controllo riferite alle liquidazioni delle dichiarazioni presentate nel 2018 e delle dichiarazioni dei sostituti d'imposta presentate nel 2017 nonché ai controlli formali delle dichiarazioni presentate negli anni 2017 e 2018 i termini sono prorogati di 24 mesi
- Per tutti i termini diversi da quelli sopra indicati che in origine scadevano nel 2020 e nel 2021 la nuova scadenza è il 31 dicembre 2023
- Per i termini diversi da quelli sopra indicati, la proroga è di 542 giorni

nuova scadenza di 180 giorni non vi è inadempienza da parte del debitore. L'Ader conferma pertanto che su tutti i versamenti effettuati entro il termine prorogato dalla legge l'aggio resta fissato al 3 per cento.

Il differimento non opera nei confronti delle somme dovute a seguito di accertamenti esecutivi, in relazione alle quali le scadenze di pagamento restano quelle ordinarie (termine per la proposizione del ricorso).

Decadenza e prescrizione

La sospensione dei pagamenti (per effetto del richiamo all'art. 12, Dlgs 159/2015, recato nel primo comma dell'art. 68, Dl 18/2020) ha comportato conseguenze rilevanti per decadenza e prescrizione degli atti dell'agente della riscossione. Ai sensi del primo comma del medesimo articolo 12, tutti i termini di decadenza e prescrizione pendenti alla data di inizio del periodo di sospensione dei versamenti dovuti all'agente della riscossione, derivante da eventi eccezionali, sono prorogati per una durata uguale a quella di sospensione. Nel secondo comma dello stesso articolo

12, inoltre, si stabilisce che i termini in questione scadenti nell'anno o negli anni di durata della sospensione sono differiti al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di cessazione della sospensione. Sulla scorta di quest'ultima previsione, pertanto, pare doversi rilevare che, poiché il periodo di sospensione dei versamenti all'agente della riscossione ha interessato anche una buona parte del 2021 (allo stato, fino al 31 agosto 2021), la proroga automatica dei termini di decadenza e prescrizione, sia per quelli originariamente in scadenza nel 2020 sia per quelli in scadenza nel 2021, debba intendersi avere efficacia al 31 dicembre 2023, secondo anno successivo a quello di cessazione della sospensione.

A fronte di tale previsione di carattere generale, applicabile dunque in default in assenza di norme diverse, va tuttavia registrata la disposizione speciale dell'art. 68, comma 4 bis, Dl 18/2020. Con questa, sono prorogati di 24 mesi i termini di decadenza e prescrizione riferiti:

❶ a tutti gli affidamenti all'agente della riscossione effettuati dall'8 marzo 2020

al 31 dicembre 2021;

② agli affidamenti riferiti alle procedure di controllo indicate nell'articolo 157, comma 3, Dl 34/2020, senza che rilevi la relativa data di trasmissione. Esse riguardano le liquidazioni afferenti le dichiarazioni presentate nel 2018 e le dichiarazioni dei sostituti d'imposta presentate nel 2017 nonché i controlli formali delle dichiarazioni presentate negli anni 2017 e 2018. Ne consegue, tra l'altro, che le liquidazioni delle dichiarazioni presentate nel 2017, il cui termine naturale sarebbe scaduto il 31 dicembre 2020 (il 31 dicembre del terzo anno successivo, ex art. 25, Dpr 602/1973), non sono contemplate in questa disposizione speciale.

Il quadro in materia di proroghe, a legislazione vigente, è così riassumibile:

① per le fattispecie rientranti nell'art. 68, comma 4 bis, DL 18/2020, la proroga è di 24 mesi;

② per la casistica diversa da quella di cui alla precedente lettera i), in ordine alla quale il termine originario sarebbe scaduto a fine 2020 o a fine 2021, la nuova scadenza è il 31 dicembre 2023;

③ per le ipotesi diverse da quelle appena descritte, la proroga è di 542 giorni, corrispondente al periodo dall'8 marzo 2020 al 31 agosto 2021.

Ad esempio, gli accertamenti esecutivi affidati all'Agenzia delle Entrate – Riscossione nel corso del 2019, in relazione ai quali opera il termine prescrizionale ordinario decennale dei tributi erariali, rientrano nella terza casistica innanzi rappresentata e fruiscono dunque di una proroga di 542 giorni. Lo stesso per i ruoli relativi agli accertamenti di tributi comunali trasmessi all'Ader entro la fine del 2019.

L'abolizione dell'aggio

La legge di bilancio 2022 ha inoltre disposto l'azzeramento dell'aggio di riscossione nei riguardi del debitore, a partire dal primo gennaio 2022, ponendo il finanziamento della funzione in esame a carico del bilancio statale. Con provvedimento direttoriale dell'agenzia

delle Entrate prot. 14113/2022 del 18 gennaio è stato approvato il nuovo modello di cartella di pagamento che non prevede più l'addebito dell'aggio. Si ricorderà come tale modifica sia stata sostanzialmente imposta dalla sentenza 120/2021 della Corte Costituzionale.

La Consulta, pur dichiarando inammissibile la questione di legittimità sollevata, ha tuttavia rimarcato come l'attuale modalità di finanziamento dell'Ader si presenti in contrasto con i canoni fondamentali della Carta Costituzionale. Il sistema dell'aggio, che nella disciplina previgente era pari al 6% delle somme riscosse, era infatti finalizzato a finanziare l'intero sistema pubblico di riscossione. Senonché, a causa delle evidenti inefficienze del servizio che non riesce a riscuotere la gran parte delle partite affidate, accade che l'onere del finanziamento finisce per gravare su di una quota nettamente minoritaria di debitori, così violando, tra l'altro, il principio di solidarietà, scolpito nell'art. 3 della Costituzione. Da qui, il monito della Corte a provvedere a una rapida revisione del meccanismo in esame, traendo spunto dalle esperienze dei principali Paesi europei.

Resteranno dovute le spese relative alle procedure esecutive e cautelari nonché quelle della notifica degli atti di riscossione (cartella e atti successivi), nella misura tabellare stabilita in un futuro decreto dell'Economia (come peraltro accade anche oggi). Nei riguardi degli enti creditori diversi dallo Stato, si prevede l'applicazione di una quota da determinarsi nel suddetto decreto, in caso di affidamento successivamente annullato totalmente o parzialmente per sgravi. Sempre a carico dei medesimi enti, inoltre, è stabilito l'addebito di un aggio dell'1% delle somme riscosse.

Per il resto, il finanziamento della riscossione coattiva diventa di competenza del bilancio dello Stato. Come anticipato, le nuove regole hanno applicazione a partire dai carichi trasmessi dal 1° gennaio 2022.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Contribuente penalizzato su spese e impugnazione



Antonio Iorio

e novità sul contenzioso tributario riguardano l'ulteriore proroga di particolari modalità di svolgimento delle udienze presso le commissioni tributarie e alcune disposizioni normative di fine anno sull'impossibilità di impugnare l'estratto di ruolo, le cartelle e i ruoli che si assumono invalidamente notificati, nonché una nuova procedura sulla liquidazione delle spese di lite da parte degli agenti della riscossione

Proroga udienze a distanza/scritte

La nuova proroga al 31 marzo 2022 delle modalità di svolgimento delle udienze tributarie a distanza, o, in caso di impossibilità, dei collegamenti mediante scambio di note scritte, non è stata inserita nel provvedimento normativo che ha prorogato lo stato di emergenza ma nel decreto "milleproroghe" (Dl 228/2021)

Si ricorda che l'articolo 27, comma 1 del Dl 137/2020, per fronteggiare l'emergenza sanitaria, ha previsto specifiche modalità per lo svolgimento da remoto delle udienze tributarie.

In alternativa le udienze passano di-

rettamente in decisione e, se una delle parti ha insistito per la discussione, si procede con la trattazione scritta (scambio di note) ove non sia stato possibile il collegamento a distanza.

Più in particolare lo svolgimento delle udienze pubbliche e camerali e delle camere di consiglio con collegamento da remoto è autorizzato con decreto del presidente della Ctp o Ctr da comunicarsi almeno cinque giorni prima della data fissata per l'udienza. I decreti dei presidenti possono disporre che le udienze e le camere di consiglio si svolgano anche solo parzialmente da remoto, ove le dotazioni informatiche lo consentano.

In alternativa alla discussione con collegamento da remoto, le controversie fissate per la trattazione in udienza pubblica, passano in decisione sulla base degli atti, salvo che almeno una delle parti non insista per la discussione, con apposita istanza da notificare alle altre parti costituite e da depositare almeno due giorni liberi anteriori alla data fissata per la trattazione. I difensori sono comunque considerati presenti a tutti gli effetti.

1. DUE TIPI DI NOVITÀ

Novità dettate dall'emergenza:

- 1) Proroga al 31 marzo delle udienze a distanza/trattazione scritta

Novità legislative:

- 1) Non impugnabilità estratto di ruolo;
- 2) Nuova procedura per rimborso spese di lite da parte agenti riscossione

Nel caso in cui sia chiesta la discussione, e non sia possibile il collegamento da remoto, si procede mediante trattazione scritta, con fissazione di un termine non inferiore a 10 giorni prima dell'udienza per deposito di memorie conclusionali e di cinque giorni prima dell'udienza per memorie di replica. Queste modalità sono state varie volte prorogate. Da ultimo il DL 105/2021, rispetto ai precedenti provvedimenti, ha inserito in un allegato i termini da differire (al 31 dicembre 2021). Il punto 19 prorogava le udienze tributarie. Tuttavia, il fatto che si facesse riferimento al termine indicato nel primo periodo del comma 1, articolo del DL 137/2020 (che contempla sole le udienze a distanza e non anche quelle scritte) e l'espressa previsione «udienze da remoto processo tributario», aveva generato dubbi sulla proroga anche delle udienze scritte (contemplate al comma 2 non citato).

Il DL "mille proroghe" 228/2021 ripropone, ancorché in un articolo (il 16), e non più in un allegato, la medesima previsio-

ne secondo cui «Il termine di cui all'articolo 27, comma 1, primo periodo del DL 137/2020, relativo allo svolgimento delle udienze da remoto nel processo tributario, è ulteriormente prorogato al 31 marzo 2022». Anche in questa occasione si potrebbe quindi dubitare della proroga al 31 marzo anche delle udienze scritte.

In realtà il nuovo decreto (come il precedente) concerne proroghe di termini che, nella specie, sono contenuti solo nel primo periodo del comma 1, articolo 27 del DL 137/2020.

Ciò non comporta che la successiva previsione (udienze scritte alternative a quelle da remoto) contenuta nel comma 2 della medesima norma, non sia prorogata trattandosi di modalità alternativa alle udienze a distanza non disciplinata da alcun termine (prorogabile)

Da notare, poi, che le udienze tributarie da remoto non costituiscono un'eccezione ma sono previste ordinariamente dal DL 119/2018: in tale contesto, una proroga soltanto di tale tipologia di udienze non avrebbe molto senso essendo già prevista a regime.

2. PROROGA UDIENZE A DISTANZA/SCRITTE

Art. 16 comma 3, DL 228/2021 («mille proroghe»)

Il termine di cui all'art.27 comma 1, primo periodo del DL 137/2020 convertito, con modificazioni, dalla legge 176/2020 relativo allo svolgimento delle udienze da remoto nel processo tributario, è ulteriormente prorogato al 31 marzo 2022.

Precedente proroga al 31/12/2021 (DL 105/2021, all.A, Punto 19)

*Art.27 comma 1, primo periodo del DL 137/2020 convertito, con modificazioni, dalla legge 176/2020.
Udienze da remoto nel processo tributario*

Art. 27 comma 1 primo periodo

1. Fino alla cessazionedello stato di emergenza nazionale lo svolgimento delle udienze pubbliche e camerali e delle camere di consiglio con collegamento da remoto è autorizzato, secondo la rispettiva competenza, con decreto motivato del presidente della Commissione tributaria provinciale o regionale.....

Art. 27 comma 2

In alternativa alla discussione con collegamento da remoto, le controversie fissate per la trattazione in udienza pubblica, passano in decisione sulla base degli atti Nel caso in cui sia chiesta la discussione e non sia possibile procedere mediante collegamento da remoto, si procede mediante trattazione scritta.....

La relazione illustrativa al Dl 228/2021 conferma questa interpretazione evidenziando la proroga non solo dell'udienza a distanza ma anche della trattazione con scambio di note.

Nella prassi attuale delle commissioni tributarie occorre rilevare che:

- ❶ alcune commissioni, già da qualche mese, adottando tutte le cautele del caso imposte dall'emergenza sanitaria, stanno fissando le udienze in presenza. Non è noto se tali decisioni si basino su una differente interpretazione delle norme in questione, rispetto a quanto riportato in precedenza, ovvero per la sussistenza di particolari modalità organizzative che contraddistinguono solo alcune commissioni rispetto ad altre;
- ❷ altre svolgono regolarmente le udienze a distanza;
- ❸ altre, infine, rilevando impedimenti organizzativi nello svolgimento delle udienze da remoto, comunicano la possibilità di svolgimento delle udienze mediante scambio di note scritte.

Vi è ora da sperare che, a seguito di questa ulteriore proroga, le commissioni

tributarie che insistono sullo scambio di note scritte, si organizzino per le udienze a distanza altrimenti si assisterà, anche nei prossimi mesi, a richieste di rinvio almeno per i processi ritenuti più rilevanti.

Al riguardo si ricorda infatti che il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria ha emanato nel 2020 delle linee guida operative sulle udienze scritte stante le numerose difficoltà a quel momento di eseguire le udienze a distanza.

Nel documento sono state anche individuate le ragioni di un possibile differimento dell'udienza a un periodo post emergenziale per lo svolgimento in presenza (rilevanza, novità, complessità della questione, valore, numero di documenti da esaminare ecc)

Non impugnabilità estratto di ruolo

La legge 215/2021 di conversione del Dl 146/2021 ha introdotto un nuovo comma all'articolo 12 del Dpr 602/73 contenente due specifiche previsioni:

- l'estratto di ruolo non è impugnabile;
- il ruolo e la cartella di pagamento, che si assume invalidamente notificata,

3. NON IMPUGNABILITÀ ESTRATTO DI RUOLO

La legge 215/2021 – in vigore dal 21 dicembre 2021 - di conversione del DL 146/2021 introduce un nuovo comma all'articolo 12 del Dpr 602/73:

- 1) l'estratto di ruolo non è impugnabile;
- 2) il ruolo e la cartella di pagamento, che si assume invalidamente notificata, possono essere direttamente impugnati solo in 3 casi:
 - pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto,
 - blocco di pagamenti da parte della Pa;
 - perdita di un beneficio nei rapporti con una Pa.

NB: In tutti gli altri casi è impugnabile solo il primo atto con cui si manifesta la misura cautelare o esecutiva.

possono essere direttamente impugnati solo in tre casi:

- ❶ pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto,
- ❷ blocco di pagamenti da parte della Pa;
- ❸ perdita di un beneficio nei rapporti con una Pa.

In tutti gli altri casi è impugnabile solo il primo atto con cui si manifesta la misura cautelare o esecutiva.

In precedenza, il contribuente che veniva a conoscenza di iscrizioni a ruolo (di cui assumeva non averne mai avuta notifica) poteva impugnare l'estratto di ruolo nonostante non fosse espressamente previsto nell'elencazione degli atti impugnabili prevista dal Dlgs 546/1992. Secondo, infatti, la giurisprudenza di legittimità anche a sezioni unite, anche l'estratto di ruolo poiché potenzialmente lesivo della posizione del contribuente poteva essere impugnato. Così gli interessati potevano "neutralizzare" la pretesa ritenuta ingiusta ancor prima che subisse un danno concreto (fermo auto, ipoteca, ecc)

Con la nuova norma, l'estratto di ruolo

non è più impugnabile.

In ipotesi di invalidità della notifica si potranno impugnare il ruolo e la cartella soltanto nelle tre citate circostanze. Tuttavia, pare non sia stato concretamente considerato che si rischia di danneggiare proprio i contribuenti vittime di errori dell'agente della riscossione e ciò anche nelle tre ipotesi individuate dal legislatore.

Si pensi ad un'impresa che prima di avviare la partecipazione ad un bando per un appalto, verifichi dall'estratto di ruolo la sussistenza di eventuali debiti (per cartelle mai notificate), che pregiudicano tale partecipazione. L'impresa dovrà impugnare il ruolo e la relativa cartella mai notificata. Difficilmente, però, tale controversia verrà decisa prima della scadenza del bando considerando i tempi processuali.

In tutti gli altri casi (molti dei quali possono riguardare violazioni stradali, tributi locali, ecc) sarà di fatto impugnabile solo il primo atto con cui si manifesta la misura cautelare o esecutiva.

In concreto, però, i tempi per l'impu-

gnazione dell'atto, la costituzione in giudizio dell'agente della riscossione, e soprattutto i tempi di giacenza dei procedimenti presso commissioni tributarie e tribunali, non consentono una tempestiva trattazione delle controversie. Si rischia così la misura cautelare prima del pronunciamento del giudice.

Peraltro, molte commissioni sono restie a sospendere in via d'urgenza tali atti. In alcuni collegi le udienze di sospensione vengono raramente fissate nei termini (ordinatori) previsti, se non addirittura ignorate.

Così, per evitare un fermo, un'ipoteca, un pignoramento per un debito di cui non si è mai ricevuta la cartella, occorrerà attendere l'eventuale preavviso della misura cautelare o esecutiva e sperare che la competente commissione tributaria/tribunale decida in tempi brevissimi.

Se l'interessato non partecipa a gare e non ha rapporti con la Pa, potrà ricorrere solo contro il primo atto che riceverà (preavviso di fermo o di ipoteca, pignoramento presso terzi, atto di intimazione). Ma i tempi della giustizia tributaria non impedirebbero la prosecuzione dell'azione cautelare/esecutiva intrapresa. Il preavviso di fermo, ad esempio, concede "solo" 30 giorni, l'intimazione di pagamento solo cinque giorni, tutti tempi che non consentono la conclusione del giudizio, né, nella gran parte dei casi, la sospensione dell'atto. Nelle more, il contribuente potrebbe subire le azioni senza alcuna possibilità di difesa.

Vi sono poi ipotesi in cui l'obbligo di notifica dell'atto presupposto non è del tutto pacifico. Si pensi ad alcune ipotesi di scissione, del socio che "succede" alla società debitrice estinta, eccetera.

In questi casi l'atto presupposto potrebbe essere stato notificato a un soggetto che non l'ha impugnato con la conseguenza che l'asserito coobbligato, o il "successore" della società cancellata, dovrebbero attendere i primi atti cautelari/esecutivi per contestare final-

mente la pretesa.

La disposizione è finalizzata a ridurre i numerosi procedimenti promossi dai contribuenti che immotivatamente avrebbero finora impugnato l'estratto di ruolo. Nel solo 2020 ben 55.000 ricorsi su 135.000 notificati contro l'agente della riscossione sarebbero stati generati dall'estratto di ruolo. Da notare che la modifica era stata anticipata dall'agenzia delle Entrate durante i lavori per la riforma della giustizia tributaria, e aveva ottenuto l'approvazione della Commissione interministeriale nominata a tale scopo. Tuttavia, ora viene isolata dal contesto della riforma che ne avrebbe temperato gli effetti.

A proposito della riforma va detto che successivamente alla relazione prodotta dalla citata Commissione all'esito dei lavori, nella legge delega sulla riforma fiscale la giustizia tributaria è solo marginalmente citata. Ed infatti una delle ultime norme del Ddl prevede una specifica delega per l'adozione di uno o più decreti per la codificazione delle disposizioni legislative vigenti per garantire la certezza dei rapporti giuridici e la chiarezza del diritto nel sistema tributario, inclusi l'accertamento, le sanzioni e la giustizia tributaria.

Nell'esercizio di tale delega il Governo deve attenersi a una serie di principi e criteri direttivi tra i quali si segnala il coordinamento, sotto il profilo formale e sostanziale, del testo delle disposizioni legislative vigenti, anche di recepimento e attuazione della normativa dell'Unione europea, apportando le modifiche opportune per garantire o migliorare la coerenza giuridica, logica e sistematica della normativa. Ed ancora l'aggiornamento e semplificazione del linguaggio normativo anche al fine di adeguarlo a quello degli atti dell'Unione europea

La relazione illustrativa della delega non fornisce indicazioni al riguardo, sembrerebbe quindi (il condizionale è d'obbligo stante la genericità di alcune

4. PROBLEMI CONCRETI

- 1) Partecipazione a gare: estratto di ruolo per tempo
- 2) Non partecipazione a gare: sospensiva/udienze in tempi rapidi (intimazione di pagamento entro 5 gg...)
- 3) Obbligo di notifica di atto presupposto non del tutto pacifico (scissione, socio «successore» di società estinta, ecc)

previsioni) che debba trattarsi di un intervento volto sicuramente ad assemblare le varie disposizioni sparse nell'ordinamento in materia di contenzioso e a coordinarle e ad adeguarle (almeno ai fini del linguaggio) agli atti dell'Unione europea. Ciò anche intervenendo sotto il profilo sostanziale, e non solo formale, nel testo delle disposizioni vigenti.

In assenza di una nuova legge delega ad hoc sul riordino del processo tributario appare singolare l'esclusione dalla riforma fiscale di una vera riorganizzazione della giustizia tributaria

Peraltro è indubbio che una seria riforma fiscale non possa trascurare per il suo successo, il processo tributario che rappresenta un pò la parte "patologica" del procedimento di accertamento e riscossione dei tributi. In altre parole, per quanto si possano ben individuare e semplificare gli istituti sostanziali della tassazione, non si può omettere di intervenire con altrettanta efficienza sul processo che rischia di frenare, se non addirittura impantanare, l'efficacia delle nuove norme in presenza di contestazio-

ni. È quindi auspicabile che vi sia un ripensamento in quanto, ormai da anni, si invoca una riforma delle vigenti regole del contenzioso tributario.

La decorrenza

La nuova norma sulla non impugnabilità degli estratti di ruolo non può essere considerata di tipo interpretativo, con la conseguenza che essa trova applicazione solo per il futuro e non anche per il passato. Si tratta allora di comprendere quale sia la situazione "passata" per la quale trova ancora applicazione la precedente previsione (giurisprudenziale) sulla impugnabilità dell'estratto di ruolo.

In assenza di una specifica decorrenza, all'entrata in vigore della legge (21 dicembre 2021), possono essersi verificate le seguenti situazioni:

- ❶ è stato richiesto l'estratto di ruolo ma non è stato ancora impugnato pur in presenza di cartelle asseritamente non notificate;
- ❷ è stato già impugnato l'estratto di ruolo ma non è avvenuta la costituzione in Ctp;

5. RIFORMA CERCASI

La riforma

1. *Prevenire il contenzioso: il procedimento tributario e l'autotutela*
2. *Prevenire il contenzioso: la mediazione e la conciliazione*
3. *Colmare il deficit informativo, nell'ottica della giustizia predittiva*
4. *Rafforzare la specializzazione dei giudici tributari: due proposte*
5. *Consolidare l'indipendenza dei giudici tributari*
6. *Apprestare migliori difese processuali degli interessi in gioco*
7. *Migliorare il giudizio di legittimità*
8. *Ridurre il contenzioso dinanzi alla Corte di Cassazione*

Proposte normative

1. *Delega riforma giustizia tributaria (giudici e commissioni)*
2. *Disposizioni sul contraddittorio nel procedimento*
3. *Disposizioni sull'autotutela tributaria*
4. *Disposizioni sulla conciliazione giudiziale*
5. *Disposizioni legislative sulla tutela contro atti illegittimi*
6. **Disposizioni legislative sull'impugnabilità degli estratti di ruolo**
7. *Disposizioni legislative sul patrocinio dei CAF*
8. *Disposizioni legislative sulla prova testimoniale*
9. *Delega sulle commissioni tributarie*
10. *Disposizioni legislative riguardanti il giudizio di Cassazione*

③ l'estratto di ruolo è stato impugnato ed è anche avvenuta la costituzione in Ctp.

Si ritiene che la situazione rilevante, alla data di entrata in vigore della nuova disposizione, sia la notifica del ricorso all'agente della riscossione. A tal fine, infatti, non appare necessaria anche la costituzione in giudizio prima dell'entrata in vigore della nuova norma. Analogamente, dovrebbe essere del tutto irrilevante l'acquisizione ufficiale di un estratto di ruolo precedentemente alla legge di conversione.

Ne consegue, in altre parole, che i contribuenti i quali, all'entrata in vigore della nuova disposizione, hanno già in corso un procedimento a seguito dell'impugnazione dell'estratto di ruolo, ovvero di cartelle asseritamente non notificate, hanno il pieno diritto alla prosecuzione del procedimento senza che la nuova norma abbia alcuna rilevanza e essendo del tutto indifferente se il procedimento sia pendente in primo grado, in appello o in cassazione.

Analogo diritto spetta ai contribuenti che, alla medesima data, abbiano già no-

tificato il ricorso all'agente della riscossione contro l'estratto o la cartella non notificata, ancorché non sia avvenuta la costituzione in giudizio.

Al contrario, coloro che, a tale data, non abbiano già notificato il ricorso non potranno più impugnare l'estratto di ruolo penal' inammissibilità del gravame, trattandosi di atto non più impugnabile a nulla rilevando che l'estratto di ruolo sia stato acquisito prima della norma sulla non impugnabilità.

Le spese di lite

L'altra modifica che in qualche modo interessa il processo tributario riguarda il pagamento delle spese di lite da parte dell'agente della riscossione e delle azioni che potrebbe adottare il contribuente per il relativo rimborso.

Secondo la nuova norma contenuta nella legge 215/2021 di conversione del Dl 146/2021, l'agente della riscossione pagherà le somme dovute a titolo di spese e onorari di giudizio liquidati con la pronuncia di condanna, esclusivamente attraverso l'accredito sul conto

6. PAGAMENTO SPESE DI LITE DA PARTE AGENTE RISCOSSIONE

- Pagamento esclusivamente con accredito su c/c del contribuente ovvero del difensore distrattari.
- Le somme devono essere richieste dal contribuente (o difensore) alla competente struttura territoriale dell'Agente della riscossione, a mezzo raccomandata A/R o PEC, con indicazione estremi conto
- Eventuali azioni esecutive per recupero delle somme possono essere intraprese solo dopo 120 gg dall'invio della richiesta.
- La novità decorre dalle pronunce di condanna emesse a decorrere dal 21 dicembre 2021 (*entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 146/2021*).

corrente del contribuente ovvero del difensore distrattario.

A tal fine, le somme dovute devono essere richieste dal contribuente (o difensore) alla competente struttura territoriale dell'agente della riscossione, a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento o posta elettronica certificata. In tale richiesta, devono essere indicati gli estremi del conto corrente bancario. Eventuali azioni esecutive per il recupero delle predette somme, potranno essere intraprese solo dopo 120 giorni dall'invio della richiesta (con raccomandata o pec).

La novità decorre dalle pronunce di condanna emesse a decorrere dal 21 dicembre 2021, entrata in vigore della legge di conversione del Dl 146/2021.

La nuova norma agevola gli agenti della riscossione in merito ai tempi entro cui eseguire i pagamenti delle spese legali: in concreto avranno a disposizione almeno i 120 giorni prima di subire delle azioni dai contribuenti.

Mal si comprende perché debba essere introdotta una simile disparità rispetto

all'altra parte in giudizio (il contribuente), non fosse altro perché nella maggior parte delle commissioni tributarie la regola è la severa condanna del contribuente alle spese di lite e la compensazione delle spese in ipotesi di soccombenza della parte pubblica.

Peraltro, quando l'Ufficio è condannato alla refusione delle spese di lite in favore del contribuente, l'entità della somma riconosciuta è spesso sproporzionata rispetto al valore della controversia. Così se è il contribuente a soccombere, di regola, sono applicati i tariffari (che andrebbero anche ridotti), in caso contrario, sono quantificate spese più o meno forfettarie senza specifiche ragioni.

Con la previsione ora anche del differimento del pagamento da parte dell'agente della riscossione a favore del contribuente vittorioso in contenzioso, vi è speranza che i giudici tributari inizino a condannare gli enti impositori e della riscossione alla refusione delle spese legali almeno nella misura in cui normalmente condannano i contribuenti per situazioni contrapposte.

BILANCI / 1

Nei rendiconti delle imprese l'effetto pandemia



Nicola Cavalluzzo

L'anno 2021 è stato di sostanziale stabilità per le regole relative alla redazione del Bilancio d'esercizio, almeno fino all'approvazione della legge di Bilancio 2022 che, pur intervenendo in ambito prettamente fiscale, potrebbe causare effetti anche significativi sui bilanci. I Bilanci 2021, quindi, non risentono di novità normative mentre occorre considerare l'attività svolta dallo standard setter nazionale (Oic) che ha indicato i corretti comportamenti contabili da adottare per la normativa emergenziale.

Attività dell'Oic

L'Oic ha emanato tre documenti interpretativi relativi a:

- ❶ gli aspetti contabili della rivalutazione dei beni d'impresa (interpretativo n. 7, marzo 2021);
- ❷ la continuità aziendale (interpretativo n. 8, marzo 2021);
- ❸ la sospensione degli ammortamenti (interpretativo n. 9, aprile 2021) oltre alla comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali e al principio

contabile sugli enti del Terzo settore (entrambi in agosto 2021). Il 16 maggio 2021 l'Oic ha posto in consultazione le proposte di emendamenti ai principi contabili nazionali al fine di disciplinare alcuni istituti tipici delle società cooperative e la consultazione è terminata il 16 luglio 2021. Infine, il 9 novembre 2021 ha pubblicato, per la consultazione, il principio sui Ricavi Oic 34. La consultazione terminerà il 7 marzo prossimo. La principale novità del nuovo principio è la necessità di identificare e valorizzare le «unità elementari di contabilizzazione» in quanto un unico contratto di vendita potrebbe includere prestazioni diverse che richiedono una contabilizzazione separata.

Gli schemi di bilancio

Come per il passato, i bilanci potranno essere redatti in tre diverse forme, in base alle dimensioni dell'impresa: bilancio in forma ordinaria (articolo 2424 del Codice civile), bilancio in forma abbreviata (articolo 2435-bis), bilancio delle micro-imprese (articolo 2435-ter) che si distingue dalla forma abbreviata

1. REDAZIONE DEL BILANCIO 2021 / 1



essenzialmente per l'assenza della nota integrativa.

Nel Bilancio in forma ordinaria non si iscrivono, né nelle immobilizzazioni finanziarie né nell'attivo circolante le azioni proprie, che sono evidenziate, con segno negativo, in un'apposita riserva del patrimonio netto. È obbligatoria la rilevazione sia all'attivo sia al passivo (tra i fondi per rischi ed oneri) degli «strumenti finanziari derivati passivi». È possibile capitalizzare nelle immobilizzazioni immateriali, voce B.I.2, i soli costi di sviluppo, mentre per eventuali altri oneri con proiezione futura si dovrà valutare la possibilità della loro rilevazione nell'ambito dei «costi di ampliamento» ricorrendone le condizioni e avendo ottenuto il consenso dell'organo di controllo ove esistente. In evidenza i rapporti di crediti e debiti verso le imprese sottoposte al controllo delle controllanti (cosiddette imprese sorelle). I conti d'ordine, infine, sono evidenziati nella nota integrativa che accoglie l'indicazione dei dati relativi agli impegni, alle garanzie ed alle passività potenziali.

Legge di Bilancio 2022 e riflessi sul bilancio 2021

Talune disposizioni impattano sui rendiconti 2021 delle società. Ci riferiamo in particolare all'estensione ai bilanci 2021 (ma non a tutti!) del regime che consente di derogare al principio della sistematicità dell'ammortamento ed alla norma che allunga da 18 a 50 periodi la deducibilità del maggior valore iscritto sui marchi e avviamento.

Sospensione dell'ammortamento

La situazione emergenziale che ha fortemente caratterizzato l'anno 2020 ha comportato l'emanazione di disposizioni per "difendere" i bilanci delle imprese. Il legislatore, tenuto conto degli effetti della pandemia sulle aziende, ha preso atto che l'anno 2020 non poteva essere considerato un esercizio di normale svolgimento dell'attività, con riflessi immediati sul bilancio. L'Oic aveva offerto un immediato riscontro a tale istanza del mondo imprenditoriale e aveva ammesso la possibilità di cambiare passando dal metodo di ammor-

2. REDAZIONE DEL BILANCIO 2021 / 2



tamento “a quote costanti” al metodo “per unità di prodotto”. Tale comunicazione non ha avuto seguito per l'intervento del legislatore che, per i soggetti Oic adopter, ha previsto la possibilità di sospendere fino al 100% dell'ammortamento dell'esercizio 2020. Si tratta di un intervento che seppur apprezzabile confligge con il postulato della veridicità e correttezza del bilancio. Le quote di ammortamento previste dal piano possono slittare (parzialmente o del tutto) di un esercizio, con conseguente aumento della vita utile. Coloro che si sono avvalsi della disposizione hanno destinato ad una riserva indisponibile una quota dell'utile fino a concorrenza dell'ammortamento non imputato. In caso di non capienza, il vincolo si estende alle altre riserve di utili o alle altre riserve patrimoniali disponibili ovvero agli utili degli esercizi successivi. La nota integrativa evidenzia le motivazioni a base della sospensione dell'ammortamento, l'importo della riserva indisponibile, l'impatto sul risultato d'esercizio. Poiché la norma prevede (su base volonta-

ria) la deducibilità in dichiarazione, si è generato un disallineamento tra i valori civili e quelli fiscali che ha richiesto lo stanziamento di imposte differite passive che in parte ha annullato l'effetto di miglioramento dei conti. Tale disposizione è stata estesa (articolo 1, comma 711, legge 234/2021) all'esercizio 2021 ma «per i soli soggetti che nell'esercizio (2020) non hanno effettuato il 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali». Quindi le sole imprese che hanno del tutto sospeso l'ammortamento possono decidere di non stanziare in tutto o in parte le quote a carico dell'esercizio 2021.

Problematica appare essere l'identificazione del perimetro applicativo e delle quote oggetto del nuovo rinvio. Per ciò che riguarda gli asset da analizzare, sembrerebbe che il legislatore faccia riferimento alla totalità dei beni e non anche a categorie o a singoli cespiti. Da ciò consegue che, nel caso in cui nel bilancio 2020 siano comunque stati stanziati anche parzialmente ammortamenti su ta-

3. LA SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

- **Condizione: no 100% amm.to nel 2020**
- **Estesa al 2021 facoltà del 2020**

➔ **1) Su quali cespiti?**

➔ **2) Solo quota 2021 o anche quella «slittata»?**

luni cespiti, la società non potrà utilizzare la sospensione nel bilancio 2021. A maggior ragione nel caso di deprezzamento, anche parziale, ma esteso a tutti i beni dell'azienda. Inoltre, non è chiaro se a poter essere sospesa è la sola quota di competenza del 2021 ovvero anche quella che, ex lege, è slittata sempre in detto nuovo esercizio. Restano invariate le cautele di stampo civilistico e la possibilità di dedurre fiscalmente la quota sospesa attraverso una variazione in diminuzione nei modelli Redditi e Irap.

La rivalutazione 2020 di marchio e avviamento

L'articolo 110 del Dl 104/2020 aveva consentito ai soggetti Oic adoperati di rivalutare i beni (e i diritti) strumentali d'impresa iscritti nel bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019. Per dare rilevanza fiscale ai maggiori valori, così da poterli dedurre dal reddito, la norma richiedeva il pagamento di un'imposta sostitutiva del 3 per cento. Ma gli aspetti positivi della rivalutazione non si esauriscono qui, estendendosi

anche all'ambito civilistico: con l'iscrizione della relativa riserva, l'impresa rafforza infatti il proprio patrimonio netto, preconstituendosi le condizioni per coprire perdite che potrebbero imporre interventi di ricapitalizzazione immediati o prospettici, terminati gli effetti della normativa emergenziale.

È di tutta evidenza la convenienza dell'operazione per l'impresa ma a danno delle casse dell'erario poiché i maggiori ammortamenti avrebbero ridotto le imposte dovute. Ecco le ragioni dell'intervento contenuto nella legge di Bilancio 2022 (articolo 1, commi da 622 a 624) che eleva da 18 a 50 anni il periodo nel quale ammortizzare il maggior valore iscritto. In alternativa è sempre possibile:

- ➊ rinunciare, in tutto o in parte agli effetti della rivalutazione richiedendo a rimborso l'imposta sostitutiva versata;
- ➋ integrare il pagamento versando una maggior imposta sostitutiva dal 9% al 13%, in base ai maggiori valori iscritti. Ma tutto ciò ha un forte impatto sul bilancio 2020 delle società che hanno fat-

to ricorso alla rivalutazione e che nella maggioranza dei casi risulta già depositato nel registro delle imprese. L'aumento dell'arco temporale da 18 a 50 anni impone la verifica della ragionevole certezza dell'iscrizione e quindi del recupero delle imposte differite attive che si dovranno iscrivere nel caso in cui si decida di non modificare la vita utile dell'asset. Ma anche le vie d'uscita alternative creano riflessi sul bilancio in quanto, nel caso in cui si opti per il pagamento dell'ulteriore obolo, occorrerà imputare detto importo alla riserva a suo tempo iscritta con conseguente riduzione del patrimonio netto. L'ultima alternativa, che passa per il rimborso di quanto già versato, comporterebbe un disallineamento tra valori civilistici e valori fiscali, imponendo la rilevazione in bilancio delle imposte differite passive (Oic 25) che andranno imputate sempre alla riserva di rivalutazione con un effetto negativo sull'ammontare del patrimonio netto. Si tratta di operazioni che dovranno essere riflesse nella voce A) del Passivo del bilancio 2021. Nel caso in cui si decida per la revoca contabile della rivalutazione, prima di redigere il bilancio 2021, si renderà necessario rifare il bilancio 2020, con l'annullamento di tutti gli effetti della rivalutazione e sottoporlo nuovamente all'approvazione del board e dell'assemblea dei soci con conseguente nuovo deposito nel registro delle imprese.

L'iter per l'approvazione

Per la formazione e l'approvazione del bilancio, il Codice civile prevede un preciso iter:

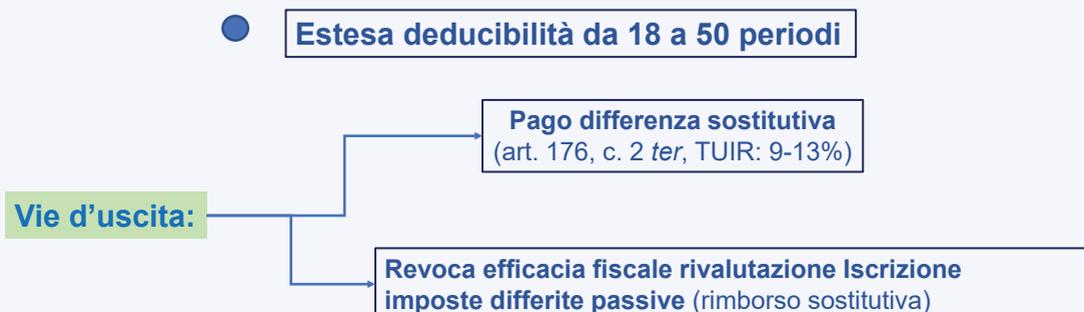
- ➊ redazione e approvazione del progetto di bilancio da parte dell'organo amministrativo;
- ➋ presentazione agli organi preposti al controllo;
- ➌ deposito presso la sede sociale;
- ➍ approvazione del bilancio da parte dell'assemblea;

➎ deposito nel registro imprese. Prima dell'approvazione da parte dell'assemblea, il documento predisposto dall'organo amministrativo della società, come già anticipato, tecnicamente si denomina «progetto di bilancio» e si compone del bilancio d'esercizio e della relazione sulla gestione (che può essere omessa in caso di redazione del bilancio in forma abbreviata). Non è previsto un termine entro il quale il progetto debba essere approvato dall'organo amministrativo competente, ma è necessario che lo stesso sia consegnato al collegio sindacale (ovvero al sindaco unico) ed al revisore almeno 30 giorni prima del termine fissato per la presentazione ai soci. L'organo di controllo ha 15 giorni di tempo per effettuare verifiche e accertamenti e redigere la relazione che dovrà, tra l'altro, indicare ai soci se approvare, non approvare o modificare il bilancio. Tenuto conto di ciò, nel caso in cui il socio rinunci al termine di legge, il lasso temporale intercorrente tra la consegna agli organi di controllo (sindaci e revisore) e la data in cui si terrà l'assemblea potrebbe ridursi a soli 15 giorni.

Termine per l'approvazione

Il termine per sottoporre all'assemblea l'approvazione il bilancio non deve essere superiore a 120 giorni (il 30 aprile) dalla chiusura dell'esercizio sociale, salvo che si tratti di società tenuta alla redazione del bilancio consolidato ovvero quando lo richiedano particolari esigenze relative alla struttura e all'oggetto della società. In questi ultimi casi, l'approvazione del bilancio deve comunque intervenire entro 180 giorni (il 29 giugno) dalla chiusura dell'esercizio e la relazione sulla gestione deve indicare le ragioni per il ricorso al maggior termine. Infatti, a differenza di quanto fatto lo scorso anno, il legislatore, con il decreto Milleproroghe (Dl 228/2021, articolo 3) si è limitato a prorogare fino al 31 luglio 2022 la possibilità di svolgere le

4. MARCHIO E AVVIAMENTO



assemblee a distanza anche a prescindere da diverse indicazioni contenute nello statuto. Ma tale disposizione non impatta sui termini per sottoporre all'approvazione dell'assemblea il bilancio poiché la proroga de quo non ha effetto sul comma 1, articolo 106 del Dl 18/2021 che continua a fare riferimento al solo bilancio chiuso al 31 dicembre 2020. Da ciò consegue che per poter usufruire del termine di 180 giorni, in base alla legislazione vigente, sarà necessario verificarne la spettanza e cioè, come detto, l'esistenza sia dell'apposita previsione nello statuto sia delle speciali ragioni ovvero dell'obbligo della redazione del bilancio consolidato.

I controlli del collegio sindacale: l'attività nel corso del 2021

Per la maggior parte del 2021 l'attività di vigilanza dei sindaci, a causa della crisi sanitaria, è stata complessa sia a causa della necessità di evitare gli spostamenti, sia per il rispetto degli obblighi circa l'apertura o meno delle aziende, gli accessi nelle stesse, le modalità di espletamento del lavoro.

Ciò ha comportato l'impossibilità di poter svolgere nei modi "canonici" le verifiche e i colloqui con i soggetti con i quali normalmente interloquisce il collegio anche in vista del rilascio della relazione al bilancio.

Nonostante la situazione emergenziale i sindaci hanno adempiuto ai doveri loro imposti dall'articolo 2403 del Codice civile controllando, in primis, il rispetto della legge e quindi anche dei vari Dpcm che si sono succeduti nel corso dell'anno. Hanno acquisito, ad esempio, tutte le informazioni sulle modalità di effettuazione dell'attività con garanzia della sicurezza e salute sul posto di lavoro. Di tale attività se ne darà evidenza nella relazione annuale.

L'attività di controllo sul bilancio

Il principio della continuità aziendale è uno dei presupposti fondamentali cui l'organo amministrativo deve attenersi nella redazione del bilancio d'esercizio. L'articolo 2423-bis, comma 1, n. 1) del Codice civile, infatti, prevede che la valutazione delle voci di bilancio sia fatta nella prospettiva della continuazione

5. ITER APPROVAZIONE BILANCIO

- **«gestore» a «Controllore»: 30 gg ante assemblea**
- **Deposito in sede: 15 gg ante assemblea**
- **Convocazione assemblea: entro 120/180 gg**

NO rinvio generalizzato a 180gg (regola art 2364, c. 2, Cc)

dell'attività, tenendo conto del fatto che l'azienda costituisce un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito. In tale contesto le attività e le passività sono valutate e classificate tenendo conto che l'impresa sia in grado di realizzare le proprie attività e soddisfare le proprie passività nel normale svolgimento della sua attività. Il principio contabile Oic 11 definisce la continuità aziendale, come la capacità dell'impresa di costituire un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un prevedibile arco temporale, relativo a un periodo di almeno 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio. Secondo l'Oic 11, nel caso in cui la direzione aziendale dovesse riscontrare incertezze nella valutazione prospettica della continuità, la nota integrativa dovrà riportare chiaramente le informazioni relative ai fattori di rischio, alle assunzioni effettuate e alle incertezze identificate, nonché ai piani aziendali futuri volti a fronteggiare dette incertezze. Nella nota integrativa dovranno inoltre

essere esplicitate le ragioni che qualificano tali incertezze come significative e le ricadute che le stesse possano determinare sulla continuità aziendale.

In linea con tali presupposti è l'integrazione apportata al comma 2, articolo 2086 del Codice civile ("gestione dell'impresa"). Tale norma impone all'imprenditore che opera in forma collettiva o societaria di:

- ❶ istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato;
- ❷ assicurarsi che tale assetto sia in grado di rilevare tempestivamente la crisi e la perdita della continuità aziendale;
- ❸ attivarsi senza indugio per adottare strumenti che consentano il superamento della crisi e il recupero del going concern. Su tutto ciò dovranno vigilare i sindaci unitamente al puntuale assolvimento da parte degli amministratori circa gli obblighi d'informativa relativi al presupposto della continuità aziendale. Infatti, la mancata o inappropriata informativa potrebbe dar luogo ad un giudizio non clean da parte del revisore, ma soltanto ove riscontri carenze signi-

6. CONTROLLI DEL COLLEGIO SINDACALE

- **Controllo sintetico su rispetto norme redazione**
- **Conformità con atti e informazioni a conoscenza del collegio**
- **Iscrizione immateriali ex art. 2426, co 1, nn. 5 e 6**
- **Legittimità deroga ex art. 2423, c. 5, cc**

ficative di disclosure.

L'attività del collegio sindacale sul bilancio d'esercizio è essenzialmente un'attività di compliance normativa (regulatory compliance) ovvero di conformità di quanto effettivamente fatto dall'organo amministrativo con le specifiche disposizioni impartite dal legislatore, e ciò anche al fine di evitare un'erronea applicazione di norme volte a salvaguardare i rendiconti dagli effetti perversi della crisi pandemica, ma di cui comunque non si dovrà fare un uso distorto.

Tutto questo richiede una grande attenzione da parte dell'organo di controllo il cui compito è quello di verificare il puntuale rispetto delle norme di legge. Ad esempio, è opportuno che il collegio si soffermi sulle ragioni dell'eventuale ricorso alla norma che consente la sospensione dell'ammortamento. Le quote di ammortamento previste dal piano possono slittare (parzialmente o totalmente) di un esercizio, con conseguente aumento della vita utile. Nonostante le cautele di stampo civilistico imposte dal legislatore, l'attenzione dei sindaci all'impostazione del bi-

lancio, soprattutto nel caso in cui sia loro affidata anche la revisione legale, dovrà essere maggiore in quanto in un momento di difficoltà nel mercato in cui opera l'impresa, il ricorso alla sospensione degli ammortamenti per un mera finalità di window dressing potrebbe scontrarsi con la necessità di effettuare l'impairment test dei beni iscritti all'attivo immobilizzato con contestuale rilevazione di una perdita durevole di valore che ovviamente sarà maggiore rispetto a quella che si sarebbe rilevata con un valore netto contabile diminuito degli ammortamenti. Infine, attesi gli effetti sull'ammontare del patrimonio netto, i sindaci si confronteranno con il revisore per avere contezza delle modalità con cui sono stati registrati gli effetti della normativa che ha modificato radicalmente il regime fiscale dell'ammortamento del maggior valore iscritto sui marchi e sull'avviamento. Ovviamente nel caso in cui al collegio sia stata anche affidata la revisione dei conti, i sindaci effettueranno il controllo sulle diverse appostazioni contabili verificandone la congruità.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

BILANCI / 2

Meno certezze su rivalutazione e riallineamento



**Marco
Piazza**

Nonostante la prassi sulla rivalutazione e il riallineamento dei valori fiscali dei beni d'impresa, e sull'affrancamento delle riserve in sospensione sia da tempo consolidata, mai come quest'anno gli operatori sono incerti sulle scelte da operare.

In base all'articolo 110 del Dl 104 del 2020, la prima rata o la rata unica delle imposte sostitutive per dare rilevanza fiscale alle rivalutazioni fatte nel bilancio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 doveva essere entro la scadenza del saldo per lo stesso esercizio. Stessa scadenza per il versamento dell'imposta sostitutiva sul riallineamento dei valori fiscali (articolo 110, commi 8 e 8bis) e per quella sull'affrancamento delle riserve di rivalutazione in sospensione d'imposta (articolo 110, comma 3).

Tuttavia, la circolare 14/E del 2017, al paragrafo 7 ha ribadito che l'esercizio dell'opzione per la rivalutazione dei beni d'impresa è senz'altro perfezionato con l'indicazione in dichiarazione dei redditi dei maggiori valori rivalutati e

della relativa imposta sostitutiva (vedi Quadro RQ, sezione XXIV). Pertanto, l'omesso, insufficiente o tardivo versamento della relativa imposta sostitutiva non rileva ai fini del perfezionamento della rivalutazione. In tal caso, l'imposta sostitutiva non versata è iscritta a ruolo, fermo restando la possibilità per il contribuente di avvalersi del "ravvedimento operoso".

Le stesse regole valgono per il regime dell'affrancamento delle riserve in sospensione (risoluzione 362/E del 2008) e per il riallineamento dei valori (bozza di circolare in consultazione, Parte III, paragrafo 1).

La bozza di circolare in consultazione (Parte III, risposta 2), richiamando diversi precedenti di prassi sulla validità delle opzioni esercitate nella dichiarazione tardiva entro 90 giorni, conferma, comunque che è possibile esercitare l'opzione per il riallineamento in una dichiarazione integrativa presentata entro 90 giorni dalla scadenza ordinaria (28 febbraio per i soggetti con esercizio a cavallo). Il princi-

pio vale certamente anche per l'affrancamento delle riserve in sospensione e per la scelta di dare rilevanza fiscale alle rivalutazioni civilistiche, considerato le analogie fra le tre facoltà.

Non è stato, a quanto risulta, ufficialmente confermato, ma si deve ritenere che, per coloro che abbiano adottato un comportamento concludente in sede di versamento dell'imposta sostitutiva e nelle evidenze contabili, nell'eventualità che le opzioni non siano state esercitate neppure nei termini della dichiarazione tardiva sia ammessa la remissione in bonis esercitando l'opzione entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile, ex articolo 2, Dl 16 del 2012. Valgono, infatti gli stessi argomenti esposti, di recente, nella circolare 21/E del 2020 sull'opzione di cui articolo 24-ter del testo unico.

La facoltà di ripensamento

Caso diverso è quello di chi abbia versato l'imposta sostitutiva entro la scadenza del saldo e, riconsiderata la situazione, abbia alla fine deciso di non perfezionare la scelta non compilando il Quadro RQ della dichiarazione dei redditi. In tal caso il versamento in eccesso sarà recuperabile mediante indicazione nei righi RX 33 e RX 34, colonna 3 della Dichiarazione di redditi Modello SC o corrispondenti righe del Quadro RX dei Modelli PF ed SP.

Va però tenuto presente che, in generale, i codici tributo interessati (1857 e 1858) non rientrano fra quelli che l'allegato 3 alla risoluzione 68/E del 2017 ammette alla compensazione interna; pertanto, il recupero del credito mediante compensazione potrà essere fatto solo nel modello F24 con il limite di due milioni per anno (articolo 1, comma 72, legge 234 del 2021).

Un caso particolare è quello prevista dall'articolo 1, comma 624 della legge 234 del 2021 che ha dato a coloro che entro la data del 1° gennaio 2021 hanno

versato le imposte sostitutive di cui all'articolo 110, comma 6, la facoltà di revocare, anche parzialmente, l'applicazione dell'articolo stesso.

La revoca costituisce titolo per il rimborso ovvero per l'utilizzo in compensazione in F24 dell'importo delle imposte sostitutive versate, secondo modalità e termini che saranno stabiliti con provvedimento dell'agenzia delle Entrate.

È auspicabile che nonostante il comma 624 non lo stabilisca espressamente, il provvedimento consenta la compensazione in F24 senza limiti d'importo, coerentemente del resto con la relazione tecnica (sub articolo 191 dell'originario disegno di legge) che prevede uno stanziamento unico (di 500 milioni) per il 2022.

Va comunque tenuto presente che la scelta ha impatto sui bilanci in chiusura. Pertanto il provvedimento deve essere emesso in tempi strettissimi anche perché la norma presenta ancora aspetti oscuri.

Per esempio, in seguito ad una risposta dell'agenzia delle Entrate (risposta 476 del 2021) – peraltro molto criticata (vedere per tutti, Assonime «Consultazioni 15/2021», paragrafo 2.3) – in presenza di una pluralità di avviamenti, corrispondenti a diverse "unità generatrici di cassa", non sarebbe possibile decidere di riallineare i valori di alcuni di essi trascurandone altri. Ci si chiede quindi se sia ammesso revocare la disciplina del riallineamento solo per alcuni degli avviamenti riallineati.

Al di fuori della facoltà concessa dal comma 624, non pare che l'opzione esercitata in dichiarazione sia revocabile. Secondo l'Agenzia (si veda, ad esempio, il principio di diritto 13 del 2018 e, da ultimo, la bozza di circolare Parte III, risposta 3, anche se con riferimento ad altre tipologie di opzione), quando la scelta di un regime è il frutto di una libera scelta dello stesso contri-

1. OPZIONI E REVOCHE

Perfezionamento delle opzioni

Avviene mediante la compilazione della sezione XXIV del Quadro RQ
Dichiarazione tardiva entro 90 giorni

Revoca

- ❖ Consentita dall'art. 1, comma 624 della legge 234 del 2021 per rivalutazione dei marchi e riallineamento di marchi e avviamento a casa della riduzione delle quote di ammortamento ad un cinquantesimo per anno.
- ❖ Recupero delle imposte versate mediante rimborso o compensazione in F24. Regole da stabilire con provvedimento dell'Agenzia.

buente, implica una sua manifestazione di volontà inequivocabile e irrevocabile (salvo il caso di errore obiettivamente riconoscibile ed essenziale ai sensi dell'articolo 1428 del Codice civile).

Modifiche degli ammortamenti di marchi e avviamento

La legge 234 del 2021 ha aggiunto i commi 8-ter e 8-quater all'articolo 110 del Dl 104 del 2020.

Con il comma 8-ter si stabilisce che il maggior valore imputato, ai sensi dell'art. 110, commi 4, 8 e 8-bis del Dl 104 del 2020 a marchi e avviamento - le cui quote di ammortamento, ai sensi dell'articolo 103 Testo unico, sono deducibili in misura non superiore a un diciottesimo del costo o del valore - è ammesso in deduzione, ai fini delle imposte dirette e IRAP, in misura non superiore, per ciascun periodo d'imposta, a un cinquantesimo. L'allungamento del periodo d'ammortamento decorre dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione e il riallineamento sono eseguiti ossia, per

gli esercizi solari, dal 2021.

Come osservato sul Sole 24 Ore del 17 gennaio, stando al tenore letterale della norma, le operazioni interessate dovrebbero essere,

- ❶ la rivalutazione dei marchi d'impresa da parte delle imprese che applicano i principi contabili nazionali,
- ❷ il riallineamento dell'avviamento in genere,
- ❸ il riallineamento dei marchi dei soggetti Ias, mentre dalla relazione illustrativa e, pare, anche dalla circolare Abi Serie tributaria, n. 2 del 2022 sembra prevalere l'interpretazione che l'allungamento riguardi anche i marchi delle imprese Oic. La relazione illustrativa all'originario disegno di legge (Atto Senato 2448, sub articolo 191) contiene un esempio dal quale si comprende che l'ammortamento in cinquantesimi riguarda solo il maggior valore rivalutato e non anche l'originario costo non ammortizzato per il quale continua il processo d'ammortamento in diciottesimi.

Il comma 8-ter dispone anche che

2. AMMORTAMENTI E CESSIONI

Nuova rimodulazione del periodo d'ammortamento.

- ❖ Riguarda la rivalutazione (fiscale) dei marchi e il riallineamento dei marchi e dell'avviamento
- ❖ Doppio binario civilistico
- ❖ Doppio binario fiscale (prosegue l'originario piano d'ammortamento per il costo residuo antecedente alla rivalutazione o riallineamento)

Eventuale cessione

- ❖ Venditore, prosegue il doppio binario nella deduzione della
- ❖ Compratore: nuovo doppio binario nell'ammortamento del costo.

nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore o nel caso di eliminazione dal complesso produttivo:

- l'eventuale minusvalenza è deducibile, fino a concorrenza del valore residuo del maggior valore rivalutato o riallineato, in quote costanti per il residuo periodo di ammortamento fino al 2070
- per l'avente causa, la quota di costo riferibile al residuo valore ammortizzabile del maggior valore rivalutato o riallineato, al netto dell'eventuale minusvalenza dedotta dal dante causa, è ammessa in deduzione in quote costanti per il residuo periodo di ammortamento fino al 2070.

Dagli esempi contenuti nella relazione illustrativa si comprende, in proposito, che:

1) in caso di minusvalenze

Per il venditore:

- se la minusvalenza è pari o minore del maggior valore rivalutato o rialline-

ato non ancora ammortizzato, la minusvalenza è deducibile in quote costanti per il residuo periodo d'ammortamento fino al 2070;

- se la minusvalenza è maggiore di tale residuo maggior valore, il residuo maggior valore rivalutato o riallineato è deducibile in quote costanti per il residuo periodo d'ammortamento, mentre l'eccedenza continua ad essere deducibile secondo il piano d'ammortamento originario.

Per l'acquirente:

- nel primo caso continua l'ammortamento in diciottesimi dell'originario costo; il costo d'acquisto eccedente sarà ammortizzato in quote costanti per il residuo periodo fino al 2070;
- nel secondo caso il costo d'acquisto continua ad essere ammortizzabile in diciottesimi

2) in caso di plusvalenze:

- per il venditore, la plusvalenza è tassabile nell'esercizio;
- per l'acquirente, essendo il costo d'acquisto certamente pari o maggiore del residuo maggior valore rivalutato o

riallineato, fino a concorrenza di tale residuo maggior valore, il costo è deducibile in quote costanti per il residuo periodo d'ammortamento fino al 2070; l'eccedenza continua ad essere deducibile in diciottesimi.

Ove questo sia l'approccio da seguire, si dovrebbe concludere che le società che abbiano in corso un piano di ammortamento "rimodulato" (ex articolo 1, comma 1079, della legge 145 del 2018 e articolo 1, comma 714, della legge 160 del 2019), dovrebbero proseguire, per il valore fiscale residuo già esistente al momento della rivalutazione, tale piano d'ammortamento.

La scelta del legislatore di consentire – in deroga all'articolo 101, comma 1 del Testo unico – la deducibilità delle minusvalenze realizzate in relazione ai maggiori valori oggetto di rivalutazione o riallineamento anche nel caso di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa può essere stata indotta proprio dallo speciale regime che è stato loro riservato dai nuovi commi 8-ter e 8-quater dell'articolo 110 che – non consentendo di dedurre la minusvalenza in un unico esercizio, bensì solo per un cinquantennio all'anno – non si presta più ad attuare quegli indebiti risparmi d'imposta che l'articolo 101, comma 1 del Testo unico intende impedire.

È evidente la complessità della tecnica di ammortamento tratteggiata dal nuovo comma 8-ter non solo per il fatto di generare un doppio binario "civiltistico-fiscale" che, oltre a tutto confligge con la ratio stessa del riallineamento, ma anche per il fatto di creare un doppio binario fiscale che, oltre a tutto, si trasmette agli aventi causa nel caso di una futura cessione del marchio o dell'avviamento.

Va aggiunto che il trasferimento dei marchi e dell'avviamento avviene di norma nell'ambito di una cessione d'azienda che determina una plusva-

lenza o minusvalenza unitaria. La norma fiscale sembra obbligare a una quantificazione separata (per sua natura aleatoria) del prezzo di cessione del marchio e dell'avviamento.

L'imposta sostitutiva integrativa

Il comma 8-quater dell'articolo 110, come modificato dalla legge 234 del 2021, rende possibile, in deroga al regime sopra descritto, la deduzione degli ammortamenti di marchi e avviamenti nelle modalità ordinarie, previo pagamento di un'imposta sostitutiva corrispondente a quella stabilita dall'articolo 176, comma 2-ter, del Tuir, al netto dell'imposta sostitutiva del 3% determinata ai sensi del comma 4, articolo 110 del Dl 104/2020. In sostanza, sui maggiori valori di marchi o avviamenti, si applica l'aliquota del 12% sulla parte dei maggiori valori ricompresi nel limite di 5 milioni di euro, del 14% sulla parte dei maggiori valori che eccede 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro e del 16% sulla parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro e dall'importo così ottenuto si sottrae l'imposta sostitutiva del 3% già versata.

A questo proposito, ci si chiede se sia possibile versare l'imposta sostitutiva integrativa di cui all'articolo 110, comma 8 ter del Dl 104 del 2020 con riferimento a soltanto alcuni dei marchi oggetto di rivalutazione o dei marchi ed avviamenti oggetto di riallineamento.

In seguito al versamento dell'imposta sostitutiva integrativa, si ripropone il tema della modalità di determinazione del piano di ammortamento del valore rivalutato o riallineato.

Il piano di ammortamento dei valori rivalutati

Per quanto riguarda il piano di ammortamento dei "valori rivalutati" deve considerarsi confermato l'orientamento espresso dall'Agenzia da ultimo nella circolare 14/E del 2017, paragrafo 3 (in ap-

3. LA SOSTITUTIVA

Opzione per l'integrazione dell'imposta sostitutiva.

- ❖ Imposta dovuta secondo gli scaglioni dal 12% al 16% ex art. 176, comma 3-bis, Tuir, dedotta l'imposta del 3% già dedotta.

Effetti cessione

- ❖ Rivalutazione: scelta fra aumento del costo lordo, aumento del costo netto, riduzione dell'ammortamento, misto;
- ❖ Riallineamento:
 - di ammortamenti extracontabili: azzeramento del fondo ammortamento e inizio di un nuovo ammortamento in diciottesimi
 - del costo fiscalmente non rilevante: ammortamento in diciottesimi del importo del riallineamento (tesi non divisibile)

plicazione dell'articolo 5 del Dm 13 aprile 2001, n.162) secondo cui è possibile:

- rivalutare il costo storico e il fondo ammortamento in modo da mantenere inalterata mantenendo inalterata l'originaria durata del processo di ammortamento;
- rivalutare il solo costo storico;
- ridurre il fondo di ammortamento;
- utilizzare un metodo misto in cui sia incrementato il costo storico e ridotto il fondo ammortamento.

Gli unici vincoli sono che:

- i valori iscritti in bilancio a seguito della rivalutazione non devono in alcun caso superare i valori effettivamente attribuibili ai beni in base al loro "valore corrente";
- il costo rivalutato non superi il costo di sostituzione del bene.

Il piano di ammortamento dei valori riallineati

Più complessa è la casistica nel caso dei "valori riallineati" perché il riallineamento può riguardare beni immateriali o avviamenti che non sono stati oggetto

di ammortamento civilistico, ma solo di ammortamento fiscale extracontabile (come accade per i soggetti Ias, in applicazione dell'articolo 103, comma 3-bis del Testo unico); oppure può riguardare beni immateriali o avviamenti iscritti in occasione di operazioni straordinarie in neutralità fiscale, e quindi privi di valenza fiscale, ammortizzati in alcune circostanze solo civilisticamente.

Nel primo caso, il riallineamento opererà come riduzione del fondo fiscale eccedente quello contabile (pari a zero) al 31 dicembre 2019. Il maggior valore fiscale riconosciuto, sommato al valore netto fiscale del bene che residua, in base al piano di ammortamento originario, al 31 dicembre 2020 (quindi al netto dell'ammortamento di periodo), sarà dedotto, a partire dal periodo d'imposta 2021, secondo un nuovo e unico piano di ammortamento extracontabile, definito in conformità alla disciplina vigente ai fini Ires ed Irap (così le risposte 539 e 540 del 2021 e la bozza di circolare, paragrafo 4.5). Ciò significa che anche le società

4. NEL RIALLINEAMENTO

Libertà e vincoli nel processo di riallineamento

- ❖ Ammessi riallineamenti di singole attività
- ❖ Non ammessi riallineamenti parziali della stessa attività

Riserve da vincolare in caso di riallineamento

- ❖ Sono vincolabili tutte le riserve diverse da quelle in sospensione d'imposta (anche il capitale e l'utile dell'esercizio)
- ❖ In caso di incapienza del patrimonio vincolabile (da assumere al netto delle perdite), riallineamento impossibile

che abbiano in corso la rimodulazione delle quote di ammortamento relative ad avviamenti e altre attività immateriali iscritti in bilancio, non ancora dedotte alla fine del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017 (articolo 1, comma 1079, della legge 145 del 2018 e articolo 1, comma 714, della legge 160 del 2019), ricominciano ad effettuare l'ammortamento in quote costanti di un diciottesimo (si veda la risposta a interpello 956-13/2021).

Nel secondo caso, l'Assonime (circolare n. 6 del 2021, pag. 45) ha avuto occasione di affermare che l'importo oggetto di riallineamento dovrebbe essere imputato ad entrambe le componenti che hanno concorso a determinare il saldo algebrico e, cioè, tanto al costo storico quanto al fondo ammortamento. Tuttavia, a parere dell'agenzia delle Entrate (interpello n. 956-2942/2021) questo criterio non potrebbe essere applicato anche all'avviamento in quanto non si tratterebbe di un bene immateriale e quindi non sarebbe possibile applicare per analogia l'articolo 5 del Dm

3 aprile 2001, n. 162. Pertanto, l'importo oggetto di riallineamento, sommato all'eventuale valore fiscale già esistente alla stessa data, costituisce il nuovo valore fiscalmente riconosciuto deducibile, a decorrere dal periodo d'imposta 2021, secondo un nuovo piano di ammortamento, in quote non superiori, in ciascun periodo d'imposta, ad un diciottesimo. Tesi che non può essere condivisa perché le norme applicabili ai riallineamenti sono le stesse applicabili alla rivalutazione e la tecnica ipotizzata dall'Agenzia è adatta ai casi di riallineamento fatto prima dell'inizio del processo di ammortamento, ma non a quelli fatti in relazione ad attività con ammortamento in corso.

Vincolo delle riserve

Molte risposte dell'agenzia delle Entrate riguardo al riallineamento si riferiscono alla condizione che siano vincolate corrispondenti riserve del patrimonio netto, che diventano riserve in sospensione d'imposta di natura analoga alle riserve di rivalutazione.

Viene, in primo luogo, confermato che – ferma restando la facoltà di procedere al riallineamento dei valori solo per alcuni beni e non per altri – è preclusa la possibilità di procedere, per ciascun bene prescelto, a un riallineamento solo parziale delle differenze di valore al 31 dicembre 2019 (si veda la bozza della circolare, paragrafo 4.3 che richiama le circolari n. 18/E del 2006 e n. 57/E del 2001, punto 2.1).

Sono vincolabili tutte le riserve che non siano in sospensione d'imposta (bozza di circolare, risposta 4.6). In caso di incapienza o di assenza di riserve è possibile rendere indisponibile una quota del capitale sociale (circolare 14/E/2017, paragrafo 9). Non è, invece, possibile procedere al riallineamento nel caso in cui nel patrimonio netto del bilancio nel quale si effettua il riallineamento non vi siano riserve capienti. Gli utili maturati nell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020 (per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare) potranno essere portati a incremento dell'ammontare delle riserve utilizzabili per l'apposizione del vincolo di sospensione d'imposta, nel presupposto dell'assenza di una contestuale distribuzione ai soci (si veda anche la risposta 576 del 2021). Coerentemente, le perdite che non hanno trovato ancora copertura formale rappresentano un elemento di cui tenere conto ai fini del calcolo della capienza delle riserve di patrimonio netto complessivamente utilizzabili per apporre il vincolo di sospensione. Pertanto, non sarà possibile procedere al riconoscimento dei maggiori valori contabili ai fini fiscali nel caso in cui il patrimonio netto del bilancio in cui si intende effettuare il riallineamento risulti "incapiente" rispetto ai maggiori valori da "riconoscere" per effetto della presenza di perdite portate a nuovo. Lascia perplessi la risposta 4.8 della circolare in bozza, secon-

do la quale, nel caso in cui il vincolo sia apposto su riserve di capitale e non si opti per l'affrancamento, se la riserva vincolata sarebbe tassata come riserva di utili, perdendo la sua originaria natura di riserva di capitali. Questa risposta non è coerente con l'altra, contenuta nel punto 3.3 secondo cui se, invece, la riserva in sospensione viene affrancata riprende la sua originaria natura (di riserva di capitale o di utili a seconda dei casi).

Beni immateriali non iscritti in bilancio

La bozza di circolare (par. 2.1), confermando precedenti interpelli dello stesso tenore (Interpello 956-562/2021), ribadisce che possono costituire oggetto di rivalutazione anche i beni immateriali (come, marchi, i brevetti, e il know-how), i quali risultino essere esistenti nella titolarità del soggetto interessato nonché ancora tutelati giuridicamente alla data di chiusura del bilancio in cui è effettuata la rivalutazione, anche se i relativi costi, pur capitalizzabili nello stato patrimoniale, sono stati imputati interamente a conto economico.

La tutela giuridica del bene immateriale è un requisito imprescindibile ai fini della rivalutazione, il quale prevede che «ai fini della rivalutazione, i beni completamente ammortizzati si intendono posseduti se risultanti dal bilancio o rendiconto (...) ovvero, relativamente ai beni immateriali completamente ammortizzati, se gli stessi siano tuttora tutelati ai sensi delle vigenti disposizioni in materia» (si vedano le circolari n. 18/E del 2006, n. 13/E del 2014 e n. 14/E del 2017).

Secondo l'Agenzia, la tutela giuridica, tuttavia, deve esistere alla chiusura del bilancio in corso al 31 dicembre 2019; quindi un marchio che pur essendo preesistente è stato registrato dopo tale data non può essere rivalutato (Interpello 956-3131/2021).

PARTNER 24 ORE IL SUPER NETWORK DELLE MIGLIORI COMPETENZE.



**PARTNER 24 ORE DÀ ENERGIA, VISIBILITÀ,
VOCE AI PROFESSIONISTI PIÙ QUALIFICATI.**

COMMERCIALISTI

AVVOCATI

CONSULENTI DEL LAVORO

Commercialisti, Avvocati, Consulenti del Lavoro e Aziende interagiscono e collaborano in un contesto di expertise multidisciplinari. Professionisti con esperienza distintiva, garantita da un rigoroso processo di accreditamento, si incontrano in un network esclusivo, potenziatore di competenze, facilitatore di relazioni e opportunità di sviluppo. Stiamo selezionando professionalità di alto profilo.

Per informazioni: partner24ore.ilsole24ore.com

 **Partner
24ORE**

In partnership con  **4CLEGAL**

02

110%, CRISI, TRUST:
LE OTTO RELAZIONI
DI TELEFISCO PLUS

SCONTI EDILIZI

Dal contratto all'Iva: gestione del 110% e general contractor



Marco Zandonà

Per realizzare più facilmente gli interventi agevolati con il 110% e con gli altri bonus per interventi edilizi, si utilizza sempre più la figura contrattuale del general contractor (Gc) con la quale il committente (condominio o persona fisica) attribuisce il ruolo di referente a un unico soggetto, facilitando le incombenze a carico del beneficiario della detrazione che non è costretto a dover gestire i vari contratti con i diversi professionisti e fornitori.

Questo istituto facilita l'esecuzione degli interventi agevolati attraverso il coordinamento di diverse figure professionali e di impresa ma, soprattutto, consente di evitare difficoltà nella gestione dei pagamenti degli interventi consentite dalle tre diverse modalità previste all'articolo 121 del decreto legge 34/2020: detrazione in dichiarazione previo pagamento con bonifico parlante, cessione del credito e sconto in fattura. Nominando un contraente generale il committente (condominio o persona fisica) attri-

buisce il ruolo di referente a un unico soggetto, facilitando le incombenze a carico del beneficiario della detrazione che non si trova a dover fare fronte ai differenti contratti con professionisti e fornitori.

Il general contractor nei lavori pubblici e nei lavori privati

La figura del general contractor, nata e utilizzata per lo più nell'ambito dei lavori pubblici, è disciplinata all'articolo 194 del decreto legislativo n. 50/2016 (Codice dei contratti pubblici) che la definisce come «soggetto dotato di adeguata capacità organizzativa, tecnico-realizzativa e finanziaria per la realizzazione con qualsiasi mezzo dell'opera, nel rispetto delle esigenze specificate nel progetto definitivo redatto dal soggetto aggiudicatore e posto a base di gara».

Negli appalti pubblici, il contraente generale provvede: alla predisposizione del progetto esecutivo e alle attività tecnico amministrative occorrenti al soggetto aggiudicatore per

1. APPALTATRICE E GENERAL CONTRACTOR, QUALE DIFFERENZA?

La differenza risiede nel contratto che lega l'impresa alla committenza:

- **Contratto di appalto** – con il quale una parte affida a un'altra parte (impresa appaltatrice) verso un corrispettivo in denaro, il compimento di un'opera o di un servizio, (artt. 1655 e seguenti cod. civ.)
- **Contratto di mandato** – col quale una parte (impresa general contractor) si obbliga a compiere uno o più atti giuridici per conto dell'altra (art. 1703 cod. civ.)



La differenza ha riflessi sull'addebito dei costi alla committenza e sull'IVA

pervenire all'approvazione dello stesso; all'acquisizione delle aree di sede; all'esecuzione con qualsiasi mezzo dei lavori; al prefinanziamento, in tutto o in parte, dell'opera da realizzare e, ove richiesto, all'individuazione delle modalità gestionali dell'opera e di selezione dei soggetti gestori; all'indicazione, al soggetto aggiudicatore, del piano degli affidamenti, delle espropriazioni, delle forniture di materiale e di tutti gli altri elementi utili a prevenire le infiltrazioni della criminalità, secondo le forme stabilite tra lo stesso contraente generale e gli organi competenti in materia.

La figura del general contractor è sempre stata presente anche nel settore dei lavori privati, e da ultimo si sta sempre più diffondendo per tutti quegli interventi che accedono alla detrazione fiscale del 110%, il cosiddetto superbonus, ma anche ai bonus minori quali il bonus facciate e il bonus ristrutturazioni.

L'utilizzo degli incentivi, infatti, richiede una serie di adempimenti

complessi: si va dalla progettazione dell'intervento, all'effettiva realizzazione dei lavori, passando per diverse attestazioni e asseverazioni utili a dimostrare che le opere danno diritto alla detrazione maggiorata con il necessario coinvolgimento di differenti figure professionali e competenze che non ricorrono in capo all'impresa principale appaltatrice che, tra l'altro, deve garantire anche la terzietà tra l'esecutore dei lavori e il certificatore degli stessi (si pensi al collaudatore o all'asseveratore).

Queste attività sono realizzate in forza di un contratto di mandato, concesso dal committente al general contractor, in virtù del quale quest'ultimo dovrà compiere per conto del primo una serie di atti giuridici vincolanti. È nella tipologia di contratto che lega il committente con l'impresa che risiede la differenza tra l'impresa general contractor e l'impresa appaltatrice. Differenza che si riflette sul ribaltamento dei costi al committente, necessario solo in caso di general

2. GENERAL CONTRACTOR:QUALE MODELLO CONTRATTUALE?

Modello «mandato senza rappresentanza» / Risposta n. 254, 15 aprile 2021: Ok al modello con mandato senza rappresentanza, in base al quale **il general contractor (GC) incarica il professionista per conto del committente e lo paga**. Tutte le prestazioni rese dai professionisti possono essere fatturate al general contractor e da quest'ultimo "ri-fatturate" al committente, purché senza "ricarico"

1. **Il committente individua i professionisti**
2. **L'impresa incarica i professionisti** in nome proprio e per conto del committente
3. **I professionisti emettono fattura per le prestazioni** rese all'impresa, a fronte delle quali quest'ultima **provvede direttamente al pagamento**
4. **L'impresa riaddebita tali costi al committente** (in maniera puntuale ed indicando il professionista che ha reso la prestazione), con applicazione **dell'Iva**, praticando lo sconto in fattura, qualora richiesto dallo stesso committente

contractor, e sui conseguenti profili Iva (differenza tra disciplina Iva del mandato e trattamento Iva dell'appalto/subappalto).

Le pronunce dell'Agenzia

Nelle risposte agli interpelli n. 254 del 15 aprile 2021 e n. 261 del 19 aprile 2021, viene considerato valido il modello contrattuale del generale contractor precisando, però, che le spese di coordinamento e organizzazione, prestazioni affidate al contraente generale, non possono essere oggetto di detrazione ai fini del 110% (e dei bonus minori), in quanto non considerate direttamente necessarie per l'esecuzione degli interventi, sulla falsariga di quanto già ritenuto per il compenso extra dell'amministratore di condominio.

Queste spese, infatti, sono solo eventuali in quanto sia il compenso all'amministratore che quello al general contractor, per la mera attività di coordinamento dei rapporti tra i diversi attori interessati e per facilitare

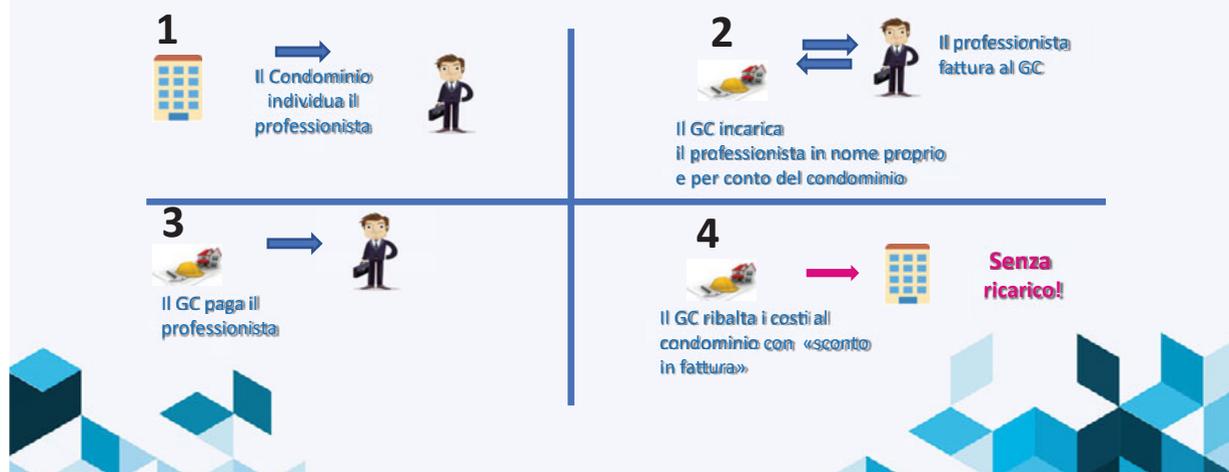
e controllare il raggiungimento del risultato, non sono previste dall'articolo 119 del Dl 34 (convertito nella legge 77/2020), tra le spese indispensabili e direttamente inerenti gli interventi.

Tra queste rientrano, oltre a quelle dei materiali e servizi per l'esecuzione dei lavori, anche le spese professionali di progettazione e perizie e, come indicato al comma 15 dell'articolo 119 del decreto legge 34/2020, le spese sostenute per il rilascio delle attestazioni (per esempio l'Ape) e asseverazioni e quelle per il visto di conformità.

Il compenso all'amministratore e al general contractor, se previste, dovranno essere, pertanto, fatturate a parte e non rientrano tra quelle alle quali si applicano le agevolazioni fiscali.

Il secondo importante principio affermato in queste due pronunce è la necessità che le prestazioni affidate a terzi (soggetti diversi dal contraente generale) possono essere fatturate direttamente al general contractor e

3. IN BASE ALLA RISPOSTA N. 254



poi ribaltate con Iva al committente a costi specifici, senza alcun ricarico dell'importo esposto e fatturato in prima battuta dal professionista al general contractor.

Resta ferma la legittimità di questo modello reso possibile dal principio civilistico dell'autonomia contrattuale. In realtà, anche tali prestazioni appaiono necessarie al raggiungimento del risultato che il contratto si propone, altrimenti non si utilizzerebbe il contraente generale che nasce proprio per questa necessità di coordinamento, ma si utilizzerebbe un contratto per ciascuna prestazione. Tali spese, infatti, appaiono più verosimilmente inerenti quali spese accessorie, ma indispensabili per la realizzazione dell'oggetto del contratto.

Da ultimo, con la risposta n. 480 del 15 luglio 2021 sono stati ammessi entrambi i modelli con cui può operare il general contractor: il mandato senza o con rappresentanza.

Nel primo caso, il general contractor affida in nome proprio e per

conto del condominio o della persona fisica uno studio di fattibilità al professionista (ma, in senso generale, il principio espresso vale per tutte le prestazioni oggetto del contratto), che a sua volta fattura al general contractor che ribalta il costo al condominio o alla persona fisica con Iva.

Nel secondo caso il condominio o la persona fisica stipula il contratto con il professionista che emette fattura nei suoi confronti. Il general contractor paga la prestazione in nome e per conto del condominio e ribalta i costi a quest'ultimo senza Iva.

In entrambi i casi è possibile operare lo sconto in fattura. Quanto detto, vale anche in presenza di reti di impresa.

La risposta 254 del 15 aprile 2021 e la 261 del 19 aprile 2021

Il caso esaminato è quello di un contribuente che ha appaltato a un unico fornitore tutti gli interventi di riqualificazione energetica agevolati al 110%, ivi comprese le prestazioni

professionali connesse.

Nello specifico, nella risposta 254 i rapporti tra committente e fornitore sono regolati da un mandato senza rappresentanza in base al quale il fornitore unico agisce in nome proprio ma per conto del committente: ciò significa che riceve e paga le fatture ai professionisti, per poi ri-fatturare al committente l'importo pagato, applicando lo sconto in fattura (risposta 254).

Nella risposta 261, invece, i rapporti tra committente e fornitore sono regolati sempre da un mandato senza rappresentanza in base al quale il fornitore unico agisce in nome proprio e per conto del committente: ciò significa che riceve e paga le fatture ai professionisti, per poi ri-fatturare al committente l'importo pagato, applicando lo sconto in fattura. La differenza con la numero 254 è che nella prima i professionisti e operatori terzi sono contrattualizzati dal Gc su indicazioni del committente, nella 261, sono contrattualizzati direttamente dal committente. Resta fermo che il servizio professionale reso e il soggetto che lo ha effettuato devono essere descritti in fattura in maniera puntuale e senza "ricarico" a prescindere dal modello di mandato.

In sostanza, questa regolamentazione dei rapporti contrattuali tra committente e fornitore, è stata accolta dall'agenzia delle Entrate nel presupposto che la disciplina dell'attività del general contractor, nel quadro degli interventi legati al Superbonus, sia demandata all'autonomia contrattuale delle parti.

Essa, infatti, può anche contemplare l'ipotesi in cui il fornitore dell'appalto si ponga come interlocutore unico per la realizzazione di tutte le attività, inclusi i rapporti con tutte le figure professionali coinvolte.

In merito al compenso dovuto al

fornitore unico, l'Agenzia ricorda che rientrano nel Superbonus tutte le spese strettamente collegate alla realizzazione degli interventi, e dunque, oltre alle spese connesse alla progettazione, ad esempio, anche quelle per l'installazione di ponteggi, lo smaltimento dei materiali rimossi, l'Iva indetraibile.

Di conseguenza, parallelamente a quanto precisato sull'indetraibilità dei compensi dovuti all'amministratore per gli adempimenti legati ai lavori condominiali (circolare 30/E/20, Risposta n.4.4.1), l'amministrazione finanziaria esclude dall'agevolazione le spese per l'attività del fornitore unico, che si limiti al "mero coordinamento" delle attività effettuate da terzi nel corso dell'esecuzione dell'intervento. In tal modo, viene altresì ufficializzato quanto già precisato a livello regionale dalla Dre Lombardia con la Risposta n.904-334-2021.

Occorre precisare che l'indetraibilità del compenso del general contractor che effettui un'attività di mero coordinamento pone l'accento sull'importanza di affidare gli interventi connessi al Superbonus a operatori economici con competenze ampie e adeguate a una gestione complessiva del lavoro, dalla sua progettazione alla realizzazione materiale, ivi compresa la gestione dei rapporti con tutte le figure professionali necessarie al completamento dell'intervento stesso.

La risposta 480 del 15 luglio 2021

Con tale pronuncia si affronta l'ipotesi di utilizzo della figura del general contractor per lavori agevolati con il Superbonus, fornendo chiarimenti anche sulla corretta fatturazione dei rapporti derivanti dal «mandato con rappresentanza» (o «senza rappresentanza»), conferito al general con-

IL BIVIO

Fatture e Iva

A seconda del tipo di mandato affidato al general contractor il riaddebito delle spese può comportare o meno l'applicazione dell'Iva al committente

4. IL GENERAL CONTRACTOR: SINTESI

Con la Risposta 480 del 15 luglio 2021 – **DUE IPOTESI**

IN CASO DI Mandato senza rappresentanza il GC affida in nome proprio e per conto del Condominio uno studio di fattibilità al professionista. Il professionista fattura al GC **che ribalta il costo al condominio con IVA** (no margine – *art. 3, co.3, DPR 633/72*) – OK CON SCONTO IN FATTURA

IN CASO DI Mandato con rappresentanza il Condominio stipula il contratto con il professionista che emette fattura nei suoi confronti. Il GC paga la prestazione in nome e per conto del condominio e **ribalta i costi a quest'ultimo senza IVA** (no margine - *art. 15, co.1, n.3, DPR 633/72*) – OK CON SCONTO IN FATTURA

Lo stesso meccanismo vale anche per le **RETI di impresa**
 (*Risposta 623 del 24 Settembre 2021*)

tractor anche per il solo pagamento dei professionisti incaricati direttamente dal committente.

In virtù del mandato senza rappresentanza, il general contractor incarica il professionista in nome proprio ma per conto del committente, provvedendo al pagamento delle fatture emesse nei suoi confronti da parte del professionista stesso, per poi riaddebitare la spesa al condominio committente. In questa ipotesi, all'atto del riaddebito, opera ai fini Iva l'articolo 3, comma 3, del Dpr 633/1972, in base al quale «le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatarî senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra mandante e mandatario», nel senso che le prestazioni professionali acquisite dal general contractor in qualità di mandatario senza rappresentanza conservano la medesima natura di prestazioni professionali anche nel rapporto tra general contractor e committente, dovendo queste scontare, quindi, lo stesso trattamento Iva

previsto per tali operazioni.

Pertanto, tali importi, essendo riferibili a spese professionali per lo studio di fattibilità degli interventi, rientranti nel Superbonus come costi connessi ai lavori agevolati (si veda anche la circolare 24/E/2020), possono essere rifatturati al committente con applicazione dello sconto in fattura.

Resta fermo che il servizio professionale reso e il soggetto che lo ha effettuato devono essere descritti nella fattura nei confronti del committente in maniera puntuale e senza “margine”. Viceversa, nell'ipotesi di mandato con rappresentanza, il condominio committente incarica direttamente i professionisti (ricevendo da questi la relativa fattura), mentre il general contractor viene delegato unicamente al pagamento del compenso professionale, in nome e per conto del committente stesso, per poi provvedere al ribaltamento di tali spese senza applicazione dell'Iva.

In questo caso, infatti, opera l'articolo 15, comma 1, n. 3 del Dpr 633/1972, in

5. IL GENERAL CONTRACTOR: SINTESI (segue)

Mandato senza rappresentanza il GC affida in nome proprio e per conto del Condominio uno studio di fattibilità al professionista. Il professionista fattura al GC **che ribalta il costo al condominio con Iva** (no margine – *art. 3, co.3, DPR 633/72*) –OK CON SCONTO IN FATTURA (*Risposta 480 del 15 luglio 2021*)

Nel ribaltamento dei costi quale aliquota Iva applicare?

Aliquota ordinaria 22% a prescindere dal:

- regime IVA adottato dal professionista (es. forfetari)
- aliquota IVA applicata intervento

base al quale sono escluse dalla base imponibile Iva «le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate». In sintesi, ai fini del superbonus (e anche dei bonus minori), è confermato il modello general contractor con mandato senza rappresentanza conferito dal committente, nel quale il Gc incarica i professionisti, riceve da loro le fatture e poi le ribalta al committente con Iva, applicando lo sconto in fattura.

Con questa pronuncia viene ammesso, poi, il modello general contractor anche in caso di mandato con rappresentanza, avente ad oggetto il solo pagamento dei corrispettivi ai professionisti, incaricati direttamente dal committente. In base a tale schema, il Gc riaddebita tali importi al committente, senza applicazione dell'Iva (articolo 15, comma 1, n. 3 del Dpr 633/1972).

Gli ulteriori profili da valutare in materia di Iva

A prescindere dal modello giuridi-

co di contraente generale utilizzato (mandato con o senza rappresentanza), si sottolinea che quando nel ribaltamento dei costi il general contractor applica l'Iva, l'aliquota corretta è quella propria della prestazione e, cioè, per le prestazioni professionali, quella ordinaria del 22%, a prescindere dal regime Iva del professionista il cui costo si ribalta (forfettario o no) e dall'aliquota propria dell'intervento agevolato.

Trattandosi di prestazioni prevalentemente professionali (per esempio progettazione, spese per asseverazioni e visto di conformità) la fattura in entrata è soggetta all'aliquota Iva ordinaria del 22 per cento. La stessa aliquota deve essere applicata nella fattura di ribaltamento tra general contractor e committente.

In presenza di prestazione soggetta al regime forfettario (compensi sino a 65.000 euro con esclusione dall'applicazione dell'Iva e flat tax al

5. IL GENERAL CONTRACTOR: COMPENSI

Risp. 480/2021 Sono esclusi dal Superbonus dei corrispettivi pagati dal committente al General Contractor a titolo di “mero coordinamento” delle attività effettuate dai diversi soggetti coinvolti nei lavori

Sono costi non “direttamente” imputabili alla realizzazione dell'intervento

15%), mentre la fattura in entrata è esclusa dall'imposta, quella di ribaltamento sarà comunque soggetta a Iva con aliquota ordinaria. In merito al compenso dovuto al fornitore unico, l'Agenzia ricorda che rientrano nel Superbonus tutte le spese strettamente collegate alla realizzazione degli interventi, e dunque, oltre alle spese connesse alla progettazione, ad esempio, anche quelle per l'installazione di ponteggi, lo smaltimento dei materiali rimossi, l'Iva indetraibile.

Resta fermo che il general contractor, che svolge anche il ruolo di esecutore dei lavori direttamente, o

affidando a terzi, in tutto o in parte, la prestazione (subappalti, forniture con posa in opera, forniture di materiali e altri servizi di cui si è assunto l'obbligo a livello contrattuale con il committente), nel fatturare tali prestazioni al committente (in genere con Iva al 10% come interventi di recupero), ricarica in sede di fatturazione i costi da lui sostenuti, conseguendo l'utile di impresa. Le eventuali spese di coordinamento, invece, che in genere non sono previste nel caso di general contractor appaltatore, come già detto, non rientrano tra i costi detraibili.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

L'IMPATTO DELLE NUOVE MISURE

Possibili revoca e storno della rivalutazione



Andrea Vasapoli

L'articolo 110, del Dl 14 agosto 2020, numero 104, aveva nuovamente introdotto la possibilità di rivalutare i (o riallineare i valori dei) beni materiali e immateriali dell'impresa, nonché le partecipazioni in società controllate o collegate, con una disciplina analoga a quella contenuta in precedenti leggi di rivalutazione prevedendo, tuttavia, un'imposta sostitutiva per ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori rivalutati o riallineati estremamente contenuta, pari solo al tre per cento. Tale norma richiamava le disposizioni della legge 21 novembre 2000, numero 342, alla cui disciplina interpretativa si è quindi fatto riferimento.

Gli effetti fiscali della rivalutazione e del riallineamento decorrevano dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione e il riallineamento erano stati eseguiti, quindi dal 2021 per le imprese che chiudono l'esercizio al 31 dicembre di ogni anno (i cosiddetti "solari").

Per quanto riguardava l'individuazione dei beni immateriali che potevano es-

sere oggetto di rivalutazione, al punto 1.2 della circolare ministeriale 16 novembre 2000, numero 207/E, era stato affermato che si trattava dei beni consistenti in diritti giuridicamente tutelati, quali, ad esempio, i diritti di brevetto industriale, i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, i diritti di concessione, le licenze, i marchi, il know-how e gli altri diritti simili (interpretazione confermata al punto 1 della circolare 4 giugno 2014, numero 13/E).

L'Oic, con il documento interpretativo numero 7, ha affermato che potevano essere rivalutati anche i beni immateriali i cui costi erano stati contabilizzati a conto economico anche se avevano i requisiti per essere iscritti tra le immobilizzazioni immateriali, con ciò ampliando significativamente il numero di marchi che potevano essere oggetto di rivalutazione.

Confermando le indicazioni fornite dall'Oic, con la risposta a interpello 956-564/2021 l'agenzia delle Entrate ha precisato che potevano essere oggetto di rivalutazione anche i marchi ancora tutelati giuridicamente alla data di chiusura

1. LEGGE DI BILANCIO 2022 (art. 1, commi 622 – 625) MODIFICA DEGLI EFFETTI DELLA RIVALUTAZIONE

Sono interessati dalla modifica:

- i marchi rivalutati;
- i marchi e l'avviamento riallineati.

Le alternative previste dalla norma

1. non fare nulla, il periodo di ammortamento fiscale diventa 50 anni;
2. pagare una maggiore imposta sostitutiva (dal un minimo del 9% a un massimo del 13%) per mantenere l'ammortamento fiscale a 18 anni;
3. revocare, anche parzialmente, l'applicazione della disciplina fiscale della rivalutazione.

del bilancio in cui è effettuata la rivalutazione (bilancio dell'esercizio 2020 per i "solari") anche se i relativi costi, seppur capitalizzabili nello stato patrimoniale, erano stati imputati interamente a conto economico.

Ai sensi del comma 8-bis del citato articolo 110, inoltre, l'applicazione delle disposizioni dell'articolo 14 della legge 342 del 2000 (in tema di riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori civilistici) è stata estesa anche «all'avviamento... risultant[e] dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019».

Per effetto di tali norme ed interpretazioni, molte società, nei bilanci dell'esercizio 2020, hanno provveduto a rivalutare il valore dei marchi, con riconoscimento degli effetti fiscali mediante assolvimento dell'imposta sostitutiva del tre per cento, e a riallineare il minor valore fiscale dell'avviamento al maggior valore iscritto in bilancio.

La legge di Bilancio 2022 modifica radicalmente il regime fiscale della rivalutazione dei beni delle imprese disciplinato dall'articolo 110 del Dl 104 del

2020 con riferimento alle attività immateriali le cui aliquote di ammortamento sono deducibili in misura non superiore a un diciottesimo del costo ai sensi dell'articolo 103 del Dpr 917/1986. Tale modifica normativa rileva quindi per chi ha effettuato la rivalutazione di marchi dell'impresa e il riallineamento degli stessi e dell'avviamento.

Le modifiche recate dalla nuova disposizione, in deroga allo Statuto del contribuente, hanno effetto a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione e il riallineamento sono stati eseguiti, quindi dallo stesso 2021 per i "solari".

Nel presente documento si esaminano in particolare le conseguenze di tale modifica per chi ha effettuato la rivalutazione dei marchi, ma considerazioni analoghe valgono per chi ha effettuato il riallineamento dei marchi o dell'avviamento.

Cosa prevedono le nuove disposizioni

Le nuove disposizioni, in estrema sintesi, prevedono le seguenti alternative:

2. PRIMA IPOTESI: NON SI FA NULLA MARCHIO RIVALUTATO A EURO 15 MILIONI

Le conseguenze economiche e finanziarie:

- imposta sostitutiva dovuta sulla rivalutazione (3%) euro 450 mila;
- valore attualizzato del risparmio d'imposta cumulativo su 50 anni euro 748 mila circa;
- valore attualizzato del risparmio d'imposta cumulativo nei primi cinque esercizi euro 54 mila circa;
- il pareggio in termini finanziari attualizzati si raggiunge solo nel 2026, al sesto esercizio.

A) non fare nulla, in tal caso gli ammortamenti dei maggiori valori imputati ai marchi rivalutati diventano fiscalmente deducibili su di un arco temporale non più di diciotto anni bensì di cinquanta; B) ovvero, se si desidera mantenere la deducibilità dell'ammortamento su di un arco temporale di diciotto anni, è data la facoltà di versare un'imposta sostitutiva dell'Ires e dell'Irap nella misura corrispondente a quella indicata dall'articolo 176, comma 2-ter, del Dpr 917/1986, al netto dell'imposta sostitutiva del 3% già versata. In altre parole si tratta di versare un'imposta sostitutiva aggiuntiva che va da un minimo del 9% ad un massimo del 13%, in due rate di pari importo da pagarsi, per i "solari", nel 2022 e nel 2023 unitamente al saldo delle imposte dovute per il periodo d'imposta precedente;

C) ovvero ancora, di revocare, anche parzialmente, l'applicazione della disciplina fiscale del citato articolo 110, optando per il rimborso delle imposte sostitutive pagate ovvero per l'utilizzo in compensazione delle stesse.

La scelta se effettuare o meno la rivalutazione a pagamento dei beni è stata una scelta sostanzialmente di tipo finanziario, in quanto comportava la comparazione tra i flussi finanziari in uscita per l'imposta sostitutiva dovuta e i futuri risparmi di imposta attualizzati, complessivamente pari al valore attuale delle minori imposte che nel tempo sarebbero state dovute per effetto della deducibilità dei maggiori ammortamenti. Tale scelta è stata effettuata dalle imprese sulla base di quanto prevedeva la legge che disciplinava la rivalutazione in commento, comparando quindi l'imposta sostitutiva del 3 per cento, pagabile in tre anni, con il risparmio di imposte che ne sarebbe conseguito su di un arco temporale di 18 anni, essendo quello il periodo di ammortamento fiscale dei marchi e dell'avviamento ai sensi dell'articolo 103 del Dpr 917/1986.

Le prime due alternative descritte (ammortamento fiscale su cinquanta anni o mantenimento del periodo di ammortamento fiscale di diciotto anni

3. SECONDA IPOTESI: PAGAMENTO MAGGIORE IMPOSTA SOSTITUTIVA MARCHIO RIVALUTATO A EURO 15 MILIONI

Le conseguenze economiche e finanziarie:

- imposta sostitutiva dovuta sulla rivalutazione (3%+ 13%) euro 2.400 mila;
- valore attualizzato del risparmio d'imposta cumulativo su 50 anni euro 318 mila circa;
- valore attualizzato del risparmio d'imposta cumulativo nei primi cinque esercizi, negativo per euro 1.164 mila circa;
- il pareggio in termini finanziari attualizzati si raggiunge solo nel 2035, al quindicesimo esercizio.

pagando una maggiore imposta sostitutiva), previste dalla modifica normativa in commento, sono entrambe non soddisfacenti dal punto di vista del rendimento finanziario implicito delle stesse. Entrambe, infatti, comportano per le imprese un rendimento finanziario complessivo modestamente positivo che si consegue tuttavia solo su di un arco temporale in ogni caso molto lungo (irragionevolmente di 50 anni la prima, di 18 la seconda). Tale arco temporale si pone al di fuori di quello che viene ordinariamente considerato di prevedibilità esplicita, che nella maggior parte dei casi non supera i cinque anni. Entrambe tali ipotesi, inoltre, comportano un pay back sempre negativo nel primo quinquennio, in quanto in tale periodo gli esborsi finanziari eccedono il risparmio di imposte cumulativo attualizzato.

Deve anche rammentarsi che la riserva di rivalutazione resta in ogni caso in sospensione d'imposta, con gli ulteriori effetti fiscali negativi in caso di sua distribuzione.

Si ipotizzi il caso di una società che

ha rivalutato nel bilancio 2020, con riconoscimento degli effetti fiscali, un marchio precedentemente non iscritto in bilancio, iscrivendolo ad un valore di euro 15 milioni.

Nel caso in cui decidesse di non fare nulla, per cui la deducibilità fiscale dei maggiori ammortamenti deve ora essere ripartita su 50 anni, le conseguenze economiche e finanziarie della rivalutazione effettuata diverrebbero le seguenti (assumendo un tasso di attualizzazione dei flussi finanziari del 7%):

- imposta sostitutiva dovuta sulla rivalutazione (3%) euro 450 mila;
- valore attualizzato del risparmio d'imposta (differenza tra le imposte pagate per la rivalutazione e minori imposte sul reddito a fronte dei maggiori ammortamenti fiscali) che complessivamente maturerà in un arco temporale di 50 anni, euro 748 mila circa;
- valore attualizzato del risparmio d'imposta cumulativo nei primi cinque esercizi (2021 – 2025, che è l'ordinario periodo di prevedibilità esplicita), negativo per euro 54 mila circa;

● il pareggio in termini finanziari attualizzati si raggiunge solo nel 2026, al sesto esercizio.

Si tratta di uno scenario in cui, a fronte di un esborso finanziario a breve termine rappresentato dall'imposta sostitutiva del 3% dovuta, il beneficio finanziario che consegue ai maggiori ammortamenti deducibili (un risparmio di imposte annuo di euro 83.700 in valore assoluto) si sviluppa su di un arco temporale di 50 anni. Ne consegue, come sopra visto, un modesto valore attualizzato del risparmio cumulativo (euro 748 mila circa) a fronte di una assoluta incertezza di poterlo effettivamente conseguire, in quanto non vi è alcuna sicurezza che:

- 1) l'impresa continuerà ad esistere per i prossimi 50 anni e
- 2) in tutti questi anni conseguirà sempre un reddito imponibile capiente.

In aggiunta, tenendo presente che ai sensi del principio contabile Oic 24 il periodo civilistico di ammortamento dei marchi non può eccedere 20 anni, si creerà un disallineamento tra ammortamento civilistico e ammortamento fiscale. Dubbi tuttavia sussistono sulla rilevabilità delle correlate imposte anticipate, stante la lunghezza del periodo necessario per poter dedurre fiscalmente i maggiori ammortamenti imputati civilisticamente che, come detto, va al di là del periodo di prevedibilità esplicita.

Nel caso, invece, in cui l'impresa decidesse di pagare la maggiore imposta sostitutiva ora richiesta per mantenere il periodo di deducibilità fiscale a 18 anni (nell'esempio di cui sopra una maggiore imposta del 13%), le conseguenze economiche e finanziarie della rivalutazione effettuata diverrebbero le seguenti (sempre assumendo un tasso di attualizzazione finanziaria del 7%):

- imposta sostitutiva dovuta sulla rivalutazione (3%+ 13%) euro 2.400 mila;
- valore attualizzato del risparmio d'imposta che complessivamente ma-

turerà in un arco temporale di 18 anni, euro 318 mila circa;

- valore attualizzato del risparmio d'imposta cumulativo nei primi cinque esercizi, negativo per euro 1.164 mila circa;

- il pareggio in termini finanziari attualizzati si raggiungerà solo nel 2035, al quindicesimo esercizio.

Si tratta di uno scenario in cui, a fronte di un significativo esborso finanziario a breve termine rappresentato dall'imposta sostitutiva del (3%+13%=) 16% dovuta, il beneficio finanziario che conseguirà ai maggiori ammortamenti deducibili (un risparmio di imposte annuo di euro 232.500 in valore assoluto) si svilupperà su di un arco temporale di 18 anni. Ne consegue, come sopra visto, un ben modesto valore attualizzato del risparmio cumulativo (euro 318 mila circa) a fronte di una assoluta incertezza di poterlo effettivamente conseguire, in quanto il punto di pareggio finanziario verrà raggiunto solo dopo quindici anni, nel 2035.

È evidente che nella stragrande maggioranza dei casi le imprese, se avessero saputo sin dall'origine che le conseguenze fiscali della rivalutazione sarebbero state quelle ora definite dalla legge di Bilancio 2022, non avrebbero effettuato la rivalutazione dei marchi e quindi non avrebbero modificato il criterio di loro iscrizione in bilancio.

La revoca dell'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 110

Come detto, la norma prevede, in alternativa, la possibilità di revocare, anche parzialmente, l'applicazione della disciplina fiscale della rivalutazione disposta dall'articolo 110 del Dl 104/2020 e di chiedere a rimborso le imposte sostitutive versate, ovvero il diritto di utilizzarle a compensazione ai sensi dell'articolo 17 del Dlgs 241/1997.

Si ritiene, stante il dettato letterale della norma, che a fronte della rinuncia

agli effetti fiscali della rivalutazione si abbia diritto di chiedere il rimborso (o la compensazione) anche dell'imposta sostitutiva del 10% eventualmente pagata per affrancare la riserva di rivalutazione in sospensione d'imposta. Nel caso in cui la revoca degli effetti fiscali della rivalutazione sia solo parziale, per cui l'imposta sostitutiva del 3 per cento sia richiedibile a rimborso o compensabile solo in parte, si ritiene che anche l'imposta pagata per affrancare la riserva sia, nella stessa proporzione della revoca effettuata, richiedibile a rimborso o utilizzabile a compensazione.

La norma, tuttavia, ignora completamente gli effetti civilistici della scelta effettuata di rivalutare i marchi, che se da un lato ha prodotto il positivo effetto dell'iscrizione in bilancio di una riserva, dall'altro comporta per tutta la durata dell'ammortamento civilistico una significativa riduzione del risultato d'esercizio a causa del maggiore ammortamento dei marchi medesimi. La norma disciplina solo la revoca degli effetti fiscali della rivalutazione ma non prevede anche lo storno degli effetti contabili della stessa, per cui pur revocando gli effetti fiscali della rivalutazione permane iscritto in bilancio il maggior valore attribuito ai marchi.

Inoltre, scegliere di rinunciare agli effetti fiscali della rivalutazione al fine di sottrarsi a questa forma di prelievo forzoso che ha assunto la disposizione in commento, comporta la necessità di iscriverne in bilancio le imposte differite, in quanto si vengono a disallineare il valore civilistico e quello fiscale dei marchi, il che comporta una corrispondente riduzione della riserva di rivalutazione originariamente iscritta in bilancio.

Lo storno contabile della rivalutazione effettuata

Il problema che si pone, dunque, è se i vigenti principi contabili e disposizioni codicistiche consentono, nel caso si decida di revocare gli effetti fiscali della ri-

valutazione dei marchi, di stornare anche gli effetti contabili della stessa. Rammentiamo che le imprese che hanno rivalutato i marchi nel bilancio 2020 hanno cambiato il criterio di valutazione adottato in bilancio per tali elementi patrimoniali, in quanto sono passate dal criterio del costo storico al criterio del costo rivalutato, con emersione delle plusvalenze latenti.

Se si fosse nell'ambito dei rapporti con la Pubblica amministrazione, crediamo che pochi dubiterebbero che ci si troverebbe in un palese caso di violazione del principio di legittimo affidamento, il quale trova origine nella clausola generale di buona fede. Tale principio implica l'interesse alla tutela di chi confida in una certa situazione che si è definita nella realtà giuridica e può trovare applicazione a fronte dell'azione scorretta posta in essere dalla Pubblica amministrazione. Tale principio, tuttavia, non è applicabile nel caso, come quello in esame, di una modifica legislativa.

Riteniamo, tuttavia, che un simile repentino e drastico mutamento della norma disciplinante la fattispecie, in un così breve arco temporale, prima ancora che si siano dispiegati i primi effetti fiscali della originaria norma, mutamento che comporta conseguenze assolutamente non prevedibili, rilevantemente negative e che, se conosciuto sin dall'inizio, avrebbe portato a ben diverse scelte da parte delle imprese, possa essere qualificato quale un comportamento del legislatore che ha indotto in errore le imprese che hanno optato per la rivalutazione, anche fiscale, dei marchi, e in particolare che si tratti di un mutamento tale da stravolgere le informazioni ed i dati che erano disponibili al momento in cui la decisione di rivalutare i marchi fu assunta.

L'articolo 2423-bis, comma 1, numero 6, Codice civile, stabilisce che i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro. Il secondo comma di tale articolo, tuttavia, stabili-

4. LA REVOCA DEGLI EFFETTI FISCALI DELLA RIVALUTAZIONE

È possibile revocare, anche parzialmente, l'applicazione della disciplina fiscale della rivalutazione.

A fronte della revoca, diritto di chiedere a rimborso le imposte sostitutive versate, ovvero il diritto di utilizzarle in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

Si ritiene che a fronte della rinuncia agli effetti fiscali della rivalutazione si abbia diritto di chiedere il rimborso (o la compensazione) anche dell'imposta sostitutiva del 10% eventualmente pagata per affrancare la riserva di rivalutazione in sospensione d'imposta.

sce che deroghe a tale principio sono consentite in casi eccezionali e che in questi casi la nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico. Tale secondo comma, tuttavia, non definisce quali siano i casi eccezionali in cui tale deroga è ammessa.

Al paragrafo 45 dell'Oic 29, che disciplina il cambiamento dei principi contabili, è previsto che gli errori non devono essere confusi con i cambiamenti di principi contabili, fornendo il seguente esempio dal quale si desume che non è un errore «l'adozione di criteri contabili fatta in base ad informazioni e dati disponibili in quel momento ma che successivamente si dimostrano diversi da quelli assunti a base della scelta operata se (...) tali informazioni e dati sono stati al momento del loro uso raccolti ed utilizzati con la dovuta diligenza».

Riteniamo che la fattispecie in esame, nel caso in cui si decida di rinunciare agli effetti fiscali della rivalutazione dei

marchi, possa essere considerata un caso in cui l'impresa aveva adottato un nuovo criterio contabile (quello del costo rivalutato) sulla base di informazioni (il contesto normativo all'epoca vigente) rivelatesi poi diverse da quelle assunte a base della scelta operata. Riteniamo quindi che lo storno contabile degli effetti che sono conseguiti all'adozione, su presupposti erranei, di tale nuovo criterio contabile, rappresenti, ai sensi dell'articolo 2423-bis, comma 2, Codice civile, un caso eccezionale di legittima modifica di un principio contabile precedentemente adottato.

Conseguentemente, nel caso in cui si scelga di rinunciare agli effetti fiscali della rivalutazione, riteniamo che possa essere invocata la disciplina prevista dal principio contabile Oic 29 per il cambiamento di un criterio contabile adottato. Tale disciplina prevede che gli effetti dei cambiamenti di principi contabili (in questo caso il ripristino del precedente criterio contabile del costo storico mediante lo storno della rivalutazione effettuata) sono determi-

5 . LO STORNO CONTABILE DELLA RIVALUTAZIONE EFFETTUATA

- Art. 2423-bis, c.c.:
 - c. 1, n. 6, i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro;
 - c. 2, deroghe a tale principio sono consentite in casi eccezionali.
- OIC 29: non è un errore l'adozione di criteri contabili fatta in base ad informazioni e dati che successivamente si dimostrano diversi da quelli assunti a base della scelta operata.
- Storno contabile della rivalutazione come cambiamento eccezionale di un principio contabile (ritorno al metodo del costo storico). Gli effetti del cambiamento sono determinati retroattivamente.

nati retroattivamente. Analoghe regole di determinazione retroattiva degli effetti del cambiamento di un principio contabile sono previste dallo Ias 8 per le società che applicano i principi contabili internazionali.

Nel caso di specie riteniamo che nell'esercizio 2021 (per i "solari"), se si opta per la revoca degli effetti fiscali della rivalutazione, possono anche essere stornati i maggiori valori imputati ai marchi in sede di rivalutazione con contropartita una riduzione del saldo di apertura del patrimonio netto contabile, da imputare alla stessa riserva di rivalutazione se ancora iscritta in bilancio, rilevando contestualmente un credito verso l'erario per l'imposta sostitutiva già pagata ed un minor debito verso lo stesso per l'imposta sostitutiva ancora dovuta. A fini

comparativi, inoltre, devono essere rettificati anche i saldi dell'esercizio precedente in cui era stata posta in essere la rivalutazione.

Sulla base della previsione normativa in commento, quella della modifica del principio contabile adottato appare essere l'unica strada ipotizzabile per ripristinare la situazione ex ante non solo fiscalmente ma anche contabilmente, evitando così che i risultati dei futuri esercizi sociali siano significativamente influenzati dagli ammortamenti dei marchi divenuti fiscalmente non deducibili in caso di revoca degli effetti fiscali della rivalutazione. Infatti ben difficilmente le imprese, se non fossero state indotte in errore dal legislatore, avrebbero effettuato una rivalutazione solo civilistica dei marchi.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

ACCERTAMENTO

Ricerca e sviluppo, bonus fra controlli e opzione sanatoria



**Laura
Ambrosi**

Il recupero del credito d'imposta per ricerca e sviluppo rappresenta, forse, la più frequente contestazione effettuata negli ultimi tempi da parte dell'amministrazione finanziaria. In molti casi si tratta di rilievi conseguenti all'assenza di novità della ricerca fondati su considerazioni dei verificatori.

Il legislatore, consapevole dell'incertezza normativa che ha generato queste contestazioni, ha così introdotto una sanatoria che consente al contribuente di riversare quanto utilizzato a titolo di credito senza applicazione di interessi e sanzioni, comprese quelle di rilevanza penale.

Le contestazioni

Le spese per acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo di nuove conoscenze allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati possono beneficiare di un credito d'imposta. Questa previsione ha generato da subito difficoltà applicative sia per la qualificazione di alcune spese,

attesa la loro elevata complessità tecnica, sia per l'esatta individuazione del concetto di «novità».

La norma non individua espressamente gli investimenti agevolabili, limitandosi a un'elencazione di carattere generale. Al fine di agevolare i possibili controlli, il Dm 27 maggio 2015 prevedeva la possibilità per l'agenzia delle Entrate di chiedere un parere tecnico al Mise per valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività ovvero alla pertinenza e congruità dei costi sostenuti.

Tuttavia, poiché la richiesta di tale parere non è obbligatoria, gli Uffici, di norma, si limitano a una valutazione degli investimenti sulla base di alcune indicazioni contenute in documenti di prassi che rinviano al Manuale di Oslo (circ. 5/2016) e al Manuale di Frascati (ris. 40/2019).

È evidente, però, che se un contribuente ha sostenuto spese per studiare e ricercare un determinato prodotto o processo, non si tratti di qualcosa già noto a chiunque e di facile applicazione.

1. LA SANATORIA

- ✓ Restituzione somme
- ✓ Non ci sono interessi né sanzioni
- ✓ Non rilevano accertamenti/contenziosi
- ✓ Unica differenza: modalità di pagamento rateale o non
- ✓ Sbarramento: definitività atto/ fraudolenza, simulazione fittizietà delle spese

Ne consegue l'opportunità che l'idoneità (o meno) delle spese sostenute, stante lo spiccato tecnicismo, sia oggetto di approfondimento da parte del Mise, nel presupposto che i funzionari dell'Agenzia non possano essere sufficientemente competenti in ogni settore di attività. In tale contesto, la Commissione tributaria provinciale di Vicenza (sentenza n. 365, depositata il 9 luglio 2021) ha confermato la necessità del parere tecnico del Mise per il disconoscimento del credito d'imposta.

In merito all'assenza di requisiti rispetto al Manuale di Frascati si segnala, poi, la decisione 6 maggio 2021, del Tribunale di Aosta, che, avallando la richiesta della locale Procura ha ritenuto non sussistente l'indebita compensazione di crediti inesistenti non fosse altro perché le previsioni di tale manuale sono rientrate nella prassi dell'amministrazione da poco tempo e non hanno applicazione retroattiva.

Talvolta, gli Uffici pur confermando la sussistenza di investimenti «potenzialmente innovativi», escludono il be-

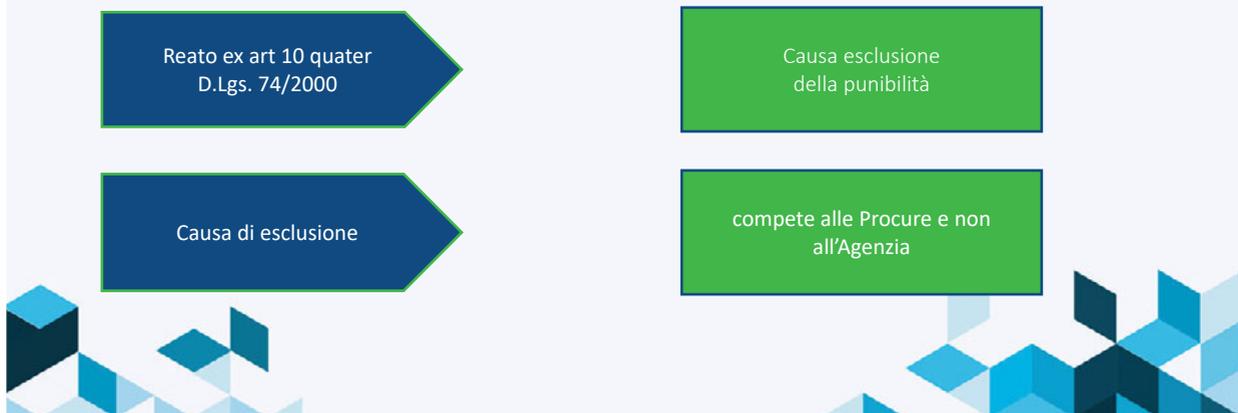
neficio non trattandosi di novità assoluta nel settore di appartenenza e per altri settori merceologici. Secondo questa tesi deve trattarsi di «novità» in termini assoluti per la generalità dei fruitori.

Tuttavia, nessuna norma prevede una portata tanto vasta dell'investimento, paragonabile quasi a un bene brevettabile. Sembra più verosimile, infatti, in assenza di tale requisito, che sia agevolabile in via generale l'investimento operato da qualunque contribuente che abbia "innovato" la propria struttura/attività, anche utilizzando conoscenze e capacità esistenti.

Tutti gli atti di recupero emessi dall'Agenzia per gli investimenti in ricerca e sviluppo contestano, in via quasi automatica, la compensazione di crediti inesistenti.

Secondo le indicazioni fornite dall'agenzia delle Entrate, infatti, (circolare n. 31/2020) qualora sia accertato che le attività/spese sostenute non consentano di fruire del credito d'imposta, si configura sempre un'ipotesi di utilizzo di un credito inesistente.

2. EFFETTI PENALI



Va ricordato, in ogni caso, che nel nostro ordinamento esiste un diverso trattamento, più grave, per i crediti inesistenti (decadenza dal potere di accertamento in 8 anni e sanzioni dal 100 al 200%, il pagamento non esclude la punibilità penale) e i crediti non spettanti (decadenza ordinaria, sanzioni al 30% mentre il pagamento può escludere la punibilità penale).

I nuovi software in uso all'amministrazione

Con una recente circolare il Comando generale della Guardia di Finanza ha fornito le prime indicazioni per l'utilizzo di nuovi applicativi finalizzati al contrasto delle frodi.

A tal fine, sono disponibili i software "P.Ris.M.A." e "Moni.C.", i quali, unitamente all'approfondimento delle segnalazioni per operazioni sospette e alle altre banche dati (Fatture e Corrispettivi, @-Fattura, Infocamere, Negozi giuridici, R.E.T.I., Ser.P.I.Co., Sister, SDI, ST.A.F., ecc.), forniscono un ausilio nell'individuazione di possibili schemi

fraudolenti, che potrebbero coinvolgere anche soggetti contigui alla criminalità organizzata.

Secondo il documento di prassi, l'applicativo "Moni.C." (Monitoraggio delle Compensazioni) permette di effettuare interrogazioni puntuali o massive, attraverso l'elaborazione dei dati dei modelli F24, per individuare le indebite compensazioni dei crediti d'imposta, compresi quelli di natura agevolativa cedibili a terzi.

In particolare, è possibile verificare la posizione di un singolo soggetto ovvero estrapolare elenchi di contribuenti, anche in un foglio di calcolo, sulla base di vari parametri, quali l'anno solare in cui è stata effettuata la compensazione, l'ambito territoriale, la tipologia di imposta o codice tributo e l'ammontare minimo dei crediti d'imposta utilizzati, ivi compresi quelli di natura agevolativa.

In questo contesto, la circolare richiama l'attenzione proprio sulle compensazioni effettuate con i crediti d'imposta per ricerca e sviluppo (codici tri-

3. QUESTIONI APERTE

- ▶ Iscrizione imprenditore nel registro indagati (partecipazione a gare/forniture nei confronti di imprese che richiedono determinati requisiti ecc).
- ▶ Domanda ritenuta non suscettibile di sanatoria: autodenuncia?
- ▶ Prescrizione (6 anni ovvero 7 anni e mezzo in caso di interruzione): il pagamento, se rateale, termina il 16/12/2024 (prima del termine molti illeciti penali sono già prescritti)
- ▶ Obbligo impugnazione nuovi atti notificati perché manca sospensione dei termini
- ▶ Somme versate in pendenza di giudizio: si compensano? Si perdono?

buto 6857, 6938, 6939 e 6940), indirizzando le attività ispettive sulle posizioni palesemente incoerenti rispetto ai presupposti oggettivi e soggettivi della misura agevolativa, nonché in ordine alle modalità di inoltro delle richieste di parere al Mise.

La sanatoria

Il decreto fiscale (Dl 146/2021) ha introdotto una sanatoria per l'indebita fruizione dei crediti d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo.

La norma consente il versamento, senza interessi e sanzioni, dei crediti compensati, maturati nei periodi d'imposta dal 2014 al 2019.

La sanatoria riguarda le spese realmente sostenute, anche se non qualificabili come attività di ricerca e sviluppo ammissibili rispetto ai requisiti normativi. È altresì consentita se l'indebita compensazione è conseguenza di errori commessi nella quantificazione o nell'individuazione delle spese rispetto alla media storica di riferimento.

Sono, però, espressamente esclusi i

crediti conseguenti a condotte fraudolente, a fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate, all'utilizzo di documenti falsi o relativi a operazioni inesistenti.

La linea di demarcazione individuata dal Dl tra crediti sanabili e non sanabili è sostanzialmente la frodolenza, simulazione e fittizietà delle operazioni.

Si tratta esattamente del distinguo tra crediti inesistenti (quelli ora non sanabili) e non spettanti (ora sanabili) suggerito da anni dalla dottrina a fronte delle contestazioni dell'agenzia delle Entrate secondo cui (in sintesi) si è in presenza, sempre e comunque, di crediti inesistenti.

La sensazione è che il legislatore, forse involontariamente, abbia finalmente operato l'effettivo distinguo tra i veri crediti inesistenti (quelli ora non sanabili) e non spettanti (ora sanabili).

Il contribuente potrà beneficiare dell'annullamento di sanzioni e interessi anche ove abbia già ricevuto un atto impositivo per il recupero del credito, a condizione però che non sia divenuto

definitivo al 22 ottobre 2021 (data di entrata in vigore della nuova norma).

Infatti, la recente circolare della GdF evidenzia proprio che l'avvio di attività ispettive o la constatazione di violazioni non inibisce l'adesione alla procedura.

Inoltre, è previsto che siano adottate le procedure che sono state previste con la circolare della GdF 1/2018 per l'ipotesi di ravvedimento. Si tratta, in particolare, della valutazione di eventuali regolarizzazioni:

- precedenti al controllo effettuate spontaneamente dal contribuente a prescindere, quindi, da possibili contestazioni;
- contestuali al controllo e quindi effettuate nel corso della verifica;
- successive al controllo, effettuate cioè dopo la consegna del Pvc.

I soggetti che intendono avvalersi della procedura di riversamento spontaneo del credito d'imposta devono inviare richiesta all'agenzia delle Entrate entro il 30 settembre 2022, specificando il periodo o i periodi d'imposta di maturazione del credito d'imposta per cui è presentata la richiesta, gli importi del credito oggetto di riversamento spontaneo e tutti gli altri dati ed elementi richiesti in relazione alle attività e alle spese ammissibili.

Il credito deve essere riversato, senza possibilità di compensazione, entro il 16 dicembre 2022 o in unica soluzione ovvero in tre rate annuali di pari importo (16 dicembre 2022, 16 dicembre 2023 e 16 dicembre 2024). In caso di pagamento rateale sono dovuti, a decorrere dal 17 dicembre 2022, gli interessi calcolati al tasso legale.

I contribuenti che hanno già ricevuto l'atto impositivo per il recupero del credito non potranno accedere alla rateazione e quindi il pagamento dovrà avvenire integralmente entro il 16 dicembre 2022, ovviamente sempre senza interessi e sanzioni.

La rilevanza penale della sanatoria

L'adesione alla sanatoria dei crediti di imposta ricerca e sviluppo mediante riversamento di quanto indebitamente utilizzato, senza applicazione di sanzioni e interessi costituisce causa di esclusione della punibilità del reato di indebita compensazione.

Si ricorda a questo proposito che l'articolo 10 quater del decreto legislativo 74/2000 punisce:

- con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro;
- con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.

In concreto nella pressoché totalità dei casi l'agenzia delle Entrate, contestando la correttezza del credito d'imposta ricerca e sviluppo, ha sempre ritenuto tale credito inesistente e mai non spettante.

La sanatoria ora introdotta, come detto, non è ammessa nelle ipotesi di condotte fraudolente, di fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate, di false rappresentazioni della realtà basate sull'utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti, nonché nelle ipotesi in cui manchi la documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili al credito d'imposta.

Sotto il profilo penale dovrebbe trattarsi di vicende in cui l'interessato sia stato segnalato alla competente Procura della Repubblica non solo per il reato di cui si è detto in precedenza previsto dall'articolo 10 quater del decreto legislativo 74/2000, ma anche per delitti relativi all'utilizzazione in dichiarazione ovvero l'emissione di falsa fatturazione oggettiva o soggettiva (articoli 2 e/o 8 del decreto legislativo 74/2000) e, ancora, nei

L'EFFETTO PENALE

Le conseguenze della sanatoria

L'adesione alla sanatoria sui crediti d'imposta per ricerca e sviluppo è causa di esclusione dalla punibilità per il reato di indebita compensazione

casi di fattispecie simulate per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (articolo 3, decreto legislativo 74/2000).

In assenza di tale segnalazione ovvero di totale mancanza di documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili al credito d'imposta si ritiene che l'agenzia delle Entrate non possa escludere l'interessato dalla sanatoria.

La linea di demarcazione tracciata dal legislatore tra coloro che possono accedere alla sanatoria e coloro che sono esclusi, genera la sensazione, come ricordato in precedenza, che, forse involontariamente, sia stato finalmente operato l'effettivo distinguo tra i veri crediti inesistenti (quelli ora non sanabili) e non spettanti (ora sanabili).

Ma, in ogni caso, il beneficio penale genera vari dubbi.

La domanda deve essere presentata all'Agenzia entro il 30 settembre 2022. Possono rateizzare entro il 16 dicembre 2024 solo coloro che non hanno già ricevuto atto impositivo. Altrimenti il pagamento deve avvenire entro il 16 dicembre 2022.

Il reato di indebita compensazione si prescrive in sei anni ovvero in presenza di cause interruttive (quali la notifica di un atto impositivo) in sette anni e sei mesi.

La causa di non punibilità opera al termine del riversamento. Quindi in ipotesi di rateazione, al termine del pagamento (dicembre 2024), molti degli illeciti penali sono già prescritti, cioè sono già trascorsi 6 anni dall'indebita compensazione, con la conseguenza che il beneficio penale potrebbe non avere più molto senso.

Se, invece, l'ufficio non dovesse ritenere suscettibile di sanatoria la domanda, di fatto l'interessato (per i crediti superiori a 50.000 euro) si sarebbe auto-denunciato per una vicenda che l'ufficio, con ogni probabilità, non avrebbe

individuato o l'avrebbe fatto a prescrizione penale quasi spirata.

Nel caso, invece, di crediti già contestati (con verosimile interessamento della competente Procura già avvenuto) i termini prescrizionali sono interrotti (si passa a sette anni e sei mesi). Alla data del pagamento in un'unica soluzione (16 dicembre 2022), salvo il reato non sia già prescritto (crediti compensati nei primi mesi del 2015) occorrerà verificare lo stato del procedimento penale per comprendere come introdurre e far valere la causa di non punibilità a seconda dello stadio processuale.

In tale contesto, peraltro, manca qualunque disposizione per la gestione dei procedimenti penali in corso e le notizie di reato già trasmesse alla Procura.

La nuova norma esclude la punibilità per il delitto previsto all'articolo 10-quater del decreto legislativo 74/2000.

Dovrebbe trattarsi (ma il condizionale è d'obbligo in quanto i termini utilizzati non sono particolarmente chiari) di una condizione di non punibilità e non di una causa di esclusione della colpevolezza. La differenza non è di poco conto.

Le cause di non punibilità, tra le quali si ritiene sia annoverabile la nuova previsione, sono situazioni antecedenti o concomitanti al fatto di reato dalle quali deriva la non applicazione della pena in virtù di un bilanciamento di interessi compiuto dal legislatore.

Nella specie il riversamento del credito compensato risulterebbe prevalente rispetto alla prosecuzione ovvero all'instaurazione del procedimento penale.

Ma queste circostanze escludono la mera punibilità e non intaccano minimamente il fatto che rimane reato. Ne conseguono due dati importanti:

- la presenza di cause di non punibilità non incide sulle conseguenze civili del fatto, legittimando la persona offesa ad agire civilmente per il risarcimento del danno;
- queste cause non si estendono a

eventuali concorrenti nel reato che, pertanto, resteranno responsabili penalmente.

Mentre per la prima circostanza non dovrebbero esserci problemi in quanto il “danneggiato” è proprio l’Erario che non può avere nulla da recriminare, per la seconda potrebbero porsi dubbi nelle ipotesi (verosimilmente rare) in cui per la medesima vicenda sia stato segnalato oltre al contribuente anche un terzo a titolo di concorso.

In ogni caso, si tratta di valutazioni che non competono all’Agenzia che riceve le domande di sanatoria, ma alle Procure.

Questo, evidentemente, non solo se la vicenda sia stata già oggetto di una comunicazione di reato inviata alla Procura, ma anche nell’ipotesi in cui nessun accertamento sia stato svolto ed è il contribuente di sua iniziativa a chiedere l’adesione alla sanatoria.

In sostanza, la sussistenza o meno di una causa di non punibilità o di esclusione di colpevolezza compete all’autorità giudiziaria e non all’agenzia delle Entrate che deve comunicare l’intervenuta sanatoria.

Ne dovrebbe conseguire, pertanto, un consistente flusso di notizie di reato con tutte le complicazioni derivanti dall’iscrizione dell’imprenditore nel registro degli indagati (e dalla sua consapevolezza di tale iscrizione) ai fini del rilascio di eventuali dichiarazioni o di attestazioni necessarie ove richieste per la partecipazione a gare/forniture a favore di imprese che richiedono simili adempimenti.

Le criticità

La sanatoria dei crediti d’imposta per ricerca e sviluppo relativa ai provvedimenti impugnati o di prossima impugnazione dinanzi al giudice tributario, presenta ancora criticità che se non risolte, rischiano di rendere non appetibile la procedura.

La sospensione dei termini

Il legislatore, diversamente da altre analoghe situazioni, non ha previsto la sospensione dei termini. Questo elemento assume ancor più rilevanza se si considera che i soggetti che intendono avvalersi della procedura dovranno inviare una richiesta all’agenzia delle Entrate entro il 30 settembre 2022.

Ne consegue, così, che nelle more, l’interessato dovrà comunque proseguire nel contenzioso e quindi impugnare il provvedimento ricevuto entro i 60 giorni dalla notifica, ovvero proporre appello o appello incidentale, così come l’eventuale ricorso per Cassazione in caso di sentenza sfavorevole.

In assenza di un’espressa sospensione dei termini, infatti, la tempestiva impugnazione (dell’atto impositivo o dell’eventuale sentenza) è necessaria al fine di non rendere definitiva la pretesa.

Eventualmente, una volta incardinato il giudizio, si potrà richiedere un rinvio della trattazione del merito, motivato proprio dalla necessità di valutare l’adesione alla procedura.

La riscossione frazionata in pendenza di giudizio

Gli atti di recupero emessi dall’Agenzia per gli investimenti in ricerca e sviluppo contestano, in via quasi automatica, la compensazione di crediti inesistenti, per i quali è prevista la riscossione straordinaria in misura piena in pendenza di giudizio.

Vale a dire che una volta proposto il ricorso è dovuto il 100% della pretesa considerando imposte, interessi e sanzioni.

Per evitare tale versamento, l’interessato può richiedere la sospensiva al giudice tributario, il quale può concederla o negarla a seconda della sussistenza dei requisiti previsti.

Pertanto occorrerà presentare specifica istanza eventualmente motivandola

anche in relazione alla possibilità di adesione alla sanatoria.

Le somme già versate

Poiché le contestazioni dei crediti per ricerca e sviluppo sono, in genere, qualificate come crediti inesistenti, in pendenza di giudizio il contribuente è tenuto, come detto, fin dal primo grado al versamento dell'intero credito di imposta, oltre a interessi e sanzioni (sempre al 100%). Ovviamente se avesse ottenuto la sospensiva, non sussisterebbe alcun problema, atteso che verosimilmente non avrebbe effettuato alcun versamento e in caso di fissazione dell'udienza di merito, potrebbe chiedere un rinvio in attesa della definizione.

Tuttavia, se per qualche ragione non avesse ottenuto la sospensione (perché rigettata o non richiesta), potrebbe aver avviato un pagamento rateale ovvero aver già corrisposto il totale.

Si pone a questo punto il dubbio sullo scomputo di somme già versate e nel caso se solo di quelle a titolo di credito d'imposta, ovvero anche per interessi e sanzioni. La norma sulla sanatoria, infatti, diversamente da altre analoghe precedenti, non disciplina la gestione di questi versamenti.

Infatti, la pregressa definizione delle liti (articolo 6, decreto legge 119/2018) prevedeva espressamente che dagli importi dovuti si scomputassero quelli già versati a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio.

Diversamente, per la rottamazione (articolo 3, decreto legge 119/2018) era previsto che ai fini della determinazione dell'ammontare delle somme dovute si tenesse conto degli importi versati a titolo di capitale, interessi, aggio e di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notifica.

Si pensi, ad esempio, nel nostro caso, a una contestazione di credito inesistente di 2.000 per imposta, 2.000 di sanzioni e 40 di interessi.

Si ipotizzi che il contribuente abbia avviato una rateazione per la quale al momento della definizione agevolata risultano versamenti per 800 di imposta, 800 di sanzioni e 10 di interessi. Se si potessero scomputare integralmente le somme versate, la definizione si perfezionerebbe con un pagamento di 390 (2.000 di credito d'imposta dovuto – 800 già versati a titolo di imposta – 800 di sanzioni – 10 di interessi). Se, invece, si potesse scomputare solo il credito d'imposta, la definizione si perfezionerebbe pagando 1.200 (ossia 2.000 – 800). La differenza è sicuramente rilevante per la convenienza all'adesione.

La nuova norma, poi, non disciplina eventuali eccedenze. Nella pregressa definizione delle liti (art. 6, Dl 119/2018) era escluso qualunque rimborso, mentre nelle precedenti (ad esempio articolo 39, decreto legge 98/2011 o articolo 16, legge 289/2002) era prevista addirittura la restituzione in caso di soccombenza dell'amministrazione.

In assenza di una previsione sul punto e ove tale silenzio corrispondesse alla perdita delle somme eccedenti, il contribuente che avesse già versato integralmente il dovuto, non avrebbe alcuna convenienza alla sanatoria. Da evidenziare che tale questione si pone sia in pendenza del primo grado, sia in presenza di una sentenza sfavorevole di Ctp o Ctr.

Periodi d'imposta esclusi

Infine, mal si comprende l'esclusione dei crediti maturati nel 2012 e nel 2013 dalla definizione, pur se riferiti a una norma pressochè analoga a quella degli anni successivi. Si tratta di periodi d'imposta ancora contestabili poiché quel credito potrebbe essere stato utilizzato anche in anni successivi ancora accertabili (considerando gli 8 anni previsti per il recupero dei crediti inesistenti).

LE AZIENDE IN DIFFICOLTÀ

Organo di controllo ed esperto: ruoli cruciali nelle crisi



Giulio Andreani

Obiettivo della composizione negoziata della crisi, introdotta dall'articolo 2 del decreto-legge 24 agosto 2021, numero 118, convertito nella legge 21 ottobre 2021, numero 147 (nel prosieguo: il Decreto) è quello di prevenire e gestire efficacemente quelle situazioni di difficoltà che rendono probabile la crisi o l'insolvenza di un'impresa. Grazie al ricorso all'istituto l'imprenditore che si trovi in una condizione di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario, che ne rende probabile la crisi o l'insolvenza, o che già costituisca una situazione d'insolvenza, purché risanabile, può richiedere al segretario generale della Camera di commercio (Cciaa) competente la nomina di un professionista esperto che lo coadiuvi nelle trattative con i creditori e nella rinegoziazione dei contratti, individuando le soluzioni più idonee per il superamento della situazione di difficoltà in cui si trova.

Possono accedere alla composizione negoziata tutti i soggetti iscritti nel registro delle imprese, a prescindere dalle dimensioni (includere quelle soggette al-

l'amministrazione straordinaria) e dalla natura dell'attività esercitata (commerciale o agricola che sia). Le imprese minori che posseggono tutti i requisiti di "non fallibilità" previsti dall'articolo 2 della legge fallimentare sono peraltro soggette a specifiche disposizioni e semplificazioni previste dall'articolo 17 del Decreto, il cui perimetro, tuttavia, non corrisponde esattamente a quello dei soggetti "non fallibili" (le imprese agricole "soprasoglia", infatti, non sono fallibili, ma non sono soggette a tali disposizioni).

Possono ricorrere all'istituto anche i gruppi di imprese, per i quali sono stabilite forme di coordinamento nello svolgimento della procedura. Ruoli fondamentali, ai fini di un proficuo utilizzo dell'istituto di cui trattasi, sono svolti dal cosiddetto "esperto" e dall'organo di controllo dell'impresa in crisi.

Il ruolo dell'esperto

L'articolo 2 del Decreto stabilisce che, a seguito di istanza dell'impresa che si trova in una condizione di squilibrio,

1. PRESUPPOSTI E DIMENSIONI

- **Presupposti**
 - Possono accedere alla composizione negoziata tutte le imprese iscritte nel Registro delle imprese, a prescindere dalle loro dimensioni e dalla natura dell'attività esercitata (commerciale o agricola che sia)
- **Imprese minori e maggiori**
 - Le imprese che posseggono tutti i requisiti di cui all'art. 2 L.F. sono peraltro soggette a specifiche disposizioni e semplificazioni previste dall'art. 17 del d.l. n. 118/21 (che non si applica quindi alle imprese agricole «soprasoglia», in quanto non «minori»)
 - Possono ricorrere all'istituto anche i gruppi di imprese, per i quali sono stabilite forme di coordinamento circa lo svolgimento della procedura

un'apposita commissione istituita presso la Cciaa competente nomina un esperto, al quale affida il compito di agevolare le trattative tra l'imprenditore e i suoi creditori. Il Decreto non dispone in che modo ciò debba avvenire, ma vi provvede il documento allegato al decreto del direttore generale del ministero della Giustizia del 28 settembre 2021 (nel prosieguo: il Decreto dirigenziale), il quale, lungi dallo stabilire precetti assoluti, fornisce indicazioni tratte dalla best practice, atte a costituire una guida sul percorso da compiere per condurre al salvataggio l'impresa prima che la riscontrata condizione di squilibrio patrimoniale o economico-finanziaria diventi irreversibile. All'esperto è quindi attribuita ampia autonomia.

Il protocollo innanzitutto chiarisce come l'esperto non agisca in qualità di mandatario e sia chiamato ad agevolare le trattative tra l'imprenditore, i creditori e gli altri soggetti interessati (ad esempio, nuovi finanziatori o soci in conflitto con il proponente sulla gestione dell'impresa), allo scopo di indivi-

duare una soluzione condivisa, grazie alla sua professionalità, autorevolezza ed indipendenza.

Infatti, il rappresentante dell'impresa ne conserva la gestione ordinaria e straordinaria fino alla conclusione delle trattative, restando correlativamente ferma la sua responsabilità per gli atti compiuti, proprio in considerazione della conservazione di tali poteri di gestione. Tuttavia, il compimento di atti di straordinaria amministrazione nonché l'esecuzione di pagamenti, se non sono coerenti rispetto al contenuto delle trattative o alle prospettive di risanamento, devono essere preventivamente comunicati per iscritto all'esperto. Questi, se intravede nella loro attuazione il rischio di aggravare lo squilibrio dell'impresa e pregiudicare così gli interessi dei creditori o il buon esito delle trattative e le prospettive di risanamento, deve segnalarlo al rappresentante dell'impresa nonché all'organo di controllo, allo scopo di impedirne l'effettuazione, scrivendo poi il proprio dissenso nel registro delle imprese se gli atti vengono co-

2. ESPERTO E IMPRENDITORE

• Il ruolo dell'esperto

La composizione negoziata della crisi si fonda sul ruolo centrale attribuito all'«esperto», che deve possedere sia competenze tecniche sia capacità di mediazione: esamina l'adeguatezza dei flussi di cassa liberi al servizio del debito e delle strategie previste dal piano di risanamento, favorendo, in caso di valutazione positiva delle prospettive di risanamento, l'accordo fra debitore e creditori

• Il ruolo dell'imprenditore

L'imprenditore partecipa personalmente agli incontri, assistito dai suoi consulenti. Infatti, l'esperto, pur svolgendo un ruolo propositivo e di facilitatore delle trattative, non sostituisce l'imprenditore, ma lo affianca e lo coadiuva nel tentativo di risanamento, vigilando sulla correttezza della gestione, verificando l'utilità delle trattative rispetto al risanamento e censurando eventuali atti pregiudizievoli

munque compiuti. Durante lo svolgimento delle trattative l'esperto assolve perciò sia una funzione di controllo, sia quella di facilitare lo scambio di informazioni e la comprensione dei problemi e degli interessi reciproci tra le parti, con vincolo di riservatezza. Il contenuto degli incontri con le parti interessate può essere ratificato in un apposito verbale oppure (con il previo consenso unanime dei partecipanti) risultare dalla relativa registrazione audio/video.

L'esperto non è tenuto a coinvolgere tutte le parti, poiché le trattative possono riguardare solo le parti che assumono un ruolo più "rilevante" ai fini del risanamento e possono essere condotte anche separatamente, così come ha facoltà di intrattenere con i creditori coinvolti rapporti distinti o di gruppo, a seconda delle esigenze. Alla luce del debito da ripianare e dei flussi economico-redдитuali risultanti dal piano di risanamento, l'esperto ha il compito di individuare quella o quelle soluzioni che ritiene essere concretamente attuabili, idonee a salvaguardare la continuità

dell'impresa e i diritti delle controparti, stimolandone l'approvazione. Le soluzioni che l'esperto è chiamato a promuovere devono garantire che i sacrifici richiesti a ciascuna delle parti coinvolte siano ripartiti in modo equilibrato, o che riflettano il relativo grado di esposizione al rischio e tengano conto dei benefici derivanti dalla prosecuzione dell'attività economica. In quest'ottica si ritiene che l'esperto possa far leva anche sul diverso scenario che si presenterebbe per i creditori in caso di concordato preventivo o di fallimento.

Il ruolo dell'organo di controllo

L'articolo 15 del Decreto attribuisce all'organo di controllo (nelle Spa, il collegio sindacale del sistema tradizionale, il consiglio di sorveglianza del sistema dualistico ed il comitato per il controllo sulla gestione del sistema monistico; nelle Srl, il collegio sindacale o il sindaco unico) il compito (1) di segnalare all'organo amministrativo la sussistenza dei presupposti della nomina dell'esperto negoziatore, nonché (2) di vigilare sul-

3. DEBITORI E ALTRE PARTI

- **I doveri del debitore**

- - rappresentare la propria situazione all'esperto, ai creditori e agli altri soggetti interessati in modo completo e trasparente
- non compiere atti pregiudizievoli
- dar corso alla consultazione sindacale ai sensi dell'art. 4, comma 8, se assume rilevanti determinazioni che incidono sui rapporti di lavoro di una pluralità di lavoratori

- **I doveri delle altre parti**

- Alle altre parti coinvolte nelle trattative è imposto il dovere di collaborare lealmente e in modo sollecito con l'imprenditore e con l'esperto (la tempestività rileva nei risanamenti)
- Il dovere di banche e intermediari finanziari è esteso ai loro mandatari e cessionari
- L'accesso alla composizione negoziata non può costituire di per sé causa di revoca degli affidamenti bancari concessi all'imprenditore, salva la facoltà di procedere in tal senso per ragioni diverse dall'accesso alla procedura

l'andamento delle trattative. Tale disposizione si pone in continuità rispetto a quella tracciata dal Codice della crisi nella parte in cui all'articolo 375, nel riformulare l'articolo 2086 Codice civile, ha posto l'obbligo a tutte le imprese, a partire dal 16 marzo 2019, di istituire un assetto adeguato alla natura e alle dimensioni della impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi. Con riferimento al ruolo di prevenzione e tempestiva emersione della crisi, l'organo di controllo deve rilevare i presupposti per la presentazione della istanza e cruciale è l'attività di vigilanza che deve svolgere sia in merito all'adeguatezza degli assetti amministrativi, organizzativi e contabili, sia in merito alla situazione aziendale, allo scopo di sollecitare l'organo amministrativo ad adottare le iniziative necessarie, mediante una segnalazione motivata, che può essere tempestiva solo se l'organo effettua costantemente un monitoraggio della gestione della società. La segnalazione deve contenere la fissazione di un termine, non superiore a trenta

giorni, entro cui l'organo amministrativo deve riferire in ordine alle iniziative intraprese; essa esaurisce tuttavia i propri effetti all'interno della società, poiché non spetta all'organo di controllo di eseguire segnalazioni all'esterno né l'attivazione della procedura, a cui sono legittimati esclusivamente gli amministratori dell'impresa (fatti salvi gli effetti esposti infra). Dopo che l'esperto è stato nominato, l'organo di controllo svolge nei suoi confronti una funzione di assistenza, segnalandogli, ad esempio, se le rappresentazioni contabili divengono inaffidabili o se la situazione aziendale peggiora.

L'organo di controllo, oltre a informare, deve, a sua volta, ricevere informazioni, da parte dell'organo amministrativo, circa le iniziative intraprese in seguito alla segnalazione delle condizioni di squilibrio, nonché dall'esperto, qualora rilevi il compimento, da parte degli amministratori, di atti che pregiudicano gli interessi dei creditori, le trattative e le prospettive di risanamento. Nel caso di inadempimento da parte dell'organo

amministrativo, l'organo di controllo dispone di specifici strumenti di tutela, costituiti dalla convocazione dell'assemblea ex articolo 2406, comma 2, Codice civile e, soprattutto, la denuncia al tribunale ex articolo 2409 Codice civile, alla cui adozione, ove necessario, non potrà sottrarsi. Sebbene il Decreto preveda l'obbligo di segnalazione tempestiva in capo al solo organo di controllo e non più al revisore legale o alla società di revisione, come era invece previsto dall'articolo 14 del Codice della crisi, ciò non toglie che anche tale soggetto sia tenuto a un adeguato scambio di informazioni.

Depongono in questo senso, oltre alla disposizione di cui all'articolo 5, comma 5, del Decreto (secondo cui l'analisi da parte dell'esperto circa la valutazione sulla perseguibilità del risanamento si basa anche sulle informazioni raccolte dall'organo di controllo e dal revisore legale), alcune previsioni contenute nel Decreto dirigenziale, le quali prevedono che l'esperto:

- debba verificare se l'organo di controllo e il revisore dispongano o meno di informazioni circa l'affidabilità della situazione contabile della impresa e «ritengono che il quadro fornito dall'imprenditore sia completo e adeguato»;
- possa chiedere all'imprenditore, al suo organo di controllo e al revisore legale, quando in carica, «ogni informazione utile e necessaria».

Sempre in virtù del richiamo al combinato disposto dell'articolo 2403 Codice civile e dell'articolo 2086 Codice civile, si ritiene non sia da escludere la partecipazione dell'organo di controllo al primo incontro di cui all'articolo 5, comma 5, del Decreto, tra l'esperto e l'organo di amministrazione, nonché a quelli successivi, sebbene tale partecipazione non sia espressamente prevista dal dettato normativo. La tempestiva segnalazione all'organo di controllo così come la vigilanza sull'andamento delle trattative, ai sensi dell'articolo 15 del Decreto,

sono valutate ai fini della sua responsabilità ai sensi dell'articolo 2407 Codice civile. Tuttavia, tale adempimento non può essere ritenuto di per sé una causa di esclusione di responsabilità, qualora l'organo amministrativo, a seguito della segnalazione, abbia tenuto un comportamento inerte ovvero abbia adottato iniziative anomale.

I riflessi delle segnalazioni dei creditori pubblici

L'articolo 30-sexies del decreto-legge 152/2021 ha reintrodotto l'obbligo di segnalazione da parte dei creditori pubblici qualificati, originariamente previste dall'articolo 15 del Codice della crisi, prevedendo che venga segnalato all'impresa debitrice e all'organo di controllo della stessa:

- da parte dell'Inps, il ritardo di oltre novanta giorni nel versamento dei contributi previdenziali di ammontare superiore, per le imprese con lavoratori subordinati e para subordinati, al 30 per cento di quelli dovuti nell'anno precedente nonché alla soglia di 15.000 euro, e, per quelle prive dei predetti lavoratori, alla soglia di 5.000 euro;
- da parte dell'agenzia delle Entrate, l'esistenza di un debito scaduto e non versato relativo all'Iva, risultante dalla comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche, superiore a 5.000 euro;
- da parte dell'agenzia delle Entrate-Riscossione, l'esistenza di crediti affidati per la riscossione, scaduti da oltre novanta giorni, superiori, per le imprese individuali, a 100.000 euro, per le società di persone a 200.000 euro e, per le altre società, a 500.000 euro.

Le segnalazioni, a norma del comma 2 del citato articolo 30-sexies, sono inviate:

- dall'agenzia delle Entrate, entro sessanta giorni dal termine di presentazione delle comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche relative all'Iva, previste dall'articolo 21-bis del decreto-

4. CONTROLLI

I doveri dell'organo di controllo

La composizione negoziata della crisi è un percorso volontario, attivabile esclusivamente su iniziativa del debitore. Tuttavia, il decreto pone in capo all'organo di controllo della società, ove esistente, l'obbligo di segnalare al debitore la sussistenza di una situazione di squilibrio patrimoniale economico o finanziario che rende probabile la crisi o l'insolvenza.

Il mancato riscontro del debitore

La mancata o insufficiente risposta dell'organo amministrativo non comporta l'attivazione di alcun procedimento esterno all'impresa, dando però origine agli ordinari rimedi previsti dal diritto societario in caso di inadeguata risposta degli amministratori: la denuncia al Tribunale per gravi irregolarità nella gestione qualora nell'esercizio dei propri doveri di vigilanza ravvisi l'inerzia o la non appropriata risposta degli amministratori alla gestione delle situazioni di crisi.

legge 31 maggio 2010, numero 78, costituito in via generale dall'ultimo giorno del secondo mese successivo a ogni trimestre (che slitta, tuttavia, al 16 settembre per il secondo trimestre);

- dall'Inps e dall'agente della Riscossione, entro sessanta giorni decorrenti dal verificarsi delle condizioni o dal superamento delle soglie sopra indicate.

Il comma 3 dell'articolo 30-sexies prevede inoltre che la segnalazione all'imprenditore debba contenere l'invito a chiedere la composizione negoziata della crisi introdotta dal Decreto, se ne ricorrono i presupposti. Poiché il presupposto oggettivo di tale istituto è costituito da una situazione di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario che rende probabile l'insolvenza, ne discende che, se l'impresa ha omesso di versare le imposte e i contributi per importi superiori alle suddette soglie, è abbastanza probabile che la situazione di squilibrio, e quindi i presupposti di accesso alla composizione negoziata, siano effettivamente sussistenti. Non essendo tuttavia prevista una sanzione per

l'imprenditore che ignori la segnalazione, questi potrebbe omettere di trarne le dovute conclusioni: che cosa accade? La norma stabilisce che la segnalazione venga inviata anche all'organo di controllo, in capo al quale l'articolo 15 del Decreto, come si è visto, pone direttamente l'obbligo di segnalare all'imprenditore il verificarsi dei presupposti che suggeriscono di accedere alla composizione negoziata. Pertanto, l'organo di controllo non potrà lasciar cadere nel vuoto la segnalazione ricevuta e, qualora gli amministratori della società non diano una risposta adeguata alle segnalazioni loro pervenute, seppur in assenza dell'attivazione di un procedimento esterno all'azienda, dovrà assumere le iniziative più appropriate sulla base delle regole generali sopra esposte.

Le misure premiali e l'inutilizzabilità della transazione fiscale

Il Decreto prevede alcune misure premiali di carattere fiscale che variano in base alla soluzione a cui si perviene all'esito delle trattative. È prevista:

5. LE TRATTATIVE

- **L'esito positivo delle trattative**

Le trattative si possono concludere:

- i) con una soluzione interamente stragiudiziale (contratto con uno o più creditori, convenzione di moratoria o accordo equiparato a quello ex art. 67 l.fall.);
- ii) con un accordo di ristrutturazione, un piano attestato ex art. 67 l.fall. o un concordato preventivo (di qualsiasi tipo).

- **L'esito negativo delle trattative**

In questo caso le trattative si concludono:

- i) con il fallimento o, nel caso, con l'amministrazione straordinaria;
- ii) con l'accesso al nuovo istituto del concordato semplificato.

1 la riduzione al tasso legale degli interessi sui debiti tributari che maturano a partire dall'apertura e fino alla chiusura della composizione negoziata, quando questa si conclude con una delle soluzioni interamente stragiudiziali o con un accordo di ristrutturazione dei debiti;

2 la riduzione delle sanzioni alla misura minima, se il termine per il pagamento in misura ridotta scade dopo la presentazione dell'istanza di composizione negoziata, purché non si concluda con il fallimento;

3 la riduzione alla metà delle sanzioni e degli interessi sui debiti tributari oggetto della composizione nel caso di accesso ad una delle procedure di risoluzione della crisi previste dalla legge fallimentare;

4 la rateazione fino a un massimo di 72 rate mensili di somme dovute e non versate, a titolo di imposte sul reddito, ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta, Iva e Irap non ancora iscritte a ruolo, se in esito alla composizione è pubblicato nel registro delle imprese un contratto idoneo ad assicurare

la continuità aziendale per almeno due anni ovvero un accordo che produce i medesimi effetti di un piano attestato di risanamento.

L'istituto della composizione negoziata della crisi non consente tuttavia la formulazione di una proposta di transazione fiscale e contributiva. Ne derivano tre conseguenze:

- 1** attraverso tale istituto non sarà possibile ottenere una falciatura dei debiti fiscali o una dilazione di pagamento diversi da quelli previsti dalle suddette misure premiali, né alcun tipo di beneficio relativamente ai debiti previdenziali e assicurativi;
- 2** ogniqualvolta le imprese in crisi avranno debiti fiscali e contributivi rilevanti, la composizione negoziata della crisi sarà destinata a rivelarsi uno strumento inadatto per risanarle;
- 3** conseguentemente tale istituto potrà essere proficuamente impiegato solo nel caso in cui lo squilibrio finanziario sia lieve o sia comunque possibile provvedere al pagamento pressoché integrale dei suddetti debiti.

I motivi che escludono la possibilità di

6. MISURE PREMIALI

- **Misure premiali fiscali relative a interessi e sanzioni**
 - i) riduzione al tasso legale degli interessi sui debiti tributari che maturano a partire dall'apertura della CNC;
 - ii) riduzione delle sanzioni alla misura minima, se il termine per il pagamento in misura ridotta scade dopo la presentazione dell'istanza di CNC;
 - iii) riduzione alla metà delle sanzioni e degli interessi sui debiti tributari oggetto della CNC.

- **Misure premiali relative alla rateazione dei tributi**
 - i) rateazione fino ad un massimo di 72 rate mensili delle imposte dovute non ancora iscritte a ruolo, se è pubblicato presso il Registro delle imprese un contratto idoneo ad assicurare la continuità aziendale per almeno 2 anni o un accordo che produce gli stessi effetti di un piano attestato di risanamento.

utilizzare, la transazione fiscale e contributiva sono almeno tre: 1) nessuna delle norme introdotte dal Decreto fa riferimento a tale istituto; 2) l'articolo 182-ter legge fallimentare, che disciplina la transazione fiscale e contributiva, continua a prevederne l'utilizzo solo nel contesto dell'accordo di ristrutturazione dei debiti e del concordato preventivo; 3) l'amministrazione finanziaria, tranne che per effetto di provvedimenti straordinari come quelli relativi alle cosiddette rottamazioni, non può rinunciare alla riscossione dei propri crediti al di fuori della transazione fiscale. Lo conferma lo stesso Decreto dirigenziale, il quale prevede che l'esperto nominato, nell'indicare l'esito delle trattative, può suggerire (evidentemente in presenza di debiti fiscali rilevanti) il ricorso alla transazione fiscale, che deve però essere attuata mediante un accordo di ristrutturazione dei debiti (o un concordato). I benefici derivanti dalle misure premiali sono incomparabili con quelli che possono discendere dalla transazione fiscale e contributiva, per questi motivi: a) l'articolo 14 del Decreto con-

sente, a prescindere dalla gravità della crisi, solo la riduzione delle sanzioni, in misura variabile dalla metà a due terzi, e degli interessi al tasso legale, ma nessuna falcidia dei tributi e dei contributi; b) la transazione fiscale e contributiva permette invece la riduzione di tutti i debiti fiscali e contributivi per importi da determinarsi in base alla situazione di ciascuna impresa, con l'unico limite posto dalla convenienza della proposta per l'erario e dal divieto di trattamento deterioro dei crediti tributari; c) l'articolo 14 limita la dilazione di pagamento a 72 mesi, mentre l'articolo 182-ter legge fallimentare non impone limitazioni rigide e permette di dosare i tempi di pagamento a seconda delle necessità aziendali. Non va, però, sottaciuto che, con l'introduzione dell'obbligo di segnalazione a carico dei creditori pubblici e di una corretta applicazione dei loro doveri da parte degli organi di controllo, in futuro l'entità dei debiti fiscali e contributivi non dovrebbe raggiungere valori troppo elevati, al contrario di quanto è accaduto in passato.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

I CONTROLLI

L'antiriciclaggio punta a criptovalute, bonus e frodi digitali



**Valerio
Vallefucoco**

Il 15 dicembre 2021 è entrato in vigore il Dlgs 8 novembre 2021 n. 195 che ha recepito la direttiva Ue 1673/2018 in materia di lotta al riciclaggio per il tramite del sistema sanzionatorio penale.

Il punto focale della riforma prevista dal Dlgs 195/2021 riguarda l'ampliamento della sfera dei reati presupposto dei delitti di ricettazione, riciclaggio, utilizzo di somme di provenienza illecita ed autoriciclaggio di cui agli articoli 648, 648 bis, 648 ter e 648 ter.1 del Codice penale.

L'ampliamento previsto dal decreto fa rientrare nell'elenco dei reati presupposto anche quelli di natura contravvenzionale – entro certi limiti edittali di pena - e i delitti di natura colposa. Vengono anche individuate e introdotte ipotesi circostanziate di reato e modificate alcune circostanze preesistenti.

Menzione a parte merita la modifica che estende la giurisdizione italiana ad alcuni fatti commessi all'estero. Specificamente, il decreto ha introdotto ai fini della configurabilità delle ipotesi delittuose di ricettazione, reimpiego, riciclaggio e autoriciclaggio i casi di reati presupposto di

natura contravvenzionale, con rimodulazione delle relative pene.

Infatti, in caso di reato presupposto di natura contravvenzionale, la pena prevista per il reato di ricettazione va da 1 a 4 anni di reclusione e da euro 300 a euro 6.000 di multa; per i reati di riciclaggio e reimpiego la pena prevista va da 2 a 6 anni di reclusione e da euro 2.500 a 12.500 di multa; mentre per la fattispecie delittuosa di autoriciclaggio la pena prevista va da 1 a 4 anni di reclusione e da euro 2.500 a 12.500 di multa.

Il legislatore, ha anche circoscritto il novero dei reati contravvenzionali idonei a formare presupposto dei reati di ricettazione, riciclaggio, reimpiego e autoriciclaggio, limitando la configurabilità di tali fattispecie solo allorquando i beni oggetto delle condotte siano provenienti da contravvenzioni punite con l'arresto superiore nel massimo a un anno o nel minimo a sei mesi.

Le modifiche minori

Il decreto, come già anticipato, ha apportato anche delle modifiche - che potrem-

1. LOTTA AL RICICLAGGIO CON IL SISTEMA SANZIONATORIO PENALE

L'Italia recepisce la Direttiva UE 1673/2018

- Il punto focale della riforma prevista dal D.lgs 195/2021 riguarda l'ampliamento della sfera dei reati presupposto dei delitti di ricettazione, riciclaggio, utilizzo di somme di provenienza illecita ed autoriciclaggio di cui agli artt. 648, 648 bis, 648 ter e 648 ter.1 c.p.
- L'ampliamento previsto dal Decreto fa rientrare nell'elenco dei reati presupposto anche quelli di natura contravvenzionale – entro certi limiti edittali di pena - e i delitti di natura colposa.

mo definire minori - riguardanti ipotesi circostanziate e circostanze. In particolare, viene introdotta la ricettazione aggravata, qualora il reato di ricettazione venga commesso nell'esercizio di un'attività professionale.

Da notare che l'espressione "attività professionale" viene usata genericamente e questo può comportare la configurabilità di tale ipotesi aggravata in un elevato numero di casi, non rilevando a tal fine le sole attività per il cui esercizio è richiesta l'iscrizione ad albi o per cui è necessaria una speciale abilitazione.

Inoltre, merita di essere presa in rassegna anche la modifica apportata dal D.lgs 195/2021 all'articolo 9 del Codice penale. L'articolo 1 del decreto, infatti, andando a modificare il quarto comma dell'articolo 9 del Codice penale, ha esteso anche ai reati di ricettazione e autoriciclaggio la norma derogatrice al principio di territorialità della giurisdizione italiana, includendo tali ipotesi delittuose tra quelle eccezioni espresse per cui viene sempre prevista la punibilità secondo la legge italiana dei fatti commessi dal cittadino all'estero,

anche in assenza di condizione di procedibilità e in assenza del principio di reciprocità (il fatto è previsto come reato in entrambi i Paesi).

Questa modifica dei testi normativi è stata attuata (o, comunque, è in via di attuazione) in tutti Paesi membri Ue. Per cui un interessante esempio di futuro utilizzo di tale norma potrebbe essere la punibilità di reati tributari in Paesi ove gli illeciti fiscali non sono considerati reati ma sono solo sanzionabili dal punto di vista amministrativo, oppure la punibilità di fattispecie relative ad associazioni mafiose in Stati Ue, dove questa fattispecie criminosa non è ancora prevista.

Infine si rileva come il decreto non introduce alcun riferimento alle cosiddette valute virtuali poiché, come indicato nella relazione illustrativa del Governo le stesse sono da considerarsi ricomprese nella nozione di "altra utilità", contenuta nei delitti di riciclaggio ed autoriciclaggio.

Tuttavia, considerato il dibattito giurisprudenziale e legislativo sulla materia, è facile presumere che non mancheranno contenziosi proprio su questa tematica.

La modifica del Codice penale a seguito del recepimento della direttiva Ue sulla lotta al riciclaggio impone una riflessione sulla tenuta degli attuali modelli organizzativi previsti dal decreto legislativo 231/2001, sulla cosiddetta responsabilità amministrativa degli enti e sulle procedure antiriciclaggio dei soggetti obbligati, di cui al decreto legislativo 231/2007.

Il Dlgs 8 novembre 2021, n. 195, ampliando il novero dei reati presupposto dei delitti di ricettazione, riciclaggio, autoriciclaggio ed impiego di beni o utilità di provenienza illecita (art 25-octies del Dlgs 231/2001) comprenderà quindi anche le contravvenzioni (punte nel massimo ad 1 anno o nel minimo a 6 mesi) e, nel caso del riciclaggio e dell'autoriciclaggio, anche i delitti colposi.

Considerate tali ultime novità legislative le società e gli enti sono chiamati a verificare l'analisi dei rischi e, di conseguenza, a valutare eventuali aggiornamenti del modello organizzativo in vigore e dei controlli in esso contenuti, almeno inserendo tutte le nuove fattispecie criminose nell'elenco dei reati presupposti.

Anche le procedure antiriciclaggio ed i relativi manuali non potranno non essere oggetto di rilettura critica, perché la valutazione prudenziale dell'operazione sospetta e della situazione soggettiva del cliente dovrà necessariamente tenere conto anche dei nuovi reati prima considerati esclusi.

I pagamenti diversi dai contanti

Il decreto legislativo 8 novembre 2021, n. 184 ha recepito la direttiva (Ue) 2019/713 relativa alla lotta contro le frodi e le falsificazioni di mezzi di pagamento diversi dai contanti. Il decreto definisce lo strumento di pagamento diverso dai contanti come un dispositivo, oggetto o record protetto immateriale o materiale, o una loro combinazione, diverso dalla moneta a corso legale, che, da solo o unitamente a una procedura o a una serie di procedure, permette al titolare o all'utente di tra-

sferire denaro o valore monetario, anche attraverso mezzi di scambio digitali. A sua volta, è un dispositivo, oggetto o record protetto quel dispositivo protetto contro le imitazioni o l'utilizzazione fraudolenta, per esempio mediante disegno, codice o firma.

Per "mezzo di scambio digitale" dovrà, invece, intendersi qualsiasi moneta elettronica e la valuta digitale. Quest'ultima è una rappresentazione di valore digitale che non è emessa o garantita da una banca centrale o da un ente pubblico, non è legata necessariamente a una valuta legalmente istituita e non possiede lo status giuridico di valuta o denaro, ma è accettata da persone fisiche o giuridiche come mezzo di scambio, e che può essere trasferita, memorizzata e scambiata elettronicamente.

Il nuovo decreto modifica il Codice penale, intervenendo sulle fattispecie penali di cui agli articoli 493 ter e 640-ter e inserendo il nuovo articolo 493-quater. In particolare, la lettera a) modifica la fattispecie di indebito utilizzo e falsificazione di carte di credito e di pagamento, per estenderne il campo d'applicazione a tutti gli strumenti di pagamento diversi dai contanti. Le due ipotesi di reato previste dal primo comma dell'articolo 493-ter sono estese nella loro applicazione a tutti i mezzi di pagamento diversi dai contanti. Per tale reato la pena prevista è la reclusione da 1 a 5 anni e multa da 310 a 1.550 euro.

La lett. b) introduce nel Codice penale il delitto di detenzione e diffusione di apparecchiature, dispositivi o programmi informatici diretti a commettere reati riguardanti strumenti di pagamento diversi dai contanti. Il nuovo articolo 493-quater del Codice penale punisce con la reclusione fino a 2 anni e la multa fino a 1.000 euro chiunque, al fine di commettere reati riguardanti strumenti di pagamento diversi dai contanti, produce, importa, esporta, vende, trasporta, distribuisce, mette a disposizione o in qualsiasi modo procura a sé o ad altri apparecchiature, di-

2. LE FRODI NEI PAGAMENTI DIVERSI DAI CONTANTI

Recepimento della Direttiva Ue 213/19

- Il Dlgs.184/2021 definisce lo strumento di pagamento diverso dai contanti come un dispositivo, oggetto o record protetto immateriale o materiale, o una loro combinazione, diverso dalla moneta a corso legale, che, da solo o unitamente a una procedura o a una serie di procedure, permette al titolare o all'utente di trasferire denaro o valore monetario, anche attraverso mezzi di scambio digitali.
- Per "mezzo di scambio digitale" dovrà, invece, intendersi qualsiasi moneta elettronica e la valuta digitale. Quest'ultima è una rappresentazione di valore digitale che non è emessa o garantita da una banca centrale o da un ente pubblico, non è legata necessariamente a una valuta legalmente istituita e non possiede lo status giuridico di valuta o denaro, ma è accettata da persone fisiche o giuridiche come mezzo di scambio.
- Il nuovo decreto modifica il codice penale, intervenendo sulle fattispecie penali di cui agli articoli 493-ter e 640-ter e inserendo il nuovo art. 493-quater. In particolare, la lett. a) modifica la fattispecie di indebito utilizzo e falsificazione di carte di credito e di pagamento, di cui all'art. 493-ter c.p., per estenderne il campo d'applicazione a tutti gli strumenti di pagamento diversi dai contanti.

spositivi o programmi informatici progettati principalmente per tale finalità, o adattati a tale scopo.

Anche in questo caso, in caso di condanna o patteggiamento della pena è sempre disposta la confisca delle apparecchiature, dei dispositivi e dei programmi informatici.

Infine, la lettera c) novella il reato di frode informatica per prevedere una aggravante (pena da 1 a 5 anni e multa da 309 a 1.549 euro) quando l'alterazione del sistema informatico, per ottenere un profitto o procurare un danno, determina un trasferimento di denaro, di valore monetario o di valuta digitale.

L'articolo 3 integra il catalogo dei reati previsti dal Dlgs n. 231/2001, al fine di introdurre, in relazione alla commissione di reati riguardanti strumenti di pagamento diversi dai contanti, la responsabilità amministrativa degli enti. Con il nuovo articolo 25-octies.1 del decreto legislativo si prevede:

- per la commissione del delitto di indebito utilizzo e falsificazione di strumenti di pagamento diversi dai contanti, di cui al-

l'articolo 493-ter del Codice penale, la sanzione pecuniaria da 300 a 800 quote (in misura analoga è sanzionata la falsificazione di monete dall'articolo 25-bis del Dlgs n. 231/2001);

- per la commissione dei delitti di detenzione e diffusione di apparecchiature, dispositivi o programmi informatici diretti a commettere reati riguardanti strumenti di pagamento diversi dai contanti, di cui all'articolo 493-quater Cp e di frode informatica aggravata, di cui all'articolo 640-ter, secondo comma, Cp, la sanzione pecuniaria fino a 500 quote.

L'art. 25-octies.1 prevede inoltre, al comma 2, in caso di condanna l'applicazione all'ente anche delle sanzioni interdittive. L'articolo 5, individua nella Direzione centrale della polizia criminale (Servizio per la cooperazione internazionale di polizia - Sala Operativa Internazionale) il punto di contatto operativo nazionale per lo scambio di informazioni relative ai reati oggetto della Direttiva con gli altri Stati membri. Tale autorità, dovrà rispondere alle richieste di assistenza entro otto ore.

Criptovalute gli ultimi sviluppi

Uno degli argomenti più dibattuti sia dagli esperti che dagli operatori di settore negli ultimi anni sono gli obblighi per intermediari e clienti che operano con valute virtuali ovvero, come vengono più in generale chiamate nel mondo, con gli asset virtuali (virtual asset).

Il ruolo dei professionisti in questo momento è fondamentale perché è quello di informarsi ed informare su quale è lo stato dell'arte su questa materia poiché sempre più di frequente il fenomeno dell'utilizzo di tale mezzo di pagamento e/o investimento fa parte integrante ormai del sistema finanziario italiano, europeo ed internazionale.

In ambito nazionale, il legislatore ha recepito la direttiva Ue 2018/843 con l'emanazione del Dlgs 125/2019, che a sua volta modifica i titoli I, II, III e V del Dlgs 231/2007, in materia di prevenzione all'utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività criminali e di finanziamento del terrorismo. Con le modifiche apportate dal Dlgs 125/2019, sia la valuta virtuale che tutti i prestatori di servizi sia relativi all'utilizzo di valuta virtuale che di portafoglio virtuale rientrano nel campo di applicazione della normativa antiriciclaggio e di contrasto al finanziamento del terrorismo e ne sono quindi pienamente soggetti agli obblighi e alle relative sanzioni.

L'articolo 1, comma 2 lettera f), del Dlgs 125/2019 ha riformulato la definizione di prestatore di servizi relativo all'utilizzo della valuta virtuale contenuta nell'articolo 1, comma 2, lettera ff), riferendola a ogni persona fisica o giuridica che fornisce a terzi, a titolo professionale, anche online, servizi funzionali all'utilizzo, allo scambio alla conservazione da ovvero in valute aventi corso legale o in rappresentazioni digitali di valore, ivi comprese quelle convertibili in altre valute virtuali nonché i servizi di emissione offerta trasferimento e compensazione e ogni altro servizio funzionale all'acquisizione, alla negozia-

zione, o all'intermediazione nello scambio delle medesime valute.

L'articolo 1, comma 2 lettera g), del Dlgs 125/2019 ha introdotto, invece, la lettera ff-bis) del Dlgs 231/2007, con la quale definisce i prestatori di servizi di portafoglio digitale come «ogni persona fisica o giuridica che fornisce a terzi, a titolo professionale, anche online, servizi di salvaguardia di chiavi crittografiche private per conto dei propri clienti, al fine di detenere, memorizzare e trasferire valute virtuali».

Sulla scia delle disposizioni comunitarie, proprio l'articolo 1, comma 2, con la lettera h) va a ridefinire in modo più analitico la definizione di «valuta virtuale» contenuta alla lettera qq) del Dlgs 231/2007, individuandola come «la rappresentazione digitale di valore non emessa né garantita da una banca centrale o da un'autorità pubblica, non necessariamente collegata a una valuta avente corso legale, utilizzata come mezzo di scambio per l'acquisto di beni e servizi o per finalità di investimento e trasferita, archiviata e negoziata elettronicamente».

Riguardo agli obblighi antiriciclaggio, la Guardia di Finanza nelle sue risposte a Telefisco 2121 ha rammentato che, in attesa dell'emanazione del previsto decreto ministeriale di attuazione del registro speciale dedicato, i prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale e di servizi di portafoglio digitale potranno continuare ad operare, ma rientrando nella categoria degli altri operatori non finanziari di cui all'articolo 3, comma 5 del decreto legislativo 231/2007 sono tenuti ad adempiere agli obblighi di adeguata verifica della clientela, alla conservazione dei dati e all'inoltro delle segnalazioni di operazioni sospette.

Infine, proprio con riferimento dell'attività di exchanger, la Guardia di Finanza ha richiamato espressamente una specifica pronuncia della Cassazione penale sulla sollecitazione ed offerta al pubblico di Bitcon (Cass.pen. 26807/20). Sulla base di questa specifica sentenza la Guardia di Fi-

LE PRONUNCE

Chiarimenti ripetuti

Il trattamento fiscale relativo alla detenzione e allo scambio di valute virtuali è stato in questi anni più volte oggetto di chiarimenti da parte dell'agenzia delle Entrate

3. CRIPTOVALUTE: GLI ULTIMI SVILUPPI IN ITALIA E ALL'ESTERO

Obblighi antiriciclaggio e fiscali

- La valuta virtuale e tutti i prestatori di servizi - sia relativi all'utilizzo di valuta virtuale che di portafoglio virtuale - rientrano nel campo di applicazione della normativa antiriciclaggio e di contrasto al finanziamento del terrorismo e sono quindi pienamente soggetti a obblighi e relative sanzioni.
- Definizione di «valuta virtuale» del Dlgs 231/2007: «Rappresentazione digitale di valore non emessa né garantita da una banca centrale o da un'autorità pubblica, non necessariamente collegata a una valuta avente corso legale, utilizzata come mezzo di scambio per l'acquisto di beni e servizi o per finalità di investimento e trasferita, archiviata e negoziata elettronicamente».
- L'agenzia delle Entrate assimila le operazioni in valute virtuali a quelle "relative a divise, banconote e monete con valore liberatorio". Il prelievo da un wallet equivale a una cessione a titolo oneroso e la giacenza media va verificata rispetto all'insieme dei wallet detenuti dal contribuente, indipendentemente dalla tipologia dei wallet. Costituisce cessione anche la conversione di una valuta virtuale in un'altra valuta virtuale o in euro o in un'altra valuta avente corso legale
- Confermati gli obblighi di monitoraggio fiscale per le quali il contribuente abbia la disponibilità della chiave privata del wallet, non soggetti ad Ivafe

nanza ha ritenuto che l'attività di exchanger non sia sottratta alla normativa in materia di strumenti finanziari, nella misura in cui la vendita di valute virtuali venga reclamizzata quale vera e propria proposta di investimento.

Accanto agli obblighi antiriciclaggio assumono rilievo anche quelli tributari, poiché uno dei rischi più frequenti per gli intermediari e per i professionisti potrebbe essere quello imbattersi in operazioni su criptovalute, aventi ad oggetto fondi provenienti da evasione fiscale. Il trattamento fiscale relativo alla detenzione e allo scambio di valuta virtuale è stato più volte oggetto di chiarimenti da parte dell'agenzia delle Entrate.

In particolare, la risposta all'interpello 788/2021 ha specificamente trattato degli obblighi di monitoraggio riferiti alla detenzione di valute virtuali in digital wallet, richiamando quanto già statuito dalla sentenza della Corte di Giustizia 22 ottobre 2015, causa C-264/14, che assimila le operazioni in valute virtuali a quelle «relative a divise, banconote e monete con valore liberatorio».

Sulla base di questo inquadramento civilistico, l'Agenzia ha tratto una serie di conseguenze sul piano fiscale. Agli eventuali redditi si dovrà applicare quanto stabilito dall'articolo 67, comma 1-ter per le valute estere, ossia tassazione dei proventi ma solo se derivano da una cessione a titolo oneroso di valute detenute su conti correnti e depositi con giacenza media superiore, per almeno sette giorni lavorativi continui, a 51.645,69 euro; a tal fine, il prelievo da un wallet equivale ad una cessione a titolo oneroso e la giacenza media va verificata rispetto all'insieme dei wallet detenuti dal contribuente, indipendentemente dalla tipologia dei wallet.

Inoltre, costituisce una cessione anche la conversione di una valuta virtuale in un'altra valuta virtuale o in euro o in un'altra valuta avente corso legale. La risposta dell'amministrazione finanziaria ha anche confermato gli obblighi di monitoraggio fiscale ben noti, a favore dei quali si è pronunciato anche il Tar del Lazio con la sentenza 27 gennaio 2020, n. 1077: le valute virtuali vanno indicate nel quadro RW ogni anno, ma non sono soggette ad Ivafe.



4. SUPERBONUS E OBBLIGHI ANTIRICICLAGGIO

I nuovi controlli dell'amministrazione finanziaria e i nuovi obblighi e responsabilità per professionisti e intermediari

- Il comma 4 dell'art 2 del DL 157/2021, DL antifrode interviene in maniera espressa per l'antiriciclaggio, introducendo per i soggetti obbligati di cui all'articolo 3 del D.Lgs. n. 231 del 2007 che intervengono nelle cessioni comunicate ai sensi degli articoli 121 e 122 il divieto espresso di procedere all'acquisizione del credito in tutti i casi in cui ricorrono i presupposti per l'obbligo di segnalazione di operazioni sospette (cfr. art. 35) e l'obbligo di astensione (cfr. art. 42).
- L'agenzia delle Entrate ha chiarito espressamente che «laddove ricorrano i presupposti per la segnalazione di operazioni sospette, a prescindere dall'effettivo assolvimento del relativo obbligo da parte dei soggetti obbligati di cui al citato articolo 3 del d.lgs. n. 231 del 2007, e ciononostante detti soggetti obbligati procedano all'acquisto del credito, tale condotta è valutata anche ai fini del concorso nelle violazioni relative all'utilizzo dei crediti in argomento».

Infine in relazione alle valute virtuali per le quali il contribuente abbia la disponibilità della chiave privata del wallet, l'agenzia delle Entrate, richiamandosi alla sua precedente circolare 23 dicembre 2013, n. 38/E (paragrafo 1.3.1.) ha precisato che, trattandosi di attività finanziarie estere detenute in Italia al di fuori del circuito degli intermediari residenti suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, sussiste comunque l'obbligo di dichiarazione nel quadro RW.

Superbonus e obblighi antiriciclaggio

Il decreto leggen. 157/2021 introduce, attraverso il nuovo art. 122-bis aggiunto al DL n. 34 del 2020, nuovi poteri per l'amministrazione finanziaria e nuovi obblighi e responsabilità per professionisti ed intermediari, che necessariamente si aggiungono e si integrano con la normativa antiriciclaggio.

Il decreto antifrode prevede che l'agenzia delle Entrate possa sospendere per un periodo non superiore a 30 giorni gli effetti delle comunicazioni delle cessioni del credito e delle opzioni inviate all'agenzia delle Entrate ai sensi degli arti-

coli 121 (opzione per la cessione o per lo sconto in luogo delle detrazioni fiscali) e 122 (cessione dei crediti di imposta riconosciuti da provvedimenti emanati per fronteggiare l'emergenza Covid-19) che presentano profili di rischio, ai fini del relativo controllo preventivo.

Le disposizioni del provvedimento governativo precisano quindi i criteri, relativi alla diversa tipologia di crediti ceduti, sintomatici dei profili di rischio. Nello specifico, si tratta di criteri riferiti: alla coerenza e alla regolarità dei dati indicati nelle comunicazioni e nelle opzioni sopra indicate con i dati presenti nell'Anagrafe tributaria o comunque in possesso dell'amministrazione finanziaria; ai dati afferenti ai crediti oggetto di cessione e ai soggetti che intervengono nelle operazioni cui detti crediti sono correlati, sulla base delle informazioni presenti nell'Anagrafe tributaria o comunque in possesso dell'Amministrazione finanziaria; ad analoghe cessioni effettuate in precedenza dai soggetti indicati nelle comunicazioni e nelle opzioni predette.

Il decreto antifrode prevede che la co-

municazione si considera non effettuata se all'esito del controllo risultano confermati i rischi. L'esito del controllo è comunicato al soggetto che ha trasmesso la comunicazione. Se, invece, i rischi non risultano confermati, ovvero decorso il periodo di sospensione degli effetti della comunicazione, la stessa produce gli effetti previsti dalle disposizioni di riferimento.

Oltre a confermare gli ordinari poteri di controllo, la nuova normativa prevede che l'agenzia delle Entrate proceda in ogni caso al controllo nei termini di legge di tutti i crediti relativi alle cessioni per le quali la comunicazione si considera non avvenuta. Qualora il credito non venga riconosciuto per i motivi di cui sopra si potrebbe ritenere che ai nuovi poteri riservati all'agenzia delle Entrate si affianchino anche degli obblighi di comunicazione di operazione sospetta (SOS) previsto dall'articolo 10 del dlgs. 231/2007 secondo cui al fine di consentire lo svolgimento di analisi finanziarie mirate a far emergere fenomeni di riciclaggio e di finanziamento del terrorismo, le pubbliche amministrazioni comunicano alla Uif dati e informazioni concernenti le operazioni sospette di cui vengano a conoscenza nell'esercizio della propria attività istituzionale.

Gli obblighi e le responsabilità per i professionisti e gli intermediari sono stati invece introdotti con il comma 4 dell'articolo 2 del Dl antifrode dove si interviene in maniera espressa per quanto concerne la materia dell'antiriciclaggio. Viene introdotto infatti un nuovo divieto espresso, prevedendo che i soggetti obbligati di cui all'articolo 3 del Dlgs n. 231 del 2007 che intervengono nelle cessioni comunicate ai sensi degli articoli 121 e 122, non debbano procedere all'acquisizione del credito in tutti i casi in cui ricorrono i presupposti di cui agli articoli 35 e 42 del citato Dlgs n. 231, fermi restando gli obblighi ivi previsti.

Le norme richiamate sono appunto l'obbligo di segnalazione di operazioni sospette (cfr. articolo 35) e l'obbligo di astensione (cfr. articolo 42). Si deve se-

gnalare sul punto che la Uif al fine di agevolare l'adempimento degli obblighi di collaborazione attiva, con specifico riferimento alle operatività sospette in materia fiscale, con la comunicazione del 10 novembre 2020 l'Uif ha aggiornato gli schemi di anomalia adottati nel 2010 e nel 2012 - rispettivamente in tema di frodi sull'Iva intracomunitaria e in materia di frodi fiscali internazionali e nelle fatturazioni - pubblicando un nuovo schema (Schema D) dedicato alla cessione dei crediti fiscali fittizi e altri indebiti utilizzi che si riferisce prevalentemente ai professionisti.

Inoltre nella relazione illustrativa si legge che ai fini dell'individuazione delle operazioni sospette, oggetto dell'obbligo di comunicazione all'Uif, è necessario tener conto dei rischi connessi con: «i) l'eventuale natura fittizia dei crediti stessi; ii) la presenza di cessionari dei crediti che pagano il prezzo della cessione con capitali di possibile origine illecita; iii) lo svolgimento di abusiva attività finanziaria da parte di soggetti privi delle prescritte autorizzazioni che effettuano plurime operazioni di acquisto di crediti da un'ampia platea di cedenti» (cfr. Comunicazione UIF - Covid 19 dell'11 febbraio 2021).

Di particolare rilevanza su questo ultimo aspetto è l'affermazione contenuta nel penultimo capoverso della Circolare agenzia delle Entrate n. 16 E del 29 novembre 2021 che espressamente prevede che laddove ricorrano i presupposti per la segnalazione di operazioni sospette, a prescindere dall'effettivo assolvimento del relativo obbligo da parte dei soggetti obbligati di cui al citato articolo 3 del d.lgs. n. 231 del 2007, e ciononostante detti soggetti obbligati procedano all'acquisto del credito, tale condotta è valutata anche ai fini del concorso nelle violazioni relative all'utilizzo dei crediti in argomento. Quindi intermediari e professionisti dovranno necessariamente rafforzare i loro presidi antiriciclaggio e non procedere all'operazione qualora ravvisino operazioni sospette.

VERSO LA CIRCOLARE

La tassazione dei trust resta in attesa delle ultime risposte



Angelo Busani

È assai plausibile aspettarsi che, da un giorno all'altro, l'agenzia delle Entrate divulghi la circolare contenente l'espressione definitiva del suo nuovo orientamento sulla tassazione del trust.

L'agenzia delle Entrate, infatti, ha posto in consultazione, l'11 agosto 2021, una bozza di circolare recante questo suo nuovo orientamento, consentendo che, chiunque fosse interessato, potesse fare osservazioni fino al 30 settembre del 2021.

Dalla data di chiusura della consultazione sono dunque passati ormai quattro mesi e d'è per questo che, da un momento all'altro, ci si aspetta l'emanazione del documento definitivo.

I vincoli di destinazione

Per comprendere quale sia il problema da affrontare, bisogna risalire al 2006 o, ancor prima, al 2001.

Nel 2001, infatti, l'imposta di successione e donazione (istituita nel 1990 con il Dlgs 346/1990; e, ancor prima, nel 1972, con il Dpr 637/1972) ven-

ne abolita: nel 2001 venne disposto che le trasmissioni mortis causa fossero tassate unicamente con le imposte ipotecaria e catastale e solo se avessero a oggetto beni immobili; mentre le donazioni vennero assoggettate all'imposta di registro.

A fine 2006 l'imposta di successione e donazione venne resuscitata (dal Dl 262/2006, convertito in legge 286/2006) e, nel resuscitarla, il legislatore dispose la sottoposizione a imposta di donazione anche dei cosiddetti (e allora un po' misteriosi) "vincoli di destinazione", i quali, con ciò, per la prima volta, sono stati dunque oggetto di attenzione da parte del legislatore tributario.

In quel momento, si trattò anzitutto di capire cosa il legislatore volesse significare con l'espressione "vincoli di destinazione".

Anche perché l'espressione vincolo di destinazione era di nuovissimo conio, in quanto appena introdotta nel Codice civile, all'articolo 2645-ter, proprio all'inizio del 2006 (e, quindi,

1. LA BOZZA DELLA CIRCOLARE IN CONSULTAZIONE

- L'11 agosto 2021 l'Agenzia delle Entrate ha messo in consultazione una bozza di Circolare contenente il nuovo orientamento dell'Agenzia sulla tassazione dell'atto di dotazione del trust.
- La consultazione terminava il 30 settembre 2021 e quindi sono passati ormai 4 mesi; ci si attende pertanto, da un momento all'altro, la divulgazione del testo definitivo della Circolare.

era una materia assai complicata che non si maneggiava con facilità, sia per la sua intrinseca complessità, sia per la sua novità).

In secondo luogo si trattava di capire se anche il trust in effetti rientrasse nel perimetro di questi vincoli di destinazione e, quindi, si trattasse di una situazione giuridica coinvolta (appunto, sotto la specie del vincolo di destinazione) dalla reintroduzione dell'imposta di donazione.

Alla questione se il trust rientrasse dunque tra i vincoli di destinazione fu data un'immediata risposta positiva: e questo perché l'espressione vincolo di destinazione fu intesa comprendere qualsiasi situazione (come in effetti nel trust si verifica) nella quale il diritto di proprietà di un dato bene fosse compreso dal vincolo di finalizzare il godimento e la disposizione del bene oggetto del diritto stesso alla realizzazione di un certo scopo (e cioè all'attuazione di un dato programma).

In altre parole, il Codice civile (articolo 832) sancisce che il soggetto pro-

prietario di un dato bene può «godere e disporre» di quel bene «in modo pieno ed esclusivo». Godere di un dato bene significa, ad esempio, che il proprietario ha il potere di utilizzarlo, di non utilizzarlo, di trarne i frutti, di modificarlo, di trasformarlo, addirittura di distruggerlo. Disporre di un dato bene significa, ad esempio, che il proprietario ha il potere di venderlo, di donarlo, di concederlo in locazione o in comodato, eccetera.

Il trust e il vincolo di destinazione

Ebbene, posta la predetta definizione di vincolo di destinazione, anche il trust fu ritenuto essere compreso nel perimetro di questa espressione (sia dal punto di vista civilistico che, di conseguenza, sotto il profilo fiscale).

Infatti, si definisce come trust la situazione giuridica nella quale un dato bene (o diritto) o un dato insieme di beni (o diritti) vengono vincolati dal soggetto che ne è il proprietario (detto "disponente" o "settlor" in inglese) all'attuazione di un "programma" ido-

2. LA QUESTIONE DELLA TASSAZIONE DEI VINCOLI DI DESTINAZIONE

- L'imposta di successione e donazione venne abolita nel 2001 e reintrodotta alla fine del 2006 (DI 262/2006, convertito in legge 286/2006).
- In tale occasione, la legge esplicitamente dispose l'applicazione dell'imposta di donazione ai "vincoli di destinazione", materia nuova e complicata in quanto l'espressione "vincoli di destinazione" era stata appena introdotta (all'inizio del 2006) nel Codice civile (art. 2645-ter).

neo al perseguimento di un dato scopo meritevole di tutela.

Ad esempio, se Tizio è proprietario di una collezione di opere d'arte, egli può vincolare la sua collezione a pubblica esposizione quando sarà morto, in modo che i suoi eredi, quando conseguiranno per eredità la proprietà della collezione, avranno il vincolo di organizzarsi in modo da renderla accessibile al pubblico, affinché chiunque lo desideri possa visionarla.

Quello dell'esempio appena descritto si definisce come un trust "di scopo", nel senso che il disponente, in quel caso, non istituisce il trust per provocare un beneficio in caso a specifici soggetti, dal medesimo designati (altro esempio di trust di scopo è quello del trust "caritatevole", vale a dire del trust istituito affinché il trustee utilizzi i frutti e il patrimonio del trust per elargire beneficenza).

Dal trust di scopo differisce dunque il trust con la cui istituzione il disponente intende attribuire un vantaggio a determinati soggetti (detti "benefi-

ciari"): si pensi al trust mediante il quale il disponente, privo di figli, stabilisca l'attribuzione di borse di studio per la specializzazione post-universitaria a vantaggio dei più meritevoli tra i suoi parenti fino al sesto grado oppure a vantaggio degli iscritti a una data facoltà di una certa università.

Il soggetto incaricato dal disponente di attuare questo programma si chiama trustee, che è termine non traducibile in lingua italiana. Il trustee può essere:

- il disponente stesso: in tal caso si ha un cosiddetto trust "autodichiarato";
- un soggetto diverso dal disponente: in tal caso si ha un cosiddetto trust "traslativo", in quanto ne è presupposto il fatto che la proprietà dei beni vincolati in trust dal disponente venga trasferita al trustee (con l'effetto che il disponente con ciò perde il suo diritto di proprietà su quei beni).

L'effetto del trust autodichiarato, dato che vi è coincidenza tra disponente e trustee, è che in capo al medesimo soggetto si formano due distinte

3. IL TRUST È UN VINCOLO DI DESTINAZIONE ("di scopo" o "con beneficiari")

- Il trust perfettamente appartiene all'ambito dei vincoli di destinazione in quanto è il vincolo impresso dal disponente su un dato patrimonio al fine di realizzare il "programma" delineato dal disponente nell'atto istitutivo del trust.
- Il trust è di scopo se il programma dettato dal disponente non è diretto ad avvantaggiare specifici destinatari.
-
- Se invece il trust è istituito al fine di avvantaggiare determinati soggetti, costoro sono definiti come i beneficiari del trust.

sfere patrimoniali:

- l'una comprendente il "patrimonio generale" del disponente, non soggetto a vincolo di destinazione;
- l'altra comprendente i beni vincolati in trust, soggetti appunto al vincolo di destinazione del trust.

Si tratta di due ambiti nettamente separati: con riguardo ai beni che fanno parte del patrimonio generale del disponente, questi può liberamente comportarsi; mentre, con riguardo ai beni vincolati in trust, il disponente non può compiere atti in contrasto con il vincolo di destinazione su di essi impresso.

Questa situazione produce conseguenze anche con riguardo ai creditori del disponente: se egli contrae debiti mentre attua il programma del trust, i creditori possono far valere le loro ragioni solo sul patrimonio vincolato nel trust e non possono rivalersi sui beni facenti parte del patrimonio generale del disponente; invece, se egli contrae debiti che non sono inerenti alla attuazione del programma del trust, i credi-

tori possono far valere le loro ragioni solo sul patrimonio generale del disponente e non possono rivalersi sui beni vincolati nel trust.

Tutte queste considerazioni possono essere ripetute (e anche a maggior ragione) con riferimento al trust traslativo e, cioè, quel tipo di trust nel quale il disponente trasferisce la proprietà di determinati beni al trustee affinché costui esegua il programma delineato dal disponente.

Infatti, il trustee, seppur divenga proprietario dei beni trasferitigli dal disponente, deve gestirli non a suo piacimento, ma con l'obiettivo di perseguire il programma che il disponente gli ha dettato.

Quanto ai creditori:

- i creditori personali del disponente non possono escutere i beni vincolati in trust, sia perché si tratta di beni dei quali il disponente non è più proprietario, sia perché si tratta di beni vincolati all'attuazione del programma del trust;
- i creditori le cui ragioni di credito

sorgono per effetto della gestione del trust da parte del trustee possono bensì escutere i beni vincolati in trust, ma non possono escutere né il patrimonio personale del disponente, né il patrimonio personale del trustee;

- i creditori personali del trustee (e cioè i creditori del trustee che maturano i loro crediti per ragioni diverse dalla gestione del trust) possono escutere il patrimonio personale del trustee ma non i beni vincolati nel trust (né ovviamente il patrimonio del disponente).

Questo tema dei creditori impone una breve riflessione con riguardo al trust autodichiarato. Infatti, seppur il trust autodichiarato sia del tutto legittimo e perfettamente utilizzabile in svariate situazioni, non pare essere idoneo a essere concepito come strumento di protezione verso i debiti personali che originino in capo al disponente per effetto di sua responsabilità contrattuale o extra-contrattuale.

In altre parole, se è ben vero che anche il trust autodichiarato provoca una netta separazione tra il patrimonio generale del disponente e il patrimonio di sua proprietà vincolato in trust, non sarebbe una sorpresa, a causa della coincidenza soggettiva tra disponente e trustee, che il vincolo del trust venisse considerato inconsistente nel corso di un giudizio con il quale il creditore pretendesse di non tenerne conto (ad esempio, per ragioni di simulazione) e quindi non idoneo ad arginare l'escusione che i creditori personali del disponente intendano dirigere verso i beni vincolati in trust per soddisfare ragioni di credito non originate dalla gestione del trust.

La tassazione

Quando ci si occupa del tema della tassazione del trust occorre premettere una distinzione tra l'atto istitutivo del trust e l'atto, invece, con il quale

determinati beni o diritti sono sottoposti al vincolo del trust.

Infatti, l'istituzione di un trust consta di due momenti:

A) l'atto istitutivo del trust, che è un atto unilaterale, posto in essere dal disponente, con il quale egli dichiara la propria volontà di istituire un trust, nomina un trustee (se si tratta di un trust "traslativo", il trustee è normalmente presente alla stipula dell'atto istitutivo per sottoscriverlo in segno di accettazione della propria nomina; ma è del tutto ammissibile che il trustee non partecipi alla redazione dell'atto istitutivo ed esprima la propria accettazione con atto separato e successivo) e detta il programma che il trustee deve perseguire nella gestione del patrimonio vincolato in trust;

B) l'atto di dotazione del trust, con il quale si individua il bene o il diritto (o l'insieme dei beni e dei diritti) che vengono sottoposti al programma del trust, quale delineato nell'atto istitutivo.

L'atto di dotazione del trust, beninteso, può essere un tutt'uno con l'atto istitutivo del trust, in quanto ben si può organizzare l'istituzione di un trust mediante la redazione di un unico documento che contenga i due momenti: l'istituzione e la dotazione.

Tuttavia, nella quotidianità professionale, è di solito preferita la prassi (essenzialmente, per una mera ragione organizzativa) di incorporare i predetti due momenti in due distinti documenti.

Comunque, sia che si tratti di un solo documento, sia che si tratti di due documenti, dal punto di vista giuridico (e, di conseguenza, dal punto di vista tributario), si tratta di due episodi ben distinti. Concentrandoci sul solo profilo tributario:

A) l'atto istitutivo del trust, essendo un atto programmatico che non comporta alcun effetto patrimoniale, è soggetto (se ne ipotizza la stipula, come di solito accade, mediante atto pubblico o scrit-

LE DUE FASI

Gli effetti patrimoniali

Atto istitutivo e atto di dotazione sono due momenti ben distinti dell'istituzione di un trust, con effetti patrimoniali completamente differenti tra di loro

4. LA TASSAZIONE DEL TRUST

L'istituzione del trust si compone di due momenti (facenti parte, di solito, di due documenti distinti, ma che possono essere anche contenuti in un unico documento):

- l'atto istitutivo del trust, che contiene il programma del trust e la designazione del trustee (e spesso la sua accettazione): è un atto che non ha contenuto patrimoniale e che quindi si registra con l'imposta di registro in misura fissa;
- l'atto di dotazione del trust, recante l'indicazione dei beni e dei diritti che vengono sottoposti al vincolo del trust al fine dell'attuazione del programma che il disponente ha delineato nell'atto istitutivo.

tura privata autenticata) a imposta di registro in misura fissa (attualmente stabilita in 200 euro);

B) l'atto di dotazione del trust ha invece un notevole effetto patrimoniale, in quanto appunto provoca la sottoposizione dei beni e dei diritti che ne sono oggetto al vincolo del trust e, quindi, comporta:

- se si tratta di un trust “autodichiarato”, la separazione del patrimonio vincolato in trust dal restante patrimonio personale del disponente;
- se si tratta di un trust “traslativo”, la separazione del patrimonio vincolato in trust sia dal restante patrimonio personale del disponente (che ne perde la titolarità in quanto la trasferisce al trustee) sia dal restante patrimonio personale del trustee (il quale diventa bensì titolare del patrimonio vincolato in trust trasmessogli dal disponente, senza però che il patrimonio del trust si confonda con il suo patrimonio personale, dal quale resta separato per effetto appunto del vincolo del trust che vi è impresso).

Il primo orientamento dell'Agenzia

All'indomani della reintroduzione dell'imposta di donazione nel nostro ordinamento (come detto, disposta dal dl 262/2006 convertito in legge 286/2006), per il fatto che la nuova legislazione in materia esplicitò espressamente, a differenza di quanto accadeva in passato, che il vincolo di destinazione era da considerare come un presupposto di applicazione dell'imposta di donazione, l'agenzia delle Entrate, in sintesi, affermò che (circolare 48/E del 6 agosto 2007 e circolare 3/E del 22 gennaio 2008):

- nel momento in cui il vincolo del trust viene originato, si applica l'imposta di donazione (cosiddetta tassazione “in entrata”), commisurandola (per franchigie e aliquote applicabili) al rapporto intercorrente tra il disponente e gli eventuali beneficiari del trust stesso;
- nel momento in cui il trustee, in esecuzione del programma del trust, effettua attribuzioni ai beneficiari desi-

5. LA TASSAZIONE DELL'ATTO DI DOTAZIONE

- La norma che ha reintrodotto l'imposta di donazione nel 2006 ha espressamente stabilito che l'imposta di donazione si dovesse applicare ai vincoli di destinazione (previsione anteriormente non esistente).
- La norma venne allora interpretata (Circolari 48/2007 e 3/2008) nel senso che l'imposta avrebbe dovuto applicarsi all'atto con il quale il trust viene dotato (e che l'attribuzione finale ai beneficiari non avrebbe dovuto subire tassazione, in quanto il trust è una vicenda unitaria e quindi non deve subire una doppia tassazione, sia "in entrata" che "in uscita").

gnati dal disponente, allora nessuna imposta (e cioè nessuna tassazione "in uscita") si rende dovuta in quanto, altrimenti, si genererebbe una duplice imposizione di un fenomeno che deve essere inteso in senso unitario.

In altri termini, nel caso in cui lo scopo dettato dal disponente sia quello di provocare un incremento patrimoniale in capo ai beneficiari del trust, la tassazione è applicabile una sola volta (al momento dell'istituzione del vincolo) perché altrimenti, applicando anche una tassazione in uscita, si avrebbe una duplicazione della imposizione a un unico fenomeno di incremento patrimoniale.

Questo originario orientamento dell'amministrazione non convinse buona parte degli studiosi, degli addetti ai lavori e della prima giurisprudenza di merito. In sintesi, si osservò che l'imposta di donazione è preordinata a tassare lo stabile incremento patrimoniale che un soggetto consegue in relazione a un trasferimento a titolo gratuito a suo favore; e che quin-

di, nel momento di istituzione del vincolo di destinazione, mancherebbe il presupposto per l'applicazione dell'imposta di donazione (e ciò anche nel trust traslativo, in quanto il trustee bensì consegue la titolarità del patrimonio vincolato in trust, ma senza che in capo al trustee medesimo si verifichi alcun incremento patrimoniale, in quanto la titolarità del patrimonio del trust che egli consegue è strumentale e temporanea, in quanto servente all'attuazione dello scopo del trust dettato dal disponente).

Il percorso della Cassazione

Questa radicale diversità di vedute ha comportato l'attivazione di una moltitudine di giudizi finalizzati a contestare le pretese dell'amministrazione. E, di conseguenza, dopo aver esperito i due gradi di merito, la questione della tassazione dell'atto di dotazione del trust è alla fine approdata in sede di legittimità.

Stante la grande numerosità dei giudizi di merito, la Cassazione si è trova-

6. IL PRIMO IMPATTO CON LA GIURISPRUDENZA DI MERITO

Questa interpretazione dell'Agenzia fu avversata da studiosi ed operatori per la ragione che l'imposta di donazione va applicata ai trasferimenti a titolo gratuito che provocano un incremento stabile del patrimonio del soggetto beneficiario.

Pertanto, il trasferimento dal disponente al trustee (e, tanto meno, il vincolo di trust originante da un trust autodichiarato) venivano ritenuti non essere presupposti di applicazione dell'imposta di donazione per la transitorietà del ruolo del trustee e perché l'incremento del suo patrimonio è strumentale all'attuazione del trust.

Molta parte della giurisprudenza di merito diede credito alle critiche mosse all'orientamento dell'Agenzia delle Entrate.

ta ad adottare decisioni sul punto per oltre un centinaio di volte; e, in questo percorso, si sono delineate tre differenti “stagioni” (a dimostrazione del fatto che la questione trattata non è certo di facile soluzione).

In un primo periodo, la Cassazione ha aderito all'opinione dell'agenzia delle Entrate: si tratta di decisioni del febbraio-marzo 2015 (nn. 3735, 3737, 3886 e 5322) nelle quali è stato statuito che l'applicazione dell'imposta di donazione deve essere effettuata nel momento in cui, su dati beni o diritti, viene apposto il vincolo del trust.

A questo primo filone decisionale è succeduto un secondo periodo (iniziato con la sentenza n. 13626/2018) nel corso del quale la Cassazione ha mostrato un orientamento non univoco: talvolta ha ribadito l'iniziale orientamento, talvolta ha deciso in senso opposto, talvolta ha distinto caso da caso.

Ad esempio, in questo secondo periodo si è abbastanza consolidato l'orientamento per il quale al trust autodichiarato, dato che esso non com-

porta un trasferimento di beni o diritti dal disponente al trustee, nessuna tassazione si rendeva applicabile; e che, quindi, in tanto l'apposizione del vincolo di destinazione costituisca un presupposto di applicazione dell'imposta di donazione, in quanto contemporaneamente vi fosse un trasferimento di beni e diritti da un soggetto (il disponente) all'altro (il trustee).

Si è così giunti al 2019, anno nel quale il tentennamento della Cassazione è terminato: dall'ordinanza n. 1131 in avanti, il giudice della legittimità, giudicando un panorama di fattispecie talmente variegato da coprire qualsiasi possibile ipotesi (trust traslativi e autodichiarati; trust di scopo e trust con beneficiari; trust con finalità di passaggio generazionale, trust con finalità liquidatorie, trust con finalità di beneficenza, trust con finalità di pubblico interesse, eccetera) ha stabilmente deciso che:

- la tassazione “in entrata” non è concepibile, in quanto l'apposizione del vincolo di destinazione (anche se il

7. LE PRIME DUE "STAGIONI" DELLA CASSAZIONE

La moltitudine dei giudizi di merito ha dato luogo a una corrispondente moltitudine di decisioni della Cassazione, suddivisibili in tre "stagioni":

- in un primo periodo la Cassazione diede credito alla tesi dell'Agenzia (nn. 3735, 3737, 3886 e 5322 del 2015);
- in un secondo periodo (iniziato con la sentenza n. 13626/2018) la Cassazione ha mostrato un orientamento non univoco: talvolta ha ribadito l'iniziale orientamento, talvolta ha deciso in senso opposto, talvolta ha distinto caso da caso.

trust è di tipo traslativo) non provoca uno stabile incremento patrimoniale e quindi non è intuibile come un presupposto di capacità contributiva;

- la tassazione con l'imposta di donazione si avrà nel caso e nel momento in cui il trustee effettuerà un'attribuzione a titolo gratuito a favore dei beneficiari quali designati nell'atto istitutivo del trust;

- ogni atto che il trustee compia con riguardo ai beni e ai diritti compresi nel patrimonio vincolato in trust è soggetto alla tassazione applicabile a seconda della concreta fattispecie che, caso per caso, si configura.

In attesa dell'Agenzia

Le decine e decine di decisioni emanate dalla Cassazione dal gennaio 2019 in avanti, tutte eguali l'una all'altra, hanno infine determinato l'agenzia delle Entrate, nell'agosto 2021, a pubblicare (in bozza) la circolare che segna l'inversione di rotta rispetto all'originario orientamento del 2007-2008: preso atto del consolidato orientamento della

giurisprudenza di legittimità, l'Agenzia dunque ammette che l'atto di dotazione del trust non può essere sottoposto a tassazione con l'imposta di donazione e che la tassazione potrà essere applicata solo "in uscita".

Se questo è sicuramente un enorme passo in avanti, l'Agenzia non ha spiegato però la sorte delle situazioni pregresse. In particolare:

- non ha spiegato cosa succeda alle situazioni che si sono consolidate, vale a dire cosa succeda ora nel caso in cui, in passato, per un atto di dotazione, sia stata assolta (spontaneamente oppure a fronte di un avviso di accertamento o di liquidazione non impugnato oppure a fronte di una sentenza resasi definitiva) l'imposizione proporzionale: in questi casi, quando il trustee in futuro effettuerà il trasferimento ai beneficiari, si potrà considerare la tassazione già assolta in entrata e non più dovuta in uscita?

- non ha spiegato cosa succeda nelle situazioni pendenti, nelle quali, cioè, un'imposizione proporzionale sia stata

8. L'ULTIMA "STAGIONE" DELLA CASSAZIONE

Nel 2019, iniziando dall'ordinanza n. 1131, la Cassazione ha giudicato una numerosissima serie di casi, osservando tutte le ipotesi possibili (trust traslativi e autodichiarati; trust di scopo e trust con beneficiari; trust con ogni tipo di finalità) decidendo univocamente che:

- la tassazione "in entrata" non è concepibile;
- la tassazione con l'imposta di donazione si avrà nel caso e nel momento in cui il trustee effettuerà un'attribuzione a titolo gratuito a favore dei beneficiari;
- ogni atto che il trustee compia è soggetto alla tassazione caso per caso applicabile.

assolta (anche qui, spontaneamente oppure a fronte di un avviso di accertamento o di liquidazione non impugnato oppure a fronte di una sentenza non definitiva) e la situazione non sia cristallizzata, ad esempio perché una domanda di rimborso è ancora possibile oppure perché un contenzioso è ancora in corso.

Ognuna di queste principali tematiche (accanto a molte altre) è stata affrontata, dall'11 agosto 2021 alla fine di settembre, da tutti i soggetti che hanno aderito all'invito di consultazione espresso in agosto dal-

l'agenzia delle Entrate.

Dall'Agenzia adesso ci si attende un responso con i caratteri della definitività, in modo che possa non dar luogo ad ulteriori discussioni e ad ulteriore contenzioso. Infatti, è ora che finalmente vi sia un'interpretazione stabile e generalizzata di una norma che, vigente dal 2007, non ha ancora trovato pace in quanto al suo significato; ed è ora che contribuenti e professionisti possano finalmente operare in un quadro di certezza.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

AGRICOLTURA

Attività prevalente, Irpef, Iva e 110%: il ventaglio di aiuti



**Alessandra
Caputo**

La legge di Bilancio 2022 prevede uno stanziamento di oltre 2 miliardi di euro per l'agricoltura, circa il doppio rispetto allo scorso anno.

Particolare attenzione viene rivolta alla gestione dei rischi, allo sviluppo dei fondi del settore agroalimentare, alla difesa delle produzioni agricole e alle agevolazioni fiscali e tributarie.

Con riferimento a questo ultimo ambito, sul quale la presente relazione intende concentrarsi, la principale novità riguarda la possibilità di sospendere la verifica della prevalenza per gli imprenditori agricoli colpiti da eventi eccezionali. Si tratta di una norma che assicura la possibilità ai produttori agricoli che effettuano attività connessa di produzione di beni con l'utilizzo prevalente di prodotti ottenuti dal proprio fondo agricolo, di mantenere il proprio status anche qualora, a causa di un evento eccezionale, siano costretti ad acquistare prodotti da terzi per compensare la loro insufficiente produzione.

Sono poi confermate anche per il 2022, alcune agevolazioni già previste negli anni precedenti, vale a dire: la detassa-

zione dei redditi dominicali e agrari per Imprenditori agricoli professionali (Iap) e coltivatori diretti, l'innalzamento della percentuale di compensazione per bovini e suini e la decontribuzione per i giovani agricoltori che si iscrivono nella previdenza agricola.

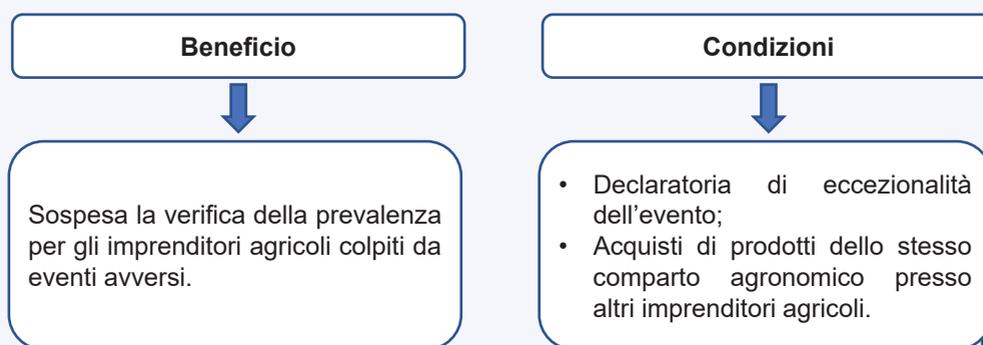
La sospensione della verifica

Il comma 988 della legge di Bilancio prevede la possibilità di mantenere, per un periodo massimo di 3 anni e a determinate condizioni, lo status di imprenditore agricolo per coloro che subiscono le conseguenze di calamità naturali e non siano in grado di rispettare il criterio della prevalenza previsto all'articolo 2135 del Codice civile.

In sostanza, viene "sospesa" la verifica della prevalenza per i produttori agricoli colpiti da eventi avversi. Si tratta di una previsione importante che consente all'imprenditore agricolo di garantire la continuità aziendale e il soddisfacimento delle richieste di mercato, senza perdere il suo status.

La "prevalenza" rappresenta un ele-

1. SOSPENSIONE VERIFICA PREVALENZA



mento di primaria importanza per la definizione di imprenditore agricolo ai fini civilistici, ma ha anche conseguenze sul piano fiscale.

L'articolo 2135 del Codice civile definisce, infatti, «imprenditore agricolo» chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse. La norma enuncia le attività che hanno natura agricola, a nulla rilevando l'aspetto soggettivo: sono imprenditori agricoli le persone fisiche, ma anche le società e gli enti. Si definiscono «connesse» le attività esercitate dal medesimo imprenditore agricolo, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione che abbiano a oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali. L'imprenditore agricolo, quindi, per lo svolgimento di attività connesse, può anche ricorrere a prodotti di terzi, ma i prodotti propri devono essere prevalenti. Su come la prevalenza deve essere verificata sono di aiuto le circolari n. 44E/2002,

44E/2004 e 32E/2009 dell'agenzia delle Entrate, le quali suggeriscono tre diversi criteri: per i prodotti che appartengono allo stesso comparto agronomico e della stessa specie si confrontano le quantità; per i prodotti diversi occorre confrontare il valore; infine, per i prodotti non suscettibili di valutazione, la prevalenza potrà essere riscontrata effettuando una comparazione «a valle» del processo produttivo dell'impresa. Tale ultima modalità è stata prevista a seguito dell'inclusione, tra le attività agricole connesse, della produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili che, spesso, prevedono l'utilizzo di beni che non sono valutabili (si pensi ai reflui zootecnici).

Il rispetto della prevalenza ha, poi, importanti conseguenze anche sul piano fiscale. I produttori agricoli che esercitano le attività agricole previste all'articolo 32 del Tuir determinano i redditi in base alle risultanze catastali: essi, cioè, dichiarano i redditi dei terreni (reddito dominicale e reddito agrario), mentre è del tutto ininfluente il reddito effettivo. Tra le attività agricole produttive di reddito agrario so-

2. DETASSAZIONE IRPEF



no comprese anche le attività connesse previste al terzo comma dell'articolo 2135 del Codice civile aventi per oggetto prodotti ottenuti prevalentemente dallo svolgimento dell'attività agricola principale e con riferimento ai beni contenuti in un apposito decreto ministeriale (ad oggi, quello vigente è il Dm 13 febbraio 2015).

Il mancato rispetto della prevalenza comporta, quindi, l'impossibilità di beneficiare di una serie di agevolazioni che sono legate allo svolgimento di attività agricole disciplinate all'articolo 2135 del Codice civile, prima fra tutte la possibilità di attrarre al reddito agrario il reddito derivante dallo svolgimento della attività agricole connesse.

Nel caso di calamità naturali e altri eventi avversi che compromettano del tutto o anche solo in parte la produzione dell'azienda agricola, il rispetto della prevalenza diventa difficile; per poter garantire la continuità dell'attività, l'imprenditore agricolo sarà costretto ad acquistare prodotti da terzi.

In questo scenario si introduce la norma ora approvata dalla Legge di Bilancio;

viene prevista una sospensione della verifica della prevalenza consentendo ai produttori agricoli di essere considerati comunque tali anche qualora sia necessario l'approvvigionamento all'esterno per compensare la minore produzione causata da un evento eccezionale.

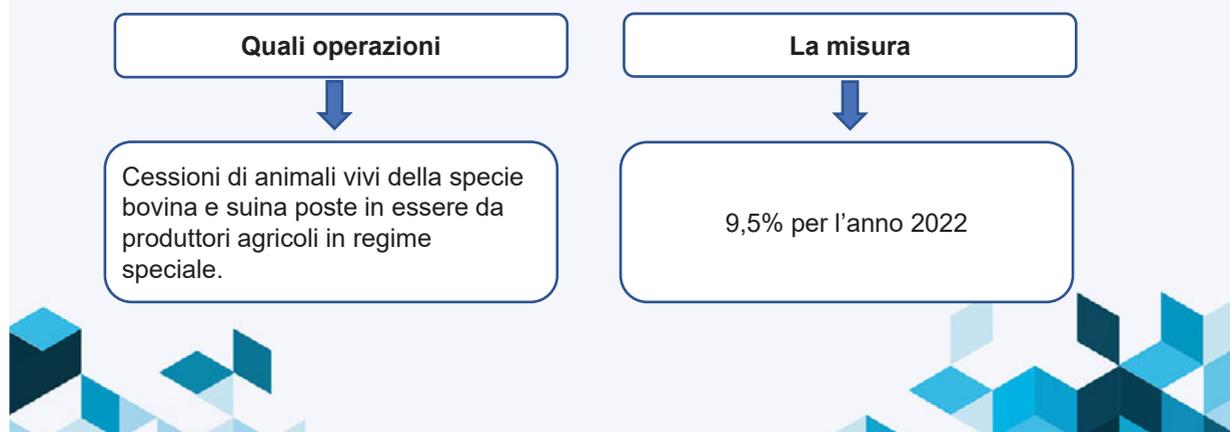
La norma impone il rispetto di due condizioni affinché questa disposizione trovi applicazione:

- la prima è che si verifichi un evento calamitoso che sia dichiarato "eccezionale";
- la seconda è che l'approvvigionamento, durante il periodo in cui l'imprenditore non sia in grado di produrre autonomamente e comunque entro tre anni, abbia ad oggetto prodotti appartenenti allo stesso comparto agronomico in cui opera l'imprenditore e avvenga prevalentemente presso altri imprenditori agricoli.

Non è, quindi, sufficiente, che si verifichi un evento dannoso, ma è necessario che l'evento sia dichiarato "eccezionale" in base all'articolo 6 del decreto legislativo 102/2004.

La norma richiamata prevede una procedura che si articola in due fasi: la

3. PERCENTUALI DI COMPENSAZIONE



prima è la deliberazione della proposta di declaratoria dell'eccezionalità dell'evento da parte delle regioni interessate; la seconda è la dichiarazione dell'esistenza del carattere di eccezionalità delle calamità naturali da parte del ministero delle Politiche agricole, alimentari e forestali, previo accertamento degli effetti degli eventi calamitosi.

La seconda condizione richiesta dalla norma è una limitazione alla natura di prodotti agricoli che possono essere acquistati e ai soggetti presso cui l'approvvigionamento deve avvenire. È previsto, poi, un limite temporale: la sospensione sulla verifica della prevalenza si applica fino al momento della ripresa produttiva, ma comunque non oltre tre anni dal momento in cui l'evento calamitoso viene dichiarato eccezionale.

L'introduzione di questa norma consentirà, quindi, agli imprenditori agricoli di non perdere le agevolazioni legate al possesso di questa qualifica; il comma 988, infatti, prevede che l'imprenditore agricolo mantenga la sua qualifica «ad ogni effetto di legge».

La formulazione letterale della norma porta a ritenere che, più in generale, siano da considerarsi "salve" tutte le agevolazioni legate allo svolgimento delle attività agricole previste all'articolo 2135 del Codice civile. Si pensi, ad esempio, al conseguimento della qualifica di Iap per le società o alla qualifica di società agricola, per le quali è appunto richiesto lo svolgimento in via esclusiva delle attività dell'articolo 2135 del Codice civile.

Proroga della detassazione ai fini Irpef dei redditi agrari e dominicali

La legge di Bilancio estende all'anno 2022 l'esenzione ai fini Irpef dei redditi dominicali e agrari relativi ai terreni dichiarati da coltivatori diretti e Iap iscritti nella previdenza agricola. Il comma 25 della legge 234/2021 modifica il comma 44 della legge 232/2016 che, per la prima volta, ha previsto questa agevolazione. La norma era stata introdotta al fine di sostenere, in un periodo di notevole crisi, gli operatori del settore agricolo.

Inizialmente, con il comma 44 citato, il legislatore aveva previsto la non concor-

renza alla formazione della base imponibile ai fini dell'Irpef per i soggetti in possesso della qualifica di coltivatore diretto o di Iap, purché iscritti nella previdenza agricola, per il triennio 2017-2019.

Con diverse modifiche normative (legge 160/2019, legge 178/2020), l'agevolazione è stata estesa anche agli anni 2020 e 2021; l'ultima modifica è, appunto, quella dell'attuale legge di Bilancio che ha esteso la detassazione anche all'anno 2022. Ne consegue, quindi, che anche per l'anno 2022 (dichiarazione dei redditi 2023) coltivatori diretti e Iap potranno risparmiare l'Irpef sui redditi dei terreni. Salvo eventuali altre proroghe, il regime ordinario di tassazione dovrebbe ripristinarsi a partire dal 2023.

La detassazione è applicabile esclusivamente a favore delle persone fisiche in possesso delle qualifiche agricole di Iap e di coltivatore diretto e che producono redditi fondiari. Come chiarito dall'agenzia delle Entrate in occasione di Telefisco 2017, l'agevolazione non spetta ai soci delle società agricole in nome collettivo e in accomandita semplice anche nel caso in cui abbiano optato per la tassazione su base catastale in base all'articolo 1, comma 1093, della legge 296/2006, in quanto il reddito che viene loro attribuito ha natura di reddito d'impresa.

L'esonero è, invece, applicabile ai soci coltivatori diretti e Iap delle società semplici; in questa ipotesi, infatti, il reddito determinato in capo alla società e poi imputato per trasparenza ai soci è un reddito fondiario. Resta inteso che eventuali soci di società semplice non in possesso della qualifica agricola che consente di fruire del beneficio, dovranno determinare la base imponibile con le regole ordinarie, quindi facendo concorrere anche il reddito dei terreni derivanti dalla partecipazione in società semplice.

Per poter fruire dell'esonero si ricorda che occorre anche essere iscritti nella previdenza agricola e, quindi, versare i contributi agricoli.

A partire dall'anno 2019 l'esonero compete anche ai familiari coadiuvanti del coltivatore diretto purché appartenenti al medesimo nucleo familiare, iscritti nella gestione assistenziale e previdenziale agricola in qualità di coltivatori diretti e purché partecipino attivamente all'esercizio dell'impresa familiare. Il comma 705 della legge 145/2018 ha infatti esteso al coadiuvante familiare con le caratteristiche prima descritte la medesima disciplina fiscale dei titolari dell'impresa agricola. I coadiuvanti familiari sono persone che collaborano attivamente nell'impresa agricola, di norma familiare; sono iscritti come unità attive negli elenchi previdenziali e obbligati all'assicurazione per invalidità, vecchiaia e malattia. Se, quindi, in possesso dei requisiti prima visti, anche questi soggetti potranno risparmiare l'Irpef sui terreni per l'anno 2022.

Iva agevolata per la cessione di bovini e suini

Il comma 527 della legge di Bilancio 2022 prevede, anche per l'anno 2022, l'innalzamento al 9,5% della percentuale di compensazione Iva applicabile alla cessione di animali vivi della specie bovina e suina. Sono destinatari di questa misura i produttori agricoli che applicano il regime speciale dell'articolo 34 del Dpr 633/1972 e che utilizzano le percentuali di compensazione per la determinazione dell'Iva detraibile. La fissazione della percentuale di compensazione è demandata, a norma dell'articolo 34, a un decreto del ministro dell'Economia e delle finanze, di concerto con il ministro delle Politiche agricole, alimentari e forestali.

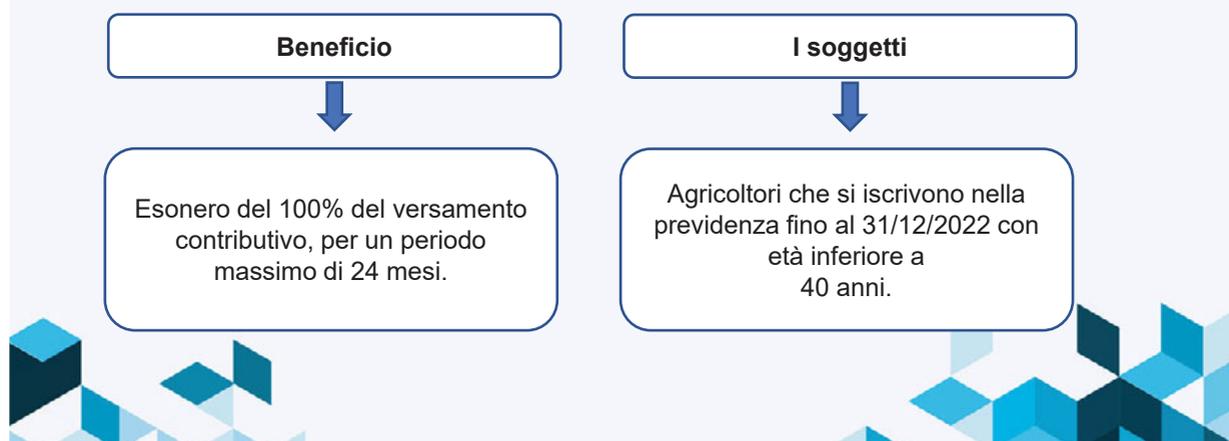
Tuttavia, per l'anno 2022, la misura viene fissata direttamente dalla legge di Bilancio e ciò è sicuramente apprezzabile; il decreto ministeriale, infatti, spesso era pubblicato nei primi mesi dell'anno a cui si riferiva e i produttori agricoli effettuavano le liquidazioni Iva dei primi mesi sulla base delle precedenti percentuali di compensazione, trovandosi poi a dover

IVA

Le percentuali di compensazione

Quest'anno la fissazione delle percentuali per la cessione di bovini e suini vivi è stata effettuata direttamente nella legge di bilancio e non con decreto ministeriale

4. DECONTRIBUZIONE GIOVANI AGRICOLTORI



rettificare i versamenti effettuati in sede di dichiarazione Iva qualora la percentuale di compensazione fissata fosse diversa da quella applicata. La pubblicazione delle percentuali di compensazione nella legge di bilancio consente agli agricoltori di poter ponderare meglio le decisioni in merito al regime Iva da utilizzare.

Il regime speciale è un regime naturale, ma non obbligatorio; pertanto, occorre valutarne la convenienza; con la conferma della percentuale di compensazione in misura pari al 9,5%, diventa certamente più interessante.

Per i produttori agricoli che adottano il regime speciale, l'Iva ammessa in detrazione - che per la generalità dei contribuenti coincide con l'Iva assoluta sugli acquisti - viene determinata applicando la percentuale di compensazione (differenziata a seconda della tipologia di prodotto agricolo ceduto) all'ammontare delle operazioni attive; l'Iva effettivamente assoluta diventa, invece, indetraibile in quanto sostituita dalla forfetizzazione. L'imposta al cliente viene, invece, applicata con le aliquote ordinarie.

L'Iva che il produttore agricolo deve versare è quindi pari alla differenza tra l'Iva applicata sulle vendite (e incassata dai clienti) e quella determinata forfetariamente mediante le percentuali di compensazione. Considerato che l'Iva da applicare sulle cessioni di bovini e suini vivi è pari al 10%, con le attuali aliquote confermate per il 2022, pari al 9,5%, l'Iva da versare diventa lo 0,50%.

Il vantaggio del regime speciale consiste nella possibilità di conseguire una "rendita Iva": qualora l'imposta assoluta effettivamente sugli acquisti risulti inferiore a quella detraibile con le percentuali di compensazione, la differenza rappresenta un maggior ricavo per il produttore agricolo, ovvero una sostanziale integrazione del prezzo. Al contrario, laddove l'Iva determinata forfetariamente sia inferiore a quella effettivamente assoluta, il regime speciale non genera convenienza ed è opportuno valutare l'applicazione del regime ordinario. La scelta di quale regime Iva applicare deve anche considerare la necessaria rettifica dell'imposta detratta negli esercizi precedenti relativamente

5. MISURE ORIZZONTALI



ai beni strumentali e alle rimanenze. Il passaggio da un regime all'altro comporta, infatti, l'esercizio della rettifica della detrazione a norma dell'articolo 19-bis2 del Dpr 633/1972. Per i beni strumentali la rettifica dell'imposta detratta si effettua in quinti, ovvero in decimi per i beni immobili, a seconda dell'anno in cui i beni sono stati acquistati rispetto al momento del cambio di regime. Ad esempio, un produttore agricolo che applica il regime ordinario e che ha effettuato importanti investimenti che hanno comportato un'elevata detrazione Iva, probabilmente non ha convenienza a transitare in regime speciale in quanto la rendita Iva, pur se consistente, non riesce a compensare l'Iva da riversare per effetto della rettifica.

Si ricorda, infine, che l'innalzamento della percentuale di compensazione interessa anche altre due fattispecie nelle quali la percentuale di compensazione assume natura di aliquota.

La prima è quella dei contribuenti che adottano il regime ordinario ai fini Iva ma che effettuano acquisti di beni presso produttori agricoli "esonerati" (che nel-

l'anno precedente hanno un volume d'affari non superiore a 7.000 euro); in questa ipotesi, è l'acquirente che deve emettere autofattura in luogo dell'agricoltore esonerato e che deve indicare, quale ammontare dell'imposta, quella determinata applicando la percentuale di compensazione. L'eventuale emissione di autofattura con percentuale di compensazione inferiore a quella vigente comporta l'emissione di una nota di credito nei confronti dell'agricoltore esonerato per assolvere la maggiore Iva dovuta (che è detraibile per l'acquirente). Il secondo caso riguarda le cessioni di prodotti agricoli a cooperative da parte dei produttori soci qualora sia il socio che la cooperativa operino in regime speciale Iva.

Decontribuzione agricoltori under 40

Un'altra disposizione di sicuro interesse riguarda l'esonero contributivo per i giovani agricoltori. La legge 234/2021 ha prorogato al 31 dicembre 2022 il termine finale per effettuare l'iscrizione della previdenza agricola e fruire del regime di favore che consente, per un periodo massimo

di 24 mesi, l'esonero dal versamento del 100% dell'accredito contributivo presso l'assicurazione generale obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti per coltivatori diretti e Iap, con età inferiore a quarant'anni. La norma di riferimento è il comma 503 della legge 160/2019 che aveva previsto la decontribuzione per le iscrizioni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2020 al 31 dicembre 2020; successivamente, la legge 178/2020 ha esteso il beneficio anche alle iscrizioni effettuate nel periodo dal 1° gennaio 2021 al 31 dicembre 2021. L'attuale legge di Bilancio proroga, infine, il termine includendo le iscrizioni effettuate fino al 31 dicembre 2022.

In materia, si segnalano le circolari Inps n. 72 del 9 giugno 2020 e n. 47 del 23 marzo 2021, le quali hanno chiarito che sono destinatari del beneficio solo i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali che, oltre ad aver avviato una nuova attività imprenditoriale con la conseguente iscrizione nella previdenza agricola entro il termine del 31 dicembre 2022, non devono aver compiuto quaranta anni d'età alla data d'inizio della nuova attività imprenditoriale agricola.

Il beneficio consiste nell'esonero nella misura del 100%, per un periodo massimo di 24 mesi di attività, dal versamento della contribuzione della quota per l'invalidità, la vecchiaia e superstiti (Ivs) e del contributo addizionale, cui è tenuto l'imprenditore agricolo professionale e il coltivatore diretto per l'intero nucleo. Sono esclusi, pertanto, dall'agevolazione il contributo di maternità e il contributo Inail (dovuto dai soli coltivatori diretti) che, quindi, vanno versati.

I giovani agricoltori che rientrano nella misura agevolativa maturano comunque contributi previdenziali per il periodo in questione. Si ricorda, infine, che l'esonero contributivo si applica nei limiti previsti dai regolamenti (UE) n. 1407/2013 e n. 1408/2013, relativi all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione

europea agli aiuti "de minimis".

Misure orizzontali di interesse per il settore agricolo

Si segnalano, infine, alcune misure previste per la generalità delle imprese, di interesse anche per quelle agricole.

Tra le principali merita menzione la proroga, fino al 2025, del credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi di cui ai commi 1051 e seguenti della legge 178/2020. Questa misura è di particolare interesse per i produttori agricoli, ma richiede una attenta analisi per quanto concerne il cumulo con altre misure (Psr, in primis). Previsto, poi, uno stanziamento di 900 milioni di euro fino al 2027 (240 milioni di euro nel 2022 e 240 milioni di euro nel 2023, 120 milioni di euro annui fino al 2026 e 60 milioni di euro nel 2027) per il rifinanziamento della nuova Sabatini per gli investimenti produttivi per le piccole e medie imprese.

Misure orizzontali di interesse per il settore agricolo

Novità anche per il Superbonus. La legge di bilancio 2022 proroga, fino al 2025, la detrazione del 110%, con scadenze differenziate in base al soggetto beneficiario. Tra questi ultimi sono ammessi anche i titolari dell'impresa agricola, gli altri soggetti (affittuari, conduttori ecc.) i soci o dagli amministratori di società semplici agricole, nonché i dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda a cui la società abbia assegnato l'immobile in base a un titolo idoneo (circolare 30E/2020, § 2.1.3). Infine l'Irap, non più dovuta dalle persone fisiche. I produttori agricoli già dal 2016 erano esclusi dal versamento dell'imposta per le sole attività potenzialmente rientranti nel reddito agrario; per effetto di questa norma, gli agricoltori persone fisiche non verseranno alcuna imposta anche con riferimento alle attività diverse da quelle rientranti nel reddito agrario.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

NON PROFIT

Per il Terzo settore arriva l'iscrizione al Registro unico



**Marina
Garone**

L'avvio del Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts) segna uno snodo centrale nell'attuazione della riforma del non profit, che si appresta così a entrare a regime.

L'iscrizione al Runts, operativo a partire dal 23 novembre 2021, consentirà infatti l'adozione della nuova qualifica di «ente del Terzo settore», legata al perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e all'esercizio dell'attività in specifici settori di interesse generale.

Il nuovo Registro, pertanto, permette innanzitutto agli enti di acquisire una specifica identità nell'ambito del non profit, accedendo anche ai benefici connessi al riconoscimento e la valorizzazione degli obiettivi di interesse generale perseguiti.

Il sistema di pubblicità istituito dal Registro, inoltre, mira a razionalizzare i controlli e implementare la trasparenza sulle attività svolte dalle organizzazioni del Terzo settore, consentendo un più agevole accesso alle informazioni per le amministrazioni pubbliche, gli

utenti e i sostenitori.

In questa fase, gli enti non profit sono dunque chiamati a valutare con attenzione le opportunità legate all'iscrizione e la collocazione nel Runts, scegliendo la sezione di riferimento in base alle caratteristiche e al modello organizzativo dell'ente.

Le modalità e le tempistiche di iscrizione devono essere valutate in considerazione della specifica tipologia di ente, nonché della circostanza che lo stesso sia o meno iscritto nei registri di settore ante-riforma.

Va evidenziato, in particolare, che le organizzazioni di volontariato (Odv) e le associazioni di promozione sociale (Aps) iscritte nei registri preesistenti sono attualmente coinvolte in un procedimento di "trasmigrazione" nelle rispettive sezioni del Runts.

Le Onlus, invece, potranno in questa fase rimanere ancora iscritte nella relativa Anagrafe unica, che rimarrà in funzione fino all'abrogazione della disciplina degli articoli 10 e seguenti del decreto legislativo 460/1997. In sostanza, come si

1. AL VIA IL REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE (RUNTS)

- ❖ L'iscrizione in una delle sezioni del RUNTS consente di adottare la qualifica di **ente del Terzo settore (ETS)**. Il RUNTS è volto anche ad implementare la trasparenza sulle attività degli ETS

Il RUNTS è strutturato in sette sezioni, corrispondenti alle diverse tipologie di ETS

- ❖ Organizzazioni di volontariato (ODV)
- ❖ Associazioni di promozione sociale (APS)
- ❖ Enti filantropici
- ❖ Imprese sociali, comprese le cooperative sociali
- ❖ Società di mutuo soccorso
- ❖ Reti associative
- ❖ Altri enti del Terzo settore

dirà più in dettaglio nel prosieguo, le Onlus potranno scegliere di accedere al Runts già nel 2022 – adottando sin da subito la nuova qualifica di Ets – o, in alternativa, continuare ad applicare le disposizioni dell'articolo 10 del decreto 460/1997 e a beneficiare della relativa disciplina fiscale. Per le Onlus, infatti, il termine ultimo per l'iscrizione al Runts è fissato al 31 marzo del periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea sui nuovi regimi fiscali introdotti dal Codice del Terzo settore.

Iscrizioni a partire dal 24 novembre 2021

A partire dal 24 novembre 2021, gli enti che intendono adottare la nuova qualifica di ente del Terzo settore possono presentare domanda di iscrizione in una delle sezioni del Runts.

Il nuovo Registro è strutturato in sette sezioni, che corrispondono alle diverse tipologie di Ets: organizzazioni di volontariato (Odv), associazioni di promozione sociale (Aps), imprese sociali, enti filantropici, società di mutuo soccorso, reti as-

sociative, altri enti del Terzo settore.

L'iscrizione nel Runts consente all'ente di adottare la qualifica di «ente del Terzo settore» (Ets), oltre che la qualifica connessa alla specifica sezione di riferimento. Pertanto, solo a partire dall'effettiva iscrizione nel Registro l'ente potrà utilizzare nella denominazione e nelle comunicazioni al pubblico l'indicazione di «ente del Terzo settore» e l'acronimo Ets, ovvero la locuzione o acronimo connessa alla speciale sezione di riferimento (ad esempio: Odv, Aps o ente filantropico). Ove la domanda sia presentata con la procedura prevista all'articolo 22 del Codice del Terzo settore, l'ente potrà conseguire tramite l'iscrizione anche la personalità giuridica. Per le imprese sociali, così come per le società di mutuo soccorso tenute all'iscrizione nel Registro imprese (che abbiano contributi annui superiori a 50.000 euro o gestiscano fondi sanitari integrativi), gli effetti legati alla qualifica discendono dall'iscrizione nella speciale sezione «imprese sociali» del Registro delle imprese. Quest'ultima iscrizione soddisfa



2. TEMPI E MODALITÀ DI ISCRIZIONE IN BASE ALLA TIPOLOGIA DI ENTE

- ❖ Dal 23 novembre 2021 ha preso avvio la **migrazione** delle ODV e APS iscritte nei registri preesistenti;
- ❖ Per gli altri enti le iscrizioni sono aperte **dal 24 novembre 2021**;
- ❖ Le **Onlus** potranno tuttavia rimanere iscritte nell'attuale Anagrafe fino all'abrogazione della relativa disciplina di cui al D.lgs. 460/1997 (legata all'autorizzazione della Commissione Ue sui regimi fiscali introdotti dal Codice del Terzo settore - CTS)

quindi il requisito dell'iscrizione, rispettivamente, nella sezione "imprese sociali" o "società di mutuo soccorso" del Runts.

A partire dal momento dell'iscrizione nel Runts, l'ente potrà inoltre iniziare a fruire dei benefici, anche fiscali, connessi alla specifica qualifica di riferimento: sul punto, va tuttavia ricordato che alcune delle disposizioni di carattere tributario introdotte dal Codice del Terzo settore non diverranno efficaci con l'operatività del Runts, essendo subordinate all'autorizzazione della Commissione europea (articoli 101, comma 10, e 104 del decreto legislativo 117/2017).

Il procedimento di iscrizione

Il procedimento di iscrizione varia a seconda che l'ente sia o meno dotato di personalità giuridica, o intenda acquisirla con l'iscrizione al Runts.

Una rilevante novità è, infatti, rappresentata dalla possibilità per gli Ets di acquisire, con l'iscrizione al Runts, anche la personalità giuridica (articolo 22, decreto legislativo 117/2017), con una pro-

cedura semplificata e tempi di risposta abbreviati rispetto a quelli previsti per le richieste di riconoscimento presso le Prefetture e le Regioni.

Nel caso degli enti privi di personalità giuridica, e che non intendano acquisirla con l'iscrizione nel Registro, l'istanza dovrà essere presentata dal legale rappresentante, allegando l'atto costitutivo, lo statuto, gli ultimi due bilanci e tutte le informazioni inerenti all'attività (elencate dal Dm 106/2020).

Se l'ente aderisce a una rete associativa, la domanda di iscrizione può essere presentata anche dal rappresentante legale di quest'ultima, su mandato dell'ente, con possibilità di accedere a una procedura semplificata di iscrizione qualora lo statuto sia redatto sulla base di modelli standard tipizzati, predisposti dalla rete associativa e approvati dal ministero del Lavoro.

Specifiche previsioni sono previste per gli enti religiosi civilmente riconosciuti, i quali possono applicare le previsioni del Codice del Terzo settore (decreto legislativo 117/2017) o della disciplina in tema di

3. LE ISCRIZIONI SECONDO LA «PERSONALITÀ»

Iscrizione per gli enti privi di personalità giuridica

- ❖ L'istanza di iscrizione è presentata dal **legale rappresentante**, attraverso il portale telematico
- ❖ Per gli enti che aderiscono a **reti associative** l'istanza può essere presentata, su mandato dell'ente, dal legale rappresentante della rete – accesso e controlli semplificati in caso di redazione dello statuto su modelli standard tipizzati

Iscrizione per gli enti con personalità giuridica

- ❖ Iscrizione a cura del Notaio, che effettua anche il controllo sul patrimonio minimo
- ❖ L'ente acquisisce la personalità giuridica con l'iscrizione nel RUNTS
- ❖ Per gli enti già dotati di personalità giuridica: sospensione dell'iscrizione nei registri delle Persone Giuridiche

impresa sociale (decreto legislativo 112/2017) limitatamente alle attività di interesse generale svolte, istituendo per queste ultime un apposito “ramo”.

Diverso il caso in cui l'ente intenda acquisire, con l'iscrizione al Runts, anche la personalità giuridica. In questa ipotesi, l'iscrizione avviene a cura del notaio, al quale è affidato il compito di svolgere un controllo sia in merito al rispetto dei requisiti di legge per l'adozione della qualifica di Ets sia in merito alla sussistenza del patrimonio minimo per l'adozione della personalità giuridica, pari a 15mila euro per le associazioni e 30mila euro per le fondazioni. La nuova procedura di iscrizione tramite controllo notarile sarà inoltre applicabile, in quanto compatibile, anche agli adempimenti pubblicitari relativi alle operazioni straordinarie di trasformazione, fusione e scissione.

Un procedimento di iscrizione analogo, a cura del Notaio, è previsto per gli enti che risultino già iscritti ai Registri delle Persone Giuridiche presso Regioni e Prefetture: in tal caso, verrà sospesa l'iscrizione nel Registro delle

Persone Giuridiche, che tornerà ad avere efficacia nell'eventualità di cancellazione dal Runts.

La trasmigrazione di Odv e Aps dai registri preesistenti

Per le OdV e Aps già iscritte nei registri preesistenti (legge 266/1991 e legge 383/2000) è prevista una procedura di trasmigrazione “automatica” dei dati nelle rispettive sezioni del Runts, che ha preso avvio il 23 novembre 2021. Per tali enti, occorrerà prestare particolare attenzione alle tempistiche di trasferimento e alle eventuali richieste da parte degli Uffici del Runts competenti, al fine di consentire il regolare perfezionamento della migrazione.

I controlli ai fini dell'iscrizione saranno svolti dagli Uffici del Runts nei 180 giorni successivi alla presa in carico dei dati. L'Ufficio potrà procedere direttamente all'iscrizione nella sezione del Runts (nel caso in cui la documentazione sia completa e sussistano tutti i requisiti), oppure chiedere all'ente di integrare la documentazione, entro 60 giorni. Sarà fonda-

mentale, in tal caso, rispondere tempestivamente: la mancata comunicazione delle informazioni entro il termine assegnato determinerà, infatti, la cancellazione dal Runts e la conseguente perdita della qualifica di Odv o Aps.

Ove invece non ritenga sussistenti i requisiti per l'iscrizione, l'Ufficio comunicherà all'ente i motivi ostativi, proponendo eventualmente, ove ricorrano le condizioni, la collocazione in una diversa sezione del Runts. In questo caso, all'ente saranno dati 10 giorni per controdedurre o per manifestare l'intenzione di regolarizzare la posizione, dandone prova entro 60 giorni.

I controlli dovrebbero tenere conto, tuttavia, della circostanza che le Odv e Aps costituite prima dell'entrata in vigore del Codice del Terzo settore hanno la possibilità, entro il prossimo 31 maggio 2022, di approvare con i quorum dell'assemblea ordinaria le modifiche di "mero adeguamento" alla riforma, ossia quelle modifiche volte ad adeguare lo Statuto a disposizioni inderogabili, o a escludere l'applicazione di disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria.

L'iscrizione delle Onlus

A differenza delle Odv e delle Aps, le Onlus non trasmigreranno nel Runts in via automatica, ma dovranno scegliere la sezione di riferimento al momento dell'iscrizione nel nuovo Registro: quella di Onlus, infatti, è una qualifica di carattere fiscale, alla quale non corrisponde una specifica categoria di "ente del Terzo settore". Le Onlus, inoltre, sono chiamate a valutare le tempistiche di iscrizione in considerazione della circostanza che la relativa Anagrafe Unica resterà per il 2022 ancora operativa, sebbene la possibilità di nuove iscrizioni sia cessata con l'avvio del Runts (al 22 novembre 2021).

In altri termini, l'Anagrafe Onlus resterà in funzione "ad esaurimento", fino all'abrogazione della disciplina del decreto

legislativo 460/1997. Tenuto conto di questa peculiare disciplina transitoria, le Onlus che intendano a continuare a fruire del regime del decreto 460/1997 potranno rimanere iscritte nell'Anagrafe presso l'agenzia delle Entrate, fino a che tale regime rimarrà in vigore. In particolare, in base a quanto previsto dall'articolo 34 del Dm 106/2020, le Onlus dovranno iscriversi al Runts entro e non oltre il 31 marzo dell'anno successivo all'autorizzazione della Commissione europea, che segnerà anche il venir meno della disciplina fiscale Onlus del decreto 460/1997. La mancata iscrizione entro tale termine comporterà l'obbligo di devolvere l'incremento patrimoniale acquisito nel periodo in cui l'ente è stato iscritto nell'Anagrafe Onlus., è previsto che l'agenzia delle Entrate comunichi al ministero del Lavoro e pubblici sul sito istituzionale l'elenco degli iscritti nell'Anagrafe, dandone comunicazione in Gazzetta Ufficiale (articoli 34, commi 2 e 3 del Dm 106/2020).

La valutazione sulle tempistiche di iscrizione potrebbe tenere conto anche del regime fiscale applicabile: sotto il profilo delle imposte sui redditi, in caso di immediata iscrizione al Runts la Onlus perderebbe sin da subito il regime di cui all'articolo 150 Tuir, che prevede la decommercializzazione delle attività istituzionali Onlus e la non imponibilità delle attività direttamente connesse. In attesa dell'efficacia dei nuovi regimi fiscali indirizzati agli ETS troverebbero dunque applicazione, ai fini della qualificazione tributaria dell'ente e della tassazione dei redditi d'impresa, le disposizioni ordinarie del Tuir.

Per quanto riguarda l'adeguamento statutario, anche per le Onlus è prevista la possibilità di approvare con le maggioranze dell'assemblea ordinaria, entro il 31 maggio 2022, le modifiche di "mero adeguamento". Finché l'ente continuerà a essere iscritto nell'Anagrafe Onlus, tuttavia, lo Statuto dovrà mantenere i requisiti dell'articolo 10 del decreto

ODV E APS

La procedura di trasmigrazione

Per organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale è già partito il «trasferimento» nell'ambito del nuovo Registro unico del terzo settore

4. MIGRAZIONI E ONLUS

Migrazione delle ODV e APS dai registri preesistenti

Entro 180 giorni dalla presa in carico i dati dai registri preesistenti, gli Uffici RUNTS effettuano i controlli, per perfezionare l'iscrizione. L'Ufficio può invitare l'ente a integrare le informazioni (entro 60 giorni) o comunicare i motivi ostativi all'iscrizione, con possibilità per l'ente di regolarizzare la situazione (dandone prova entro 60 giorni)

Iscrizione delle ONLUS

Le **Onlus** devono iscriversi al RUNTS **entro il 31 marzo del periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione UE** sui regimi fiscali introdotti dal CTS, pena la devoluzione del patrimonio incrementale acquisito con la qualifica Onlus (art. 34 del D.M. 106/2020)

460/1997: l'efficacia delle modifiche statutarie di adeguamento, incompatibili con tale disciplina, dovrà quindi essere rinviata al momento del venir meno della qualifica Onlus.

Profili fiscali e cinque per mille

A partire dall'iscrizione, l'ente consegue la qualifica di Ets e può iniziare a fruire dei benefici, anche fiscali, connessi alle attività di interesse generale esercitate. Sotto il profilo tributario, va ricordato che le disposizioni del Titolo X del Codice seguono tempistiche di efficacia differenziate (articolo 104 del decreto legislativo 117/2017). Alcune agevolazioni sono infatti applicabili, già dal 2018, alle Onlus, Odv e ApS iscritte nei registri preesistenti: è il caso delle detrazioni e deduzioni per chi effettua erogazioni liberali, o delle agevolazioni in tema di imposte indirette. Le disposizioni fiscali di carattere "strutturale", che incidono sulla definizione di "commercialità" delle attività e sulla determinazione del reddito, diverranno invece operative a partire dal periodo d'imposta successi-

vo all'autorizzazione della Commissione europea (articoli 104 e 101, comma 10 del decreto 117/2017)

Una questione di rilievo riguarda la possibilità per gli enti di applicare, dal momento dell'iscrizione nel Runts, quei benefici fiscali che sono efficaci sin dal 2018 per gli enti iscritti nei "vecchi" registri, sulla base della disciplina transitoria dettata dall'art. 104 del Codice del Terzo settore. Si fa riferimento, in particolare, alle agevolazioni per i donatori e a quelle in tema di imposte indirette (articoli 82 e 83 del decreto 117/2017). Da un lato, la norma fa espresso riferimento all'applicabilità delle misure in questione, nel periodo transitorio, alle Onlus, OdV e ApS iscritte nei precedenti registri di settore (art. 104, comma 1 del decreto 117/2017). D'altra parte, va considerato che queste misure agevolative non sono sottoposte all'autorizzazione della Commissione europea e che i "vecchi" registri sono destinati ad essere gradualmente sostituiti dal Runts, secondo un criterio di continuità che impongono tutta la disciplina transitoria

5. ISCRIZIONE NEL RUNTS: EFFETTI CIVILISTICI E FISCALI

- ❖ Con l'iscrizione l'ente consegue la qualifica di ETS e può fruire dei relativi benefici. Alcune delle **disposizioni fiscali** introdotte dal CTS diverranno tuttavia efficaci a partire dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione UE (artt. 104 e 101, comma 10 del CTS)
- ❖ Gli ETS devono allinearsi agli adempimenti previsti dal CTS, ivi inclusa la redazione del **bilancio d'esercizio** secondo la modulistica di cui al D.M. 5 marzo 2020 e la redazione del **bilancio sociale** in caso di entrate superiori a un milione. **Onlus, ODV E APS** devono già adeguarsi ai nuovi schemi di bilancio (dal bilancio relativo all'esercizio 2021) e alle linee guida sul bilancio sociale (dal 2020)

prevista dal Codice. L'impostazione più coerente dovrebbe essere dunque quella di ritenere le agevolazioni in esame applicabili agli Ets già a partire dall'adozione della relativa qualifica, ossia dal momento dell'iscrizione nel Runts. Una conferma di questa interpretazione sembrerebbe contenuta nella risposta dell'Agenzia delle entrate n. 406/2021, nella quale - se pur incidentalmente - si afferma che l'ambito applicativo delle agevolazioni in tema di erogazioni liberali (art. 83 del decreto 117/2017) potrà essere individuato a partire dall'operatività del Runts anche facendo riferimento a quest'ultimo Registro.

Sul punto, tuttavia, potrebbe essere auspicabile una indicazione più puntuale da parte dell'Agenzia delle entrate, considerata l'importanza della questione per gli enti che accederanno al Runts già nel 2022.

È utile sottolineare che l'iscrizione nel Registro non segnerà modifiche di rilievo, per il momento, per quanto riguarda il passaggio ai nuovi regimi in tema di imposte sui redditi, la cui efficacia è rin-

viata al periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea. Così, ad esempio, una associazione sportiva dilettantistica che scelga di iscriversi nel Runts, mantenendo la contemporanea iscrizione nel Registro della attività sportive dilettantistiche, fino all'autorizzazione della Commissione europea potrà continuare ad operare, in relazione alle attività commerciali esercitate, per il regime forfetario di cui alla L. 398/1991.

Con la completa attuazione delle disposizioni fiscali, verrà invece disapplicato, per gli Ets e per le altre associazioni non profit quest'ultimo regime, che rimarrà in vigore soltanto per le Asd e Ssd che non siano anche iscritte nel Runts.

Una volta ultimata l'entrata in vigore della disciplina tributaria, il regime fiscale applicabile dipenderà anche dalla sezione del Registro di riferimento.

Una associazione iscritta nella sezione Aps potrà ad esempio mantenere, in presenza dei relativi requisiti, un regime fiscale in sostanziale continuità con quello

attuale (art. 85 del decreto 117/2017), con possibilità di tassare i ricavi delle attività commerciali secondarie, entro la soglia di 130 mila euro, con un coefficiente di redditività forfetario al 3% e con notevoli semplificazioni ai fini Iva (art. 86). Un regime analogo sarà previsto per le Odv, con applicazione di un coefficiente di redditività all'1%. In caso di iscrizione nella sezione residuale («altri Ets»), potrebbe essere invece valutata l'applicazione del diverso regime forfetario per gli Ets non commerciali, con coefficienti di redditività a scaglioni, che variano a seconda del volume di ricavi (art. 80).

In prospettiva, i possibili effetti fiscali legati all'iscrizione nel Runtts dovrebbero comunque essere verificati tenendo conto anche delle disposizioni dell'art. 79 del decreto 117/2017, che prevedono nuovi criteri per stabilire la “non commercialità” delle oattività di interesse generale svolte dagli enti del Terzo settore. Ove l'ente si qualifichi come Ets commerciale, potrebbe rilevarsi conveniente l'adozione della qualifica di impresa sociale (Dlgs. 112/2017), per la quale sarà prevista, a seguito dell'autorizzazione europea, la detassazione degli utili reinvestiti nelle attività di interesse generale.

Altro aspetto da considerare ai fini dell'iscrizione al Registro è l'accesso al contributo del 5 per mille: a partire dal 2022, la “vecchia” categoria di beneficiari degli enti del volontariato sarà infatti sostituita con quella degli “enti del Terzo settore” iscritti nel Runtts (comprese le cooperative sociali e con esclusione delle imprese sociali costituite in forma societaria). Tenuto conto delle diverse tempistiche di iscrizione previste per le Onlus, il decreto milleproroghe ha comunque chiarito che queste ultime continueranno, per il 2022, a poter accedere al riparto del 5 per mille.

Gli obblighi di redazione dei bilanci

È opportuno segnalare che gli enti iscritti

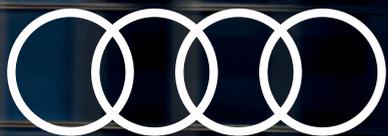
nel Runtts devono allinearsi agli adempimenti previsti dal Codice del Terzo settore, ivi incluse le regole in tema di redazione dei bilanci.

In particolare, con riguardo alla redazione del bilancio di esercizio, gli Ets devono fare riferimento alla modulistica del Dm 5 marzo 2020. I nuovi schemi sono applicabili a partire dai bilanci relativi all'esercizio 2021. Già a partire dall'approvazione del prossimo bilancio, pertanto, la modulistica dovrà essere utilizzata dalle Odv e Aps iscritte nei registri preesistenti, così come dalle Onlus (tenendo conto di quanto precisato dal ministero del Lavoro con la Nota direttoriale n. 19740/2021).

Per gli Ets con entrate superiori a un milione di euro annui, oltre che per le imprese sociali, è obbligatoria anche la redazione del bilancio sociale (articolo 14, decreto legislativo 117/2017), un apposito documento finalizzato alla rendicontazione dei progetti di interesse generale, dei modelli organizzativi, degli obiettivi perseguiti dall'ente e dell'impatto sociale delle attività.

Il bilancio sociale è redatto seguendo le relative linee guida ministeriali, applicabili a partire dalla redazione del bilancio relativo all'esercizio 2020 (Dm 4 luglio 2019). Come precisato dal ministero del Lavoro, sono tenute alla redazione del bilancio sociale, a partire dall'esercizio 2020, anche le Onlus, trattandosi di adempimento compatibile con la disciplina del decreto legislativo 460/1997 (si veda, sul punto, la Nota n. 7073/2021).

I bilanci dovranno essere depositati dagli Ets presso il Runtts, entro il 30 giugno di ciascun anno. Limitatamente al deposito dei documenti, in base alle indicazioni contenute nel Dm 106/2020 gli unici professionisti abilitati sono i commercialisti iscritti nella sezione A dell'Albo (articolo 20, comma 2, Dm 106/2020).



**Il progresso è il partner
perfetto per il tuo business.**



Scopri le formule finanziarie Audi più adatte alle tue esigenze.

Audi accompagna il viaggio del tuo business verso il futuro. Lo fa con soluzioni esclusive sviluppate in base alle tue esigenze, e con vetture che fanno dell'innovazione la loro bandiera. Che tu sia una partita IVA, un'azienda o preferisca la libertà del noleggio, Audi ha la formula perfetta.

Scopri di più su [audi.it/formulefinanziarie](https://www.audi.it/formulefinanziarie)

Audi è Main Partner di Telefisco 2022.

Gamma Audi e-tron Sportback. Consumo ciclo di prova combinato (WLTP): 21,5 - 28,1 kWh/100 km; autonomia ciclo di prova combinato (WLTP): 453 - 347 km; emissioni CO₂ ciclo di prova combinato: 0 g/km. I valori indicativi relativi al consumo di energia e alle emissioni di CO₂ sono rilevati dal Costruttore in base al metodo di omologazione WLTP (Regolamento UE 2017/1151 e successive modifiche e integrazioni). I valori di emissioni CO₂ nel ciclo combinato sono rilevanti ai fini della verifica dell'eventuale applicazione dell'Ecotassa/Ecobonus, e relativo calcolo. Eventuali equipaggiamenti e accessori aggiuntivi, lo stile di guida e altri fattori non tecnici possono modificare i predetti valori. Per ulteriori informazioni sui predetti valori, vi invitiamo a rivolgervi alle Concessionarie Audi e a consultare il sito [audi.it](https://www.audi.it). È disponibile gratuitamente presso ogni Concessionaria una guida relativa al risparmio di carburante e alle emissioni di CO₂, che riporta i valori inerenti a tutti i nuovi modelli di veicoli.