



TeamSystem Review

| n. 261

LYNFA® Gestione dello Studio

Gestione dello Studio, integrato in LYNFA, ti aiuta a controllare, gestire e sviluppare tutte le attività del tuo Studio, dall'acquisizione cliente al controllo di gestione, dai controlli anticiclaggio alla rilevazione di tempi e costi.

Pensato per realtà di qualsiasi dimensione, dalle più piccole a quelle con decine di posti di lavoro, Gestione dello Studio si adatta perfettamente alle tue esigenze.

Grazie a Gestione dello Studio ti sarà facile seguire tutti gli impegni, verificare lo stato di avanzamento delle attività e conoscere la redditività dello Studio.

Grazie a Gestione dello Studio avrai:

1. Funzionalità semplici per gestire mandati e pratiche in modo razionale.

2. Strumenti completi per pianificare e redicontare

il tempo dedicato alle attività.

3. Automatismi integrati per fatturare rapidamente e senza errori.

4. Grafici chiari e intuitivi per conoscere e controllare il tuo business in modo consapevole.

Gestione dello Studio è il sistema integrato con il quale puoi:

- pianificare, controllare e gestire le attività dello Studio,
- governare e automatizzare i processi amministrativi e gestionali,
- attuare il controllo di gestione e l'analisi delle marginalità.

www.teamssystem.com

 **TeamSystem®**

TeamSystem
Review

Periodico
di informazione
fiscale

Editrice TeamSystem
Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino
Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

S.E. o O.

Riproduzione vietata

Schede operative

L'omesso versamento Imu e le limitazioni al ravvedimento operoso	2
La maturazione delle perdite nelle cooperative e loro trattamento fiscale	12
Semplificati e regime di cassa: le rimanenze di fine anno	16
Iper ammortamento: novità del Decreto Dignità	20

Scadenzario

Scadenze del mese di ottobre	26
------------------------------	-----------

L'omesso versamento Imu e le limitazioni al ravvedimento operoso

Entro lo scorso 18 giugno 2018, i contribuenti titolari di beni immobili ubicati nel territorio dello Stato avrebbero dovuto procedere con il versamento dell'acconto Imu per il periodo d'imposta 2018, al ricorrere dei presupposti per l'applicazione del tributo. L'omesso o insufficiente versamento dell'Imu (sia in acconto che a saldo) è soggetto alle sanzioni amministrative contemplate dall'articolo 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997, pari al 30% (o 15% se il ritardo è contenuto nei 90 giorni) dell'imposta dovuta e non versata. Le suddette sanzioni possono essere ridotte in sede di versamento, ricorrendo all'istituto del ravvedimento operoso che presuppone il pagamento, unitamente all'imposta non versata e alla sanzione ridotta, anche degli interessi legali per ogni giorno di ritardo (articolo 13, D.Lgs. 472/1997). A differenza di quanto previsto per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, il ravvedimento operoso per i tributi locali è applicabile con alcune limitazioni (non essendo possibile invocare le riduzioni prescritte alle lettere b-bis), b-ter) e b-quater), articolo 13, D.Lgs. 472/1997) ed è ammesso sempreché la violazione non sia già stata constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

Premessa

La disciplina Imu, che è normata dall'articolo 13, D.L. 201/2011 e dagli articoli 8 e 9, D.Lgs. 23/2011 (in quanto compatibili), assoggetta al tributo in parola, oltre al proprietario e al titolare del diritto reale di godimento sull'immobile (usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi e superficie), anche il locatario (utilizzatore) per gli immobili detenuti in *leasing* e il concessionario di aree demaniali in regime di concessione. L'Imu è dovuta per anni solari e deve essere liquidata:

- in proporzione alla quota di possesso e ai mesi dell'anno durante i quali si è protratto il possesso (computando per intero il mese nel quale questo si sia protratto per almeno 15 giorni);
- separatamente per ciascun Comune nel cui territorio sono situati gli immobili assoggettati al tributo, effettuando un distinto versamento per ciascun Comune.

L'obbligazione tributaria deve essere assolta in 2 rate, la prima di queste (determinata sulla base delle aliquote e delle detrazioni previste per l'anno precedente) deve essere versata in acconto entro il 16 giugno, mentre il pagamento della seconda rata, a saldo e conguaglio della prima, deve avvenire entro il 16 dicembre sulla base delle aliquote deliberate dai Comuni per l'anno cui si riferisce il versamento¹. Conseguentemente, entro lo scorso 18 giugno 2018 (poiché il 16 giugno 2018 cadeva di sabato), i contribuenti titolari di beni immobili sul territorio nazionale, avrebbero dovuto, al ricorrere dei presupposti impositivi, procedere al versamento della rata di acconto dell'Imu.

Il regime sanzionatorio in caso di omesso o insufficiente versamento

L'omesso o insufficiente versamento dell'Imu (in acconto o saldo) entro le scadenze ordinarie è soggetto al regime sanzionatorio contemplato dall'articolo 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997, che punisce tale condotta:

- con una sanzione amministrativa del 15% per ogni importo non versato, ridotto a 1/15 per giorno di ritardo se tale ritardo non supera i 14 giorni;
- con una sanzione amministrativa del 15% per ogni importo non versato, se il ritardo è compreso tra i 31 e i 90 giorni;

¹ È comunque ammessa la possibilità di effettuare il versamento dell'imposta dovuta in un'unica soluzione annuale, entro la data del 16 giugno dell'anno di imposizione.

- con una sanzione amministrativa del 30% per ogni importo non versato, se il ritardo è superiore a 90 giorni.

Entità del ritardo	Sanzioni per omesso o insufficiente versamento Imu
fino a 14 giorni	la sanzione irrogabile è del 15% (30%*50%) ridotta a 1/15 per giorno di ritardo
da 15 a 90 giorni	la sanzione sarà pari al 15% (30% *50%)
superiore a 90 giorni	la sanzione sarà pari al 30%

Tuttavia, i contribuenti che non sono arrivati puntuali alla scadenza del 18 giugno 2018 per il versamento dell'acconto Imu, potranno comunque regolarizzare la loro posizione e non pagare le suddette sanzioni in misura "piena", ricorrendo all'istituto del ravvedimento operoso, di cui all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997².

L'istituto del ravvedimento operoso in sintesi

L'articolo 13, D.Lgs. 472/1997 disciplina l'istituto del ravvedimento operoso che permette al contribuente (privato o con partita Iva), reo di omissioni o irregolarità commesse nell'applicazione delle disposizioni tributarie, di rimediarsi spontaneamente, beneficiando di un significativo sconto sulle sanzioni amministrative irrogabili. In particolare, possono essere oggetto di ravvedimento le violazioni di norme fiscali riguardanti, tra gli altri, i seguenti tributi:

Tributi che possono essere oggetto di ravvedimento	
Irpef	imposta sugli intrattenimenti
addizionale regionale Irpef	Imu/Tasi
addizionale comunale Irpef	imposta di registro
ritenute	imposta di successione e donazione
Ires	imposte e tasse ipotecarie e catastali
Irap	imposta di bollo
Iva	tasse di concessione governativa
imposte sostitutive imposte sui redditi	imposte sostitutive di imposte indirette
imposte sui redditi, Irap, Iva, imposte sostitutive	imposta di registro (registrazione dei contratti di locazione)
Iva forfettaria connessa all'imposta sugli intrattenimenti	imposta di registro (registrazione dei contratti di locazione)

Il ravvedimento operoso, oltre a riguardare gli omessi, insufficienti o tardivi versamenti dei tributi, risulta altresì applicabile per regolarizzare gli errori o le omissioni che incidono sulla determinazione della base imponibile e sulle ritenute alla fonte da operare in qualità di sostituto d'imposta, nonché per sanare la tardiva presentazione della dichiarazione annuale (redditi, Irap, Iva e 770). Diversamente, lo strumento del ravvedimento operoso non è utilizzabile per sanare le violazioni relative ai contributi previdenziali (ad esempio contributi gestione separata, contributi colf e badanti, artigiani, commercianti liberi professionisti, lavoratori dipendenti) e contributi Inail³.

Le modifiche apportate all'istituto del ravvedimento operoso

L'istituto del ravvedimento operoso è stato significativamente modificato dalla L. 190/2014 la quale ha previsto che, a decorrere dal 1° gennaio 2015, per tutti i tributi gestiti dall'Agenzia delle entrate (ad esempio imposte sui redditi e relative addizionali, Irap, Iva, ritenute fiscali, imposte d'atto, canone Rai, contributo di solidarietà), l'inizio di un controllo fiscale non osta al ravvedimento operoso, né a opera del contribuente né del coobbligato. Infatti, il ravvedimento operoso è inibito solo nel caso in cui sia stato notificato un avviso di accertamento o di liquidazione (provvedimento tipico

² Si rammenta, infatti, che per effetto delle disposizioni introdotte dall'articolo 1, comma 695, L. 27 dicembre 2013, è possibile ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso, anche per regolarizzare le violazioni relative alla Iuc (Imu, Tasi e Tari).

³ Resta salva la possibilità di regolarizzare, tramite l'istituto del ravvedimento operoso, l'errata compensazione fra i crediti tributari e debiti di natura previdenziale (circolare n. 101/E/2000).

Schede operative

delle imposte indirette diverse dall'Iva), oppure una comunicazione bonaria scaturente dalla liquidazione automatica o dal controllo formale della dichiarazione.

Rientrano, in particolare, tra gli atti ostativi al ravvedimento, tutti quegli atti che, per loro natura, sono da considerare autoritativi e impositivi e che contengono, al loro interno, una pretesa tributaria nei confronti del contribuente, quali gli atti di liquidazione e di accertamento⁴.

Nella citata circolare n. 6/E/2015 è stato altresì precisato che gli avvisi bonari derivanti da controlli automatizzati e controlli formali su imposte dirette e Iva precludono il ravvedimento operoso, ma solo per le violazioni e le irregolarità contestate con la comunicazione notificata, non impedendo al contribuente di fare ricorso al ravvedimento per sanare altre violazioni che non siano state rilevate con tale procedura (eventualmente anche aventi a oggetto il medesimo anno d'imposta e la medesima imposta oggetto della comunicazione).

A differenza di quanto appena commentato per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, il ravvedimento operoso per i tributi locali è possibile, invece, solo se la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

Sempre con la L. 190/2014 sono stati introdotti nuovi limiti temporali entro cui poter ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso (alcuni dei quali validi solo per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate) e che prevedono, quale termine utile per avvalersi del ravvedimento, quello di decadenza dell'azione di accertamento⁵.

Ambito temporale	Riduzione sanzioni	Ambito applicativo
entro 14 giorni dalla violazione (articolo 13, lettera a), D.Lgs. 472/1997)	1/10 del minimo + 1/15 per giorno di ritardo	violazioni relative a versamenti di tutti i tributi
da 15 a 30 giorni dalla violazione (articolo 13, lettera a), D.Lgs. 472/1997)	1/10 del minimo	violazioni relative a versamenti di tutti i tributi
sino a 90 giorni dalla violazione o dal termine di presentazione della dichiarazione (articolo 13, lettera a-bis), D.Lgs. 472/1997)	1/9 del minimo	tutti i tributi
dal 91° giorno all'anno dalla violazione o entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione (articolo 13, lettera b), D.Lgs. 472/1997)	1/8 del minimo	tutti i tributi
entro 2 anni dalla violazione o entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione (articolo 13, lettera b-bis), D.Lgs. 472/1997)	1/7 del minimo	solo tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate
oltre 2 anni dalla violazione oppure oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione (articolo 13, lettera b-ter), D.Lgs. 472/1997)	1/6 del minimo	solo tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate

⁴ Tra questi si devono ricomprendere, proprio per la loro natura impositiva, gli avvisi di recupero di crediti d'imposta e gli avvisi di irrogazione delle sanzioni anche se non espressamente menzionati dalla norma (circolare n. 6/E/2015).

⁵ Nel rispetto del principio di legalità di cui all'articolo 3, D.Lgs. 472/1997, le nuove regole sul ravvedimento operoso si applicano anche alle violazioni che, alla data del 1° gennaio 2015, siano già state constatate dall'ufficio, ma ancora interessate da atti accertativi, liquidatori o da cartelle di pagamento (circolare n. 6/E/2015).

se la sanatoria avviene dopo la constatazione della violazione nel "pvc" (articolo 13, lettera b-quater), D.Lgs. 472/1997)	1/5 del minimo	solo tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate (eccetto alcune violazioni sugli scontrini fiscali)
entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione (articolo 13, lettera c), D.Lgs. 472/1997)	1/10 del minimo	tutti i tributi (solo violazione di omessa dichiarazione)

L'istituto del ravvedimento operoso e l'omesso versamento Imu

Come anticipato nel paragrafo precedente, a differenza di quanto previsto per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, il ravvedimento operoso per i tributi locali è applicabile con alcune limitazioni (non essendo possibile invocare le riduzioni prescritte alle lettere b-bis), b-ter) e b-quater), articolo 13, D.Lgs. 472/1997) ed è sempre ammesso a condizione che: *"la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza"*.

Quanto sopra significa che il ravvedimento operoso per i tributi locali è precluso anche in caso di notifica di un questionario, di un avviso di accertamento, di una cartella di pagamento o di un'ingiunzione fiscale. Pertanto, in caso di verifica da parte del Comune, la sanzione sarà sempre pari al 30% (1% giornaliero per i primi 15 giorni e 15% annuale fino a 90 giorni) del tributo omesso, senza la possibilità di ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso.

Se sussistono i presupposti per invocare l'istituto del ravvedimento operoso, in caso di omesso o insufficiente versamento Imu 2018 (sia in acconto che a saldo) il contribuente potrà beneficiare delle seguenti sanzioni ridotte:

Sanzione ridotta	Termini ravvedimento	1° acconto entro il 18 giugno 2018*	2° acconto entro il 17 dicembre 2018*
0,1% per ogni giorno di ritardo ravvedimento sprint articolo 13, lettera a), D.Lgs. 472/1997	entro il 14° giorno dalla data cui è stata commessa la violazione	dal 19 giugno 2018 al 2 luglio 2018*	dal 18 dicembre 2018 al 31 dicembre 2018
1,5% (1/10 di 15%) ravvedimento breve (articolo 13, lettera a), D.Lgs. 472/1997)	dal 15° al 30° giorno dalla data in cui è stata commessa la violazione	dal 3 luglio 2018 al 18 luglio 2018*	dal 1° gennaio 2019 al 16 gennaio 2019
1,67% (1/9 di 15%) ravvedimento medio (articolo 13, lettera a-bis), D.Lgs. 472/1997)	dal 31° al 90° giorno dalla data in cui è stata commessa la violazione;	dal 19 luglio 2018 al 17 settembre 2018*	dal 17 gennaio 2019 al 18 marzo 2019
3,75% (1/8 di 30%) ravvedimento lungo (articolo 13, lettera b), D.Lgs. 472/1997)	dal 91° giorno alla data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel quale la violazione è stata commessa	dal 18 settembre 2018 al 1° luglio 2019*	dal 19 marzo 2019 al 1° luglio 2019*
* primo giorno lavorativo successivo alla naturale scadenza che cade di sabato ovvero in un giorno festivo			

Una considerazione è d'obbligo con riguardo all'ipotesi di ravvedimento prevista dalla lettera b), articolo 13, D.Lgs. 472/1997, che disciplina le ipotesi di ravvedimento lungo (sanzione ridotta a 1/8

del minimo), esperibile dal 91° giorno all'anno dalla violazione, ovvero entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione.

La suddetta disposizione prevede, infatti, 2 differenti e non coincidenti termini per ricorrere al ravvedimento lungo, il primo che coincide con la scadenza di un anno dalla commissione della violazione e il secondo con il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione (per intenderci la dichiarazione Imu che, per l'annualità 2018, deve essere presentata entro il prossimo 1° luglio 2019, in quanto il 30 giugno 2019 cade di sabato).

Sul punto, il Ministero dell'economia e delle finanze (circolare n. 1/DF/2013) ha precisato che, ai fini dell'applicazione del ravvedimento lungo, occorre sempre fare riferimento al termine per inviare la dichiarazione dell'anno in cui la violazione è stata commessa. Per tale ragione è sempre meglio adottare, con particolare riferimento all'omesso versamento del saldo Imu, una condotta prudentiale, nel senso di considerare quale termine finale per il ravvedimento lungo non l'anno di commissione della violazione, bensì il termine che scade prima e che coincide con il termine per la presentazione della dichiarazione Imu⁶.

È giusto il caso di precisare, comunque, che ai sensi dell'articolo 50, L. 449/1997, nell'esercizio della sua potestà regolamentare, il Comune può stabilire altre ipotesi di ravvedimento operoso. Pertanto, prima di procedere con l'applicazione dell'istituto agevolato in commento, è sempre buona norma verificare se il Comune abbia fatto ricorso a tale facoltà e, in caso di risposta affermativa, attenersi alle istruzioni indicate nel regolamento comunale.

Come regolarizzare l'omesso o l'insufficiente versamento Imu con il ravvedimento operoso

Affinché il ravvedimento operoso si perfezioni, oltre al tributo e alla sanzione in misura ridotta, devono essere corrisposti anche gli interessi legali con maturazione per ogni giorno di ritardo, la cui misura annuale è stabilita con apposito D.M. da adottarsi entro il mese di dicembre, con efficacia dall'anno successivo. A decorrere dal 1° gennaio 2018, il D.M. 13 dicembre 2017, pubblicato in Gazzetta Ufficiale in data 15 dicembre 2017, ha fissato nello 0,3% la misura annua del saggio legale di interesse. Per la misura del saggio legale di interesse applicabile negli anni precedenti occorre fare riferimento, invece, a quanto indicato nella tabella che segue.

Misura del tasso legale di interesse	Decorrenza	Provvedimento
0,3%	1° gennaio 2018	D.M. 13 dicembre 2017 (G.U. n. 292/2017)
0,1%	1° gennaio 2017	D.M. 7 dicembre 2016 (G.U. n. 291/2016)
0,2%	1° gennaio 2016	D.M. 11 dicembre 2015 (G.U. n. 291/2015)
0,5%	1° gennaio 2015	D.M. 11 dicembre 2014 (G.U. n. 292/2014)
1%	1° gennaio 2014	D.M. 12 dicembre 2013 (G.U. n. 292/2013)
2,5%	dal 1° gennaio 2012 al 31 dicembre 2013	D.M. 12.12.2011 (G.U. 15.12.11 n. 291)
1,5%	1° gennaio 2011	D.M. 7 dicembre 2010 (G.U. n. 292/2010)
1%	1° gennaio 2010	D.M. 4 dicembre 2009 (G.U. n. 291/2009)
3%	dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2009	D.M. 12 dicembre 2007 (G.U. n. 291/2007)
2,5%	dal 1° gennaio 2004 al 31 dicembre 2007	D.M. 1° dicembre 2003
3%	dal 1° gennaio 2002 al 31 dicembre 2003	D.M. 11 dicembre 2001
3,5%	dal 1° gennaio 2001 al 31 dicembre 2001	D.M. 11 dicembre 2000

⁶ Conseguentemente, qualora si dovesse ricorrere al ravvedimento operoso lungo per sanare l'omesso versamento del saldo Imu 2018, meglio regolarizzare la violazione entro il 30 giugno 2019, senza confidare nel termine (più lungo) del 16 dicembre 2019 (un anno dalla violazione).

Schede operative

- indicazione nella casella "anno di riferimento" dell'anno d'imposta cui si riferisce il pagamento⁹.
- indicazione nel campo "codice tributo" del codice tributo che individua il versamento.

Si riepilogano, nella seguente tabella, le possibili modalità di presentazione del modello F24, le quali sono soggette a regole differenti a seconda della tipologia di contribuente (soggetto passivo Iva o non titolare di partita Iva) che presenta la delega di pagamento.

Tipologia di contribuente	Tipologia di delega	Modello cartaceo	Servizi telematici dell'Agenzia delle entrate (F24 online, F24 web, F24 cumulativo)	Home banking o remote banking
titolari di partita Iva	versamenti con F24 senza compensazioni	no	sì	sì
	versamenti con F24 con compensazioni che non espongono un saldo pari a zero	no	sì	no
	versamenti con F24 con compensazioni che espongono un saldo pari a zero	no	sì	no
non titolari di partita Iva	versamenti con F24 con compensazioni che non espongono un saldo pari a zero	no	sì	sì
	versamenti con F24 con compensazioni che espongono un saldo pari a zero	no	sì	no
	versamenti con F24 senza compensazioni, indipendentemente dall'entità dell'importo indicato	sì	sì	sì

Esaminiamo, con alcuni esempi compilativi, le diverse modalità di esecuzione del ravvedimento operoso, tenuto conto delle possibili tempistiche entro cui può essere sanata la violazione relativa all'omesso e insufficiente versamento dell'acconto Imu.

Ravvedimento *sprint* (entro 14 giorni dalla violazione)

Per i versamenti eseguiti entro 15 giorni di ritardo dalla originaria scadenza, la sanzione irrogabile ammonta al 15% dell'imposta omessa ed è ulteriormente ridotta a un importo pari a 1/15 per ciascun giorno di ritardo. In termini numerici, la sanzione amministrativa del 15% (sanzione piena) è ridotta di 1/15 per ogni giorno di ritardo (1% giornaliero) nell'ambito dei 15 giorni dalla ordinaria scadenza¹⁰. La sanzione come sopra determinata si riduce, per effetto del ravvedimento operoso (1/10), dello 0,1% per ogni giorno di ritardo fino al quattordicesimo.

Giorni di ritardo	Sanzione ordinaria applicabile	Sanzione ridotta per effetto del ravvedimento operoso
1	1%	0,1% (1% ridotto a 1/10)
2	2%	0,2% (2% ridotto a 1/10)
3	3%	0,3% (3% ridotto a 1/10)
4	4%	0,4% (4% ridotto a 1/10)
5	5%	0,5% (5% ridotto a 1/10)
6	6%	0,6% (6% ridotto a 1/10)

⁹ Nel caso in cui sia barrata la casella "ravv." occorre indicare l'anno in cui l'imposta avrebbe dovuto essere versata.

¹⁰ Ciò significa che un versamento eseguito con un giorno di ritardo sconterà una sanzione del 1%, del 2% se i giorni di ritardo sono 2, del 5% se il ritardo è di 5 giorni fino a raggiungere il 14% in caso di versamento effettuato con 14 giorni di ritardo.

La maturazione delle perdite nelle cooperative e loro trattamento fiscale

Già con la pubblicazione della raccomandazione contabile per le società cooperative del 30 maggio 2003, la Commissione di studio del Cndcec ebbe modo di dare inizio alla produzione di una serie di approfondimenti sulle problematiche contabili connesse con la gestione del patrimonio netto delle cooperative e delle perdite in particolare. Con il lavoro attuale si vuole riprendere in considerazione e sviluppare tale tema e completarlo con quelli che sono i risvolti di natura fiscale da considerare all'interno della dichiarazione dei redditi.

Le perdite quale voce del patrimonio netto del bilancio di esercizio

Ricordato in primo luogo come nelle cooperative la variabilità del capitale sociale influenzi tutte le problematiche legate alla definizione dei valori che compongono il patrimonio netto del bilancio d'esercizio, si può confermare che anche le operazioni contabili registrate in occasione della maturazione di perdite rientrano totalmente all'interno di tale tematica.

È per tale motivo che già nella raccomandazione contabile per le società cooperative del 30 maggio 2003, della Commissione di studio del Cndcec, vennero posti quale premessa alcuni "considerato" che tuttora possono essere ripresi per individuare preliminarmente le problematiche maggiormente rilevanti in tale ambito.

È opportuno, infatti, osservare fin da subito come, in caso di maturazione di perdite d'esercizio e in assenza di prescrizioni inerenti la loro obbligatoria copertura, che siano soggette a sanzioni a fronte del relativo inadempimento, i comportamenti delle cooperative possano prescindere (e normalmente così avviene) dalla rilevazione delle problematiche connesse alla mancata copertura di perdite.

È, però, altrettanto opportuno evidenziare come, proprio in assenza delle citate prescrizioni, si possa generare a carico degli amministratori delle cooperative una serie di responsabilità assai rilevanti.

La copertura delle perdite nelle Spa e Srl

Nelle Spa e nelle Srl, la cui disciplina è presa a riferimento nelle cooperative, gli articoli 2446 e 2447, cod. civ., per le prime, e 2482-bis e 2482-ter, cod. civ., per le seconde, dettano le norme che prevedono opportuni adempimenti a fronte della riduzione del capitale sociale per oltre 1/3 a seguito di perdite d'esercizio.

Infatti, secondo il codice civile, se a seguito dell'emersione di perdite d'esercizio il capitale diminuisce di oltre 1/3, deve essere convocata quanto prima l'assemblea dei soci per gli opportuni provvedimenti. L'obbligo di convocazione ricade sugli amministratori della società e, nel caso in cui l'organo competente non adempia, tale obbligo ricadrà sul collegio sindacale. In tale assemblea deve essere presentata una relazione sulla situazione patrimoniale della società riferita a una data non anteriore a 120 giorni, corredata delle osservazioni del collegio sindacale o del revisore, a seconda dei casi. La norma indica l'obbligo di adottare gli opportuni provvedimenti, ma bisogna osservare che i provvedimenti che l'assemblea può adottare possono essere i più diversi. Si va, infatti, dalla decisione di coprire la perdita con la riduzione del capitale sociale, all'eliminazione della perdita con versamenti a fondo perduto da parte dei soci, fino alla rinuncia di eventuali crediti da essi vantati nei confronti della società o, infine, al rinvio all'esercizio successivo della perdita. Se entro l'esercizio successivo la perdita non risulta diminuita a meno di 1/3, l'assemblea ordinaria dovrà deliberare la diminuzione del capitale in rapporto alle perdite accertate. Naturalmente, non si individua alcun obbligo di copertura di perdite o di riduzione del capitale sociale se nel patrimonio netto sussistono riserve di ammontare tale da coprire le perdite maturate.

La maturazione di perdite e la loro copertura nelle cooperative

Come illustrato, nelle società di capitali, in caso di perdite che eccedono 1/3 del capitale sociale, le incombenze che ricadono sugli amministratori sono diverse e rilevanti, mentre nelle cooperative tutto ciò non è previsto. Nelle cooperative si è rilevato, infatti, come spesso la perdita del capitale sociale e la rappresentazione in bilancio di tale contingenza non abbiano comportato necessariamente l'assunzione di opportune iniziative da parte degli organi di amministrazione o di puntuali prescrizioni da parte dei collegi sindacali o, da ultimo, da parte della vigilanza istituzionale esterna.

In particolar modo, verificato che tali situazioni hanno generato a volte conseguenze delle quali le cooperative e i loro amministratori e sindaci non sono sembrati essere consapevoli, appare necessario puntualizzare ancora una volta i termini della questione, anche per richiamare l'attenzione degli operatori su una serie di possibili soluzioni che sono da ritenere, oltre che giuridicamente e contabilmente corrette, anche del tutto ragionevoli e accettabili sul piano della prassi aziendale. A tale riguardo, è necessario rilevare che l'articolo 2524, cod. civ., esprime una definizione, propria delle società cooperative, per la quale il capitale sociale è variabile e liberamente modificabile senza obblighi formali che impongano modifiche dell'atto costitutivo. Unica condizione richiesta, ma solo in sede di costituzione della società, è che la sottoscrizione di quota da parte di ciascun socio non sia di importo inferiore a 25 euro. È possibile così una prima analisi di quale funzione abbia il capitale sociale nelle cooperative a confronto con la Spa. Mentre in queste ultime il capitale sociale, ponendosi quale differenza minima positiva tra attività e passività, costituisce un'opportuna garanzia a tutela dei creditori della società, nelle cooperative il capitale sociale non assume tale significato, sia per i soci sia per i creditori. Ciò, proprio in relazione al fatto che i soci non perseguono uno scopo di lucro, bensì uno scopo mutualistico. In caso di crisi, quindi, o di insolvenza, i terzi creditori, più che sul capitale sociale, dovranno cercare una garanzia sull'intero patrimonio sociale, piuttosto che sul valore nominale del capitale sociale. *In contrapposizione a tali concetti si pone la previsione dell'articolo 2545-duodecies, cod. civ., in forza del quale "la società cooperativa si scioglie per le cause indicate nell'articolo 2484 cod. civ., escluso il n. 4, nonché per la perdita del capitale sociale".*

Sembrerebbe, quindi, che affinché assuma rilevanza, la perdita del capitale nelle cooperative debba intendersi totale: cioè sino a che la perdita del capitale è parziale, non può darsi luogo al disposto del richiamato articolo 2545-duodecies, cod. civ., e nulla sembra opporsi all'ipotesi che, successivamente alla fase di costituzione della cooperativa, ciascun socio possa avere una quota di valore inferiore al valore minimo obbligatorio previsto dalla legge in sede di costituzione della cooperativa (25 euro). A base di tutto ciò si pone la considerazione che nelle cooperative le grandezze appena ricordate, oltre a essere tutte potenzialmente variabili, appaiono anche direttamente conseguenti alla medesima serie di considerazioni che seguono. Come risaputo, nelle cooperative l'incremento o la diminuzione del numero dei soci non è causa di modificazione dell'atto costitutivo (articolo 2524, comma 1, cod. civ.). A sua volta, il capitale sociale della cooperativa non è determinato in un ammontare prestabilito (articolo 2524, comma 2, cod. civ.) ed è liberamente assoggettabile a variazioni senza dover rispettare obblighi formali che comportino alcuna modifica dell'atto costitutivo medesimo. L'unica condizione richiesta, come già detto, si pone in fase di costituzione della società e consiste nel fatto che ciascun socio sottoscriva una quota di importo non inferiore a 25 euro.

Si perviene, così, alla conclusione appena evidenziata. In una cooperativa la vera garanzia per i terzi non è rappresentata dal capitale sociale, bensì dalle riserve accantonate ed è lo sviluppo del loro accantonamento che permette di comprendere come, negli anni, si è sviluppata la gestione della cooperativa e quanto questa possa essere affidabile.

Conseguentemente, solo nel caso in cui si rilevi una presenza di riserve, si sarà in grado di valutare l'effettiva capacità della cooperativa di incrementare il proprio patrimonio netto attraverso la destinazione del risultato positivo delle successive gestioni, con la conseguenza che solo avendo riguardo a tale grandezza i terzi potranno individuare una prima e importante garanzia dei loro crediti. Sviluppate le considerazioni che precedono, appare opportuno prendere in considera-

zione le varie modalità di copertura delle perdite, ribadendo una volta di più che, fintanto che le perdite non incidono sul capitale sociale fino ad annullarlo, non si verifica la fattispecie indicata nell'articolo 2545-*duodecies*, cod. civ., ed è consentito non procedere allo scioglimento della cooperativa. Laddove, invece, tale condizione si generi, anche nelle cooperative, l'assemblea, convocata dagli amministratori a seguito del verificarsi di una causa di scioglimento, è chiamata a deliberare sullo scioglimento stesso o, in caso contrario, a chiedere ai soci di ristabilire il normale stato di funzionamento, attraverso un aumento di capitale volontariamente sottoscritto e versato dai soci, con il quale sanare le cause di scioglimento e procedere alla copertura delle perdite che hanno annullato il capitale sociale. Alternativamente, nel caso in cui nel patrimonio della cooperativa fossero presenti valori di riserva, anche indivisibile, questi potranno essere utilizzati per procedere alla copertura delle perdite. In sede di assemblea di approvazione del bilancio di esercizio che chiude in perdita, quindi, l'assemblea potrà deliberare di procedere a tale applicazione delle riserve per poter continuare l'ordinaria attività della cooperativa. Diretta conseguenza di tale deliberazione consisterà nel fatto che, nel caso in cui negli esercizi successivi si matureranno utili, questi, come anche eventuali ristorni, non potranno essere distribuiti fintanto che le riserve indivisibili utilizzate per la copertura di perdite non verranno ricostituite.

La mancata copertura delle perdite e la responsabilità degli amministratori

Nel caso in cui le perdite maturate da una cooperativa venissero riportate per più periodi all'esercizio successivo, non essendoci disponibilità di riserve, né essendo il capitale sociale disponibile sufficiente alla loro copertura, e non essendo i soci intervenuti con nuovo apporto di fondi (eventi tutt'altro che infrequenti), appare lecito chiedersi con quali risorse la cooperativa continui la propria attività. In genere, le fonti di finanziamento sono 2: il credito bancario e il credito da fornitori.

Nel primo caso, il credito bancario si attiva di solito dopo un attento esame dei conti e dei bilanci. Ne segue che l'eventuale banca creditrice sarà sempre cosciente del possibile stato di sofferenza vissuto dalla cooperativa.

Nel secondo caso, invece, risulta assai raro che i fornitori siano al corrente dello stato di sofferenza della cooperativa, soprattutto se il rapporto di fornitura è iniziato in tempi precedenti. È altrettanto raro che la cooperativa informi i fornitori della propria situazione in perdita, che potrebbe sfociare anche nello stato di insolvenza.

Come facilmente comprensibile, in tale situazione la responsabilità degli amministratori è di particolare rilievo, avendo posto in essere operazioni con un alto livello di rischio, che si potrebbero riflettere direttamente sui fornitori, tenuto conto per di più della frequente sottocapitalizzazione della cooperativa medesima.

La copertura delle perdite apparirebbe quindi sempre obbligatoria, sia nel caso in cui ve ne fossero i presupposti, sia nel caso in cui si dovessero chiamare i soci ad assumersene l'onere. Non apparirebbe corretta, quindi, anche in assenza di esplicite disposizioni in merito, la pratica del loro ripetuto rinvio all'esercizio successivo, sia al fine di offrire una rappresentazione corretta della situazione patrimoniale, sia al fine di evitare che nel patrimonio sociale coesistano ingiustificatamente poste positive e poste negative, che si vengano a compensare automaticamente, sia al fine di evitare responsabilità potenzialmente rilevanti in capo agli amministratori. Conclusa in tal modo la trattazione delle problematiche di natura civilistica inerenti gli effetti sul capitale sociale provocati dalla maturazione di perdite, rimane aperta un'ultima questione.

È corretto che nelle cooperative, successivamente all'iniziale costituzione, si possa avere un capitale sociale pro-quota inferiore a 25 euro?

Le disposizioni del codice civile e delle leggi speciali nulla dicono al riguardo, per cui l'unica voce che si è alzata in merito rimane quella del Cndcec, che nella raccomandazione del 30 maggio 2003 espresse il parere che il capitale sociale della cooperativa, e quindi anche la quota individuale di ciascun socio, non possa scendere, anche a seguito di perdite, al di sotto del corrispondente valore minimo di costituzione.

Il trattamento fiscale delle perdite e la loro riportabilità ai periodi d'imposta successivi

Venendo ora al trattamento fiscale delle perdite di bilancio delle cooperative, potremo osservare che non necessariamente a una perdita di bilancio potrà coincidere una perdita in ambito tributario.

Per tale motivo, si avrà una perdita fiscale quando nel calcolo del reddito d'impresa i ricavi e i proventi imponibili saranno minori di tutti i costi e oneri deducibili. In relazione a ciò, l'eventuale maturazione di una perdita fiscale trova la propria compensazione con successivi redditi d'impresa maturati dalla cooperativa ai sensi dell'articolo 84, Tuir, che detta la disciplina della compensazione fra redditi e perdite maturati dai soggetti Ires, fra i quali rientrano anche le cooperative. Come facilmente comprensibile, il confronto fra redditi e perdite si sviluppa in periodi d'imposta successivi.

Per tale motivo, assume un grande rilievo il tema della riportabilità delle perdite in ambito fiscale. Anche tale specifica materia trova la propria trattazione nel citato articolo 84, Tuir, ed è stata soggetta a importanti cambiamenti nel corso del tempo, trovando una sua ultima definizione nel D.L. 98/2011, che ha disposto un generale e illimitato riporto delle perdite, anche se differenziato fra i primi 3 periodi d'imposta della società e quelli successivi a partire dal quarto. Nei primi 3 periodi, infatti, le perdite fiscali sono compensabili con l'intero reddito imponibile dell'esercizio, mentre tale compensazione avviene nella misura dell'80% del reddito imponibile dal quarto esercizio in poi.

Al riguardo, assume particolare rilievo la circolare n. 25/E/2012, all'interno della quale viene specificato che *"ai fini del calcolo del limite forfetario dell'ottanta per cento, la norma fa esplicito riferimento al reddito imponibile"*.

Per tale motivo, e in relazione al calcolo della percentuale indicata, le perdite possono essere utilizzate nella loro interezza e senza tener conto di alcuna precedenza temporale, fino a concorrenza del reddito imponibile maturato.

Come già indicato, la disciplina descritta è di carattere generale e vale per tutti i soggetti cui si applicano le regole del reddito d'impresa. Per tale motivo è applicabile anche alle cooperative, per le quali, però, maturando nella generalità dei casi quote di reddito esente o non imponibile, si prenderà in considerazione solamente la quota di utili imponibile e non anche le quote di risultato esente (ad esempio utili e ristorni) che si generano esercizio dopo esercizio. Conseguentemente, la perdita riportabile in diminuzione del reddito verrà indicata direttamente al netto delle quote di reddito esente precedentemente maturate, a far data dal 2006 (articolo 1, comma 73, L. 296/2006), e in particolare si farà riferimento alle agevolazioni ex articolo 12, L. 904/1977, dovendosi richiamare il dettato dell'articolo 84, Tuir, che nel testo vigente recita la formula di quanto appena indicato: *"Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti."*

Conclusivamente, a parere dell'Agenzia delle entrate, gli utili che non concorrono alla formazione del reddito, che corrispondono alla quota di perdita non riportabile, potranno essere memorizzati in un prospetto extra dichiarazione, da poter offrire, per quadratura, a fronte di una qualunque richiesta dell'Amministrazione finanziaria.

Riferimenti normativi

articoli 2446 e 2447, 2482-bis e 2482-ter, 2524, 2545-duodecies, cod. civ.

articolo 84, Tuir

articolo 1, comma 73, L. 296/2006

Semplificati e regime di cassa: le rimanenze di fine anno

I contribuenti in regime semplificato, che dal 2017 applicano il criterio di determinazione del reddito per cassa, hanno incontrato numerose difficoltà nella gestione delle rimanenze finali, non più rilevanti se non (come costi) nel primo periodo di applicazione del nuovo regime. L'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti nel corso di Forum organizzati con la stampa specializzata, certamente interessanti per quanto attiene la rilevanza fiscale delle rimanenze nel caso di passaggio dal regime contabile semplificato a quello ordinario.

La problematica più insidiosa che riguarda l'applicazione del criterio di cassa ai contribuenti in regime di contabilità semplificata è, probabilmente, quella che attiene alle rimanenze; come noto, infatti, tale voce perde qualsiasi rilevanza nella determinazione del reddito, fatto salvo nel primo anno di applicazione del regime, qualora il contribuente provenga dal criterio di competenza¹. Il fatto che l'intero valore delle rimanenze finali (quelle evocate dal Tuir agli articoli 92, 93 e 94, come precisato dall'Agenzia delle entrate) del periodo 2016² si consideri come componente di costo nella determinazione del reddito del periodo 2017, può avere determinato degli "scompenzi" nel valore dell'imponibile fiscale e del risultato civilistico. In particolare:

- sul versante fiscale potrebbe essersi determinata una perdita che, come noto, è utilizzabile unicamente per abbattere redditi di altra natura posseduti dal contribuente e non può essere riportata in avanti nel tempo. Così, ad esempio, se si fosse evidenziata una perdita fiscale di 100.000 euro in capo a un contribuente con una aliquota media del 30%, il meccanismo determina una doppia imposizione pari a 30.000 euro³;
- sul versante civile, inoltre, le performance esposte al sistema bancario, ad esempio, rischiano di peggiorare il merito creditizio dell'impresa, se con correttezza spiegate agli istituti di credito e da queste comprese a dispetto delle risultanze documentali⁴.

A tale problema non si è riusciti a porre alcun rimedio normativo, per presunte ragioni di gettito⁵. Oltre a quanto esposto, il nuovo meccanismo può generare anche altre problematiche; in particolare, una difficoltà nel caso del passaggio dal regime semplificato a quello ordinario e, in aggiunta, un necessario raccordo con la materia degli studi di settore. A tali ultime 2 questioni si è dato risposta nel corso dei Forum organizzati tra l'Agenzia delle entrate e la stampa specializzata nel corso del mese di maggio⁶; le indicazioni, ovviamente, rappresentano solo dei chiarimenti informali ma contribuiscono al possibile sviluppo di un ragionamento che si ritiene corretto dal punto di vista del sistema tributario.

Il passaggio alla contabilità ordinaria e la rilevanza delle rimanenze

Chiarito il fatto che l'avvio dell'applicazione del regime di cassa determina evidenti scompenzi per i soggetti con una dote di rimanenze elevate, restavano da chiarire gli effetti fiscali del passaggio inverso.

¹ Pertanto, la problematica si è applicata in modo diffuso sul periodo 2017 ma, in linea di principio, può riguardare anche le annualità future.

² Per comodità di ragionamento ci concentriamo su quanto accaduto nel primo anno di diffusa applicazione del regime.

³ Infatti, se la perdita fiscale non può essere recuperata per abbattere gli imponibili futuri, significa che i successivi ricavi che si produrranno dalla vendita dei beni in giacenza non potranno trovare alcun abbattimento per i costi di acquisto dei beni a esse correlati. Da qui, il riscontro della doppia imposizione; si badi che non si vuole intendere che la norma sia in contrasto con i principi dell'ordinamento tributario, ma semplicemente che l'avvio del nuovo regime senza una attenta considerazione di tale circostanza ha rappresentato una sorta di "imperdonabile leggerezza".

⁴ Nella documentazione richiesta per gli affidamenti, come noto, certamente è presente la dichiarazione dei redditi, dalla quale potrebbe emergere un risultato negativo o fortemente compresso per effetto della mancata considerazione delle rimanenze finali del 2017. Come più oltre dettagliato, tuttavia, esiste uno spiraglio nel rigo RG38, oggetto di commento al successivo paragrafo.

⁵ Anche su tale aspetto le riflessioni che si possono svolgere non portano a risultati univoci. Vero è che, per il futuro, tutte le perdite fiscali non riportabili determineranno un introito nelle casse dell'Erario, ma non si può nascondere che in sede di saldo 2017 e acconto 2018 vi sarà un "vuoto" che andrà a incidere nell'immediato sui conti pubblici. I riflessi, peraltro, si avranno anche sul versante previdenziale.

⁶ In particolare, si vedano le risposte rilasciate dall'Agenzia delle entrate e pubblicate sul Sole 24Ore del 25 maggio 2018, alla pagina 24.

Cosa accade, cioè, qualora un contribuente decida di (o sia obbligato a) transitare al regime di contabilità ordinaria provenendo dal regime semplificato per cassa?

Il problema può evidenziarsi solo a decorrere dal 2018, poiché è necessario evidenziare un passato di applicazione del regime.

Le ipotesi di innesco sono molteplici; si provi a pensare a un incremento dei ricavi oltre le soglie, piuttosto che alla decisione di una Snc di trasformarsi in Srl, oppure ancora all'ipotesi di conferimento di una ditta individuale in una società di capitali, ovvero ancora a una donazione di azienda con decisione di assumere il regime contabile ordinario per l'avente causa.

Tutte casistiche che paiono assolutamente ricorrenti. Posto che il passaggio alla contabilità ordinaria impone la redazione di un inventario iniziale, necessario per l'apertura dei conti a livello di contabilità generale, risulta indispensabile rilevare anche i valori del magazzino, che dovranno essere appostati nelle attività. Tali valori, ovviamente, non potranno trovare riconoscimento fiscale, essendo il costo già stato integralmente dedotto in costanza di applicazione del regime per cassa⁷; ma, giunti alla data di chiusura del primo esercizio, si dovranno rilevare le rimanenze finali che – invece – risultano fiscalmente rilevanti. In ipotesi (teorica) di invarianza di quantità e valori del magazzino, ciò determinerebbe una sorta di doppia imposizione; questo era il problema sottoposto ai tecnici dell'Agenzia delle entrate durante il Forum.

La situazione presentata era la seguente:

2017	Regime contabile	semplificato
	Criterio	cassa
	Rimanenze finali	acquistate e pagate nel 2017 per 45.000 euro non rilevanti come rimanenze finali
2018	Regime contabile	ordinario
	Criterio	competenza
	Esistenze iniziali	valore contabile: 45.000 valore fiscale: 0

L'Agenzia delle entrate⁸ rammenta come sia già stato precisato che, nel caso di passaggio dal nuovo regime di contabilità semplificata al regime di contabilità ordinaria:

- le rimanenze di merci, il cui costo è stato già dedotto in costanza di applicazione del regime di cassa, non dovranno assumere rilevanza come esistenze iniziali al momento della fuoriuscita dal regime semplificato⁹;
- le rimanenze di merci, il cui costo non sia già stato dedotto in costanza di applicazione del regime di cassa¹⁰, assumeranno ordinaria rilevanza come esistenze iniziali e si applicheranno le ordinarie regole di competenza previste dal Tuir¹¹.

Tornando al caso di specie, poi, l'Agenzia delle entrate aggiunge che:

- il soggetto in questione dovrà inserire il valore delle rimanenze al 1° gennaio 2018 nell'apposito "prospetto delle attività e passività" di cui all'articolo 1, D.P.R. 126/2003;
- le rimanenze non assumeranno rilievo fiscale, sottintendendo che tale affermazione sia riferita al costo che si genera – contabilmente – girocontando la voce dell'attivo patrimoniale al Conto economico.

Sino qui, potremmo dire, nulla di nuovo.

Viceversa, la più rilevante e attesa informazione si ha nel prosieguo, quando si afferma che "*le medesime rimanenze non assumeranno rilievo fiscale neppure alla fine del 2018*".

Pertanto, accadrà quanto segue:

- nell'attivo di Stato patrimoniale si avrà una voce di rimanenze pari a 45.000 euro;
- tali rimanenze dovranno essere imputate a Conto economico, come esistenze iniziali, sempre

⁷ Diversamente, si produrrebbe un'indebita doppia deduzione.

⁸ § 4.2 della circolare n. 11/E/2017.

⁹ E questa affermazione è coerente, come anticipato, per evitare una doppia deduzione.

¹⁰ E ciò può accadere, ad esempio, per coloro che applicano il regime di cassa "puro", verificando gli effettivi incassi e pagamenti.

¹¹ E anche ciò è coerente, per evitare una doppia imposizione.

per 45.000 euro, al 1° gennaio 2018; tale voce non è fiscalmente rilevante e, pertanto, dovrà essere oggetto di una variazione in aumento nel quadro RF della dichiarazione dei redditi;

- al 31 dicembre 2018, ipotizzando che il magazzino sia rimasto inalterato rispetto alla situazione del 1° gennaio 2018, si rileveranno le rimanenze finali a Stato patrimoniale e a Conto economico; tale ultimo provento, però, può essere considerato come irrilevante¹² e, per conseguenza, dovrà essere fatto oggetto di una variazione in diminuzione nel quadro RF della dichiarazione dei redditi.

Per completare il ragionamento, restando ancorati all'esempio di cui sopra, si può anche aggiungere che:

- ove parte del magazzino fosse stato venduto nel corso dell'anno e residuassero solo 30.000 euro di rimanenze¹³, la variazione in diminuzione dovrà essere stanziata solo per tale importo;
- ove il magazzino fosse incrementato di 15.000 euro (raggiungendo, così, un complessivo valore di 60.000 euro), l'importo della variazione in diminuzione dovrà essere effettuata sempre solo per 45.000 euro.

In pratica, aggiungono i tecnici dell'Agenzia delle entrate, si avrà un "disallineamento" di valori (civili e fiscali) che perdurerà fintantoché le rimanenze al 31 dicembre 2017 sono presenti nel magazzino dell'impresa.

Nulla in più viene precisato, ma sembra di poter aggiungere che si renda necessaria la compilazione del quadro RV della dichiarazione, al fine di effettuare un monitoraggio di tale disallineamento; ovviamente si tratterà di una "sorveglianza" limitata a un valore numerico, anche se il contribuente dovrà spingersi (si ritiene) a "fotografare" con precisione la situazione in modo qualitativo e quantitativo¹⁴.

Le rimanenze dei semplificati e gli studi di settore

La platea dei soggetti che applicano la contabilità semplificata è quella che, probabilmente, popola con maggiore frequenza il gruppo dei contribuenti assoggettati agli studi di settore.

Pertanto, era legittimo il dubbio sorto - prima della emanazione definitiva dei modelli dichiarativi - in merito alle modalità di funzionamento dell'algoritmo di Gerico, fortemente ancorato al valore del magazzino, sia per quanto attiene il calcolo dei ricavi congrui, sia per l'aspetto degli indicatori. Le perplessità sono state fugate con l'introduzione di un obbligo - a ben vedere normativamente non pienamente presente - di indicazione del valore del magazzino all'interno del quadro di determinazione del reddito (nuovo rigo RG38); tale valore, pertanto, potrà essere utilizzato in modo "legittimo" per la determinazione della posizione di congruità e coerenza del contribuente.

RG38 Rimanenze finali	Insussistenza rimanenze	Art. 92	Art. 93	Art. 94
	1	2	3	4
		,00	,00	,00

In definitiva, le informazioni sono lineari, nel richiedere:

- la barratura della casella 1, nel caso di assenza di rimanenze¹⁵;
- la distinzione del valore complessivo delle rimanenze, separate tra le 3 ipotesi menzionate dal Tuir (ovviamente, la più frequente sarà quella dell'articolo 92, Tuir con le ulteriori ipotesi che assumono valore decrescente).

Per l'indicazione di tali valori, ci si limita a rilevare come sia richiesta (in relazione alle 3 differenti fattispecie), le rimanenze finali del periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione relative a materie prime e sussidiarie, semilavorati, merci e prodotti finiti nonché ai prodotti in corso di lavorazione e ai servizi di durata non ultrannuale; identicamente per le altre 2 tipologie di rimanenze. Il valore indicato, allora, dovrà presumibilmente risultare da qualche annotazione extracontabile

¹² Sempre che le indicazioni del *Forum* vengano cristallizzate in un documento di prassi ufficiale.

¹³ Sempre riferite alle medesime merci già in rimanenza nel regime semplificato per cassa.

¹⁴ Probabilmente con apposite indicazioni all'interno dell'inventario di fine anno. Al riguardo, peraltro, si noti che nulla è stato più chiarito in merito all'obbligo di compilazione e conservazione dell'inventario stesso; tuttavia, per quanto esposto al successivo paragrafo pare potersi affermare che un obbligo sia stato implicitamente riconosciuto.

¹⁵ Tale informazione, a parere di chi scrive, risulta altamente significativa nel determinare un indiretto contrasto a fenomeni non consoni di "sparizione" del magazzino, ipotizzati in occasione del passaggio al regime di cassa da parte dei contribuenti semplificati.

eseguita dal soggetto; da qui, quanto accennato nelle note precedenti, si può ricavare un'opportunità (se non si vuole chiamarlo obbligo) di compilazione dell'inventario del magazzino.

Il motivo della richiesta è chiaro: creare un raccordo con gli studi di settore, consentire il funzionamento di Gerico e fornire all'Amministrazione finanziaria un parametro per i controlli.

La richiesta di tali informazioni ha suscitato alcuni dubbi, che potremmo così riassumere:

- il dato da indicare negli studi di settore relativo alle rimanenze iniziali e finali interessa tutti i contribuenti esercenti attività d'impresa in regime semplificato compresi quelli che optano per il regime del registrato Iva (articolo 18, comma 5, D.P.R. 600/1973)?
- il dato relativo alle rimanenze finali (sia negli studi di settore che nel rigo RG38 in dichiarazione dei redditi) è quello effettivo (merci presenti in magazzino al 31 dicembre 2017) ovvero solo quello rilevante ai fini fiscali¹⁶?

Per rispondere a tali interrogativi, l'Agenzia delle entrate evoca la Nota tecnica e metodologica relativa agli *"Interventi correttivi per le imprese con determinazione del reddito per cassa negli studi di settore per il periodo di imposta 2017"* approvata con il decreto del Mef 23 marzo 2018.

Il citato documento prevede che *"gli esercenti attività di impresa in regime di contabilità semplificata dichiarino anche il valore delle esistenze iniziali e delle esistenze finali di magazzino"*; eventuali esclusioni sono citate, in relazione ai soggetti che hanno optato per il metodo della registrazione, sono riferite alla sola applicazione dei *"correttivi di cassa"* ai fini dell'analisi di congruità e di coerenza. Anche nelle istruzioni del quadro F dei modelli per gli studi di settore è previsto che i contribuenti che applicano il regime di contabilità semplificata devono indicare i dati relativi alle esistenze iniziali (F06, F09, F12, F38) e alle rimanenze finali di magazzino (F07, F10, F13)¹⁷.

Con riferimento al dato relativo alle rimanenze finali, pertanto, va indicato il valore effettivo delle merci presenti in magazzino al 31 dicembre 2017:

- ottenuto valorizzando le quantità fisiche presenti in magazzino al 31 dicembre, con il corrispondente costo di acquisto (per gli esercenti attività di commercio al minuto è altresì possibile valutare le rimanenze delle merci con il metodo del prezzo al dettaglio);
- da quantificarsi con le regole dettate dagli articoli 92 e 93, Tuir;
- da determinarsi in via extracontabile, con riguardo all'effettiva consistenza del magazzino, indipendentemente dall'avvenuta o non avvenuta manifestazione finanziaria del costo.

Concludendo con le indicazioni, l'Agenzia delle entrate precisa anche le modalità di compilazione del rigo RG38 del modello redditi, confermando una stranezza assoluta: la dichiarazione deve esporre dei dati indicati nel modello studi e non viceversa, come dovrebbe essere secondo logica. Comunque, la compilazione del rigo RG38:

- interessa tutti i contribuenti in regime di contabilità semplificata, indipendentemente dall'opzione per il regime del registrato Iva di cui all'articolo 18, comma 5, D.P.R. 600/1973;
- richiede l'indicazione dei medesimi dati previsti per i modelli degli studi di settore¹⁸.

Così facendo, sembra addirittura legittimarsi l'idea che un soggetto escluso dalla compilazione degli studi di settore non debba compilare tale rigo; ma, onestamente, tale conclusione non appare né logica né conforme alle esigenze di controllo dell'Amministrazione finanziaria, oltre che non del tutto conforme alle istruzioni ufficiali per la compilazione della dichiarazione dei redditi.

Riferimenti normativi

articoli 92, 93 e 94, Tuir

articolo 1, D.P.R. 126/2003

articolo 18, comma 5, D.P.R. 600/1973

¹⁶ Si pensi, ad esempio, al caso di una fattura datata 31 dicembre 2017, non dedotta come costo perché non pagata, ma ugualmente di proprietà dell'impresa.

¹⁷ Si conferma, dunque, come non sia previsto alcun riferimento a eventuali differenze di compilazione per i soggetti che, ai fini contabili, hanno effettuato l'opzione di cui all'articolo 18, comma 5, D.P.R. 600/1973 (cosiddetto regime del registrato Iva); pertanto, anche tali soggetti devono indicare il dato relativo alle rimanenze iniziali e finali nei modelli di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

¹⁸ In colonna 2 del rigo RG38 indicare la somma degli importi indicati ai righe F10 e F13 del modello degli studi di settore, mentre in colonna 3 indicare la somma presente nella colonna 1 del rigo F07 del modello degli studi di settore.

Iper ammortamento: novità del Decreto Dignità

Con l'articolo 7 del recente D.L. 87/2018 (c.d. "Decreto Dignità", convertito in L. 96/2018) sono state apportate importanti modifiche alla disciplina agevolativa dell'iper ammortamento. Le novità riguardano l'introduzione di due ipotesi di recupero dell'agevolazione già dedotta dall'impresa, e in particolare riguardanti l'allocatione del bene presso strutture produttive situate all'estero, nonché in caso di cessione a titolo oneroso nel corso del periodo di ammortamento. La norma prevede tuttavia la possibilità di evitare la decadenza (con conseguente recupero dell'agevolazione già dedotta) nel caso in cui l'impresa proceda alla sostituzione del bene ceduto con altro avente i medesimi requisiti "Industria 4.0" (come già previsto dai commi 35 e 36, L. 205/2017 non modificati dal Decreto Dignità). Nessuna modifica è stata invece inserita nella disciplina del super ammortamento.

Premessa

Prima di entrare nel merito delle novità inserite dal Decreto Dignità, è bene ricordare che l'articolo 1, commi 29 e 30, Legge di Bilancio 2018 (L. 205/2017), ha disposto la proroga delle agevolazioni del super e dell'iper ammortamento (originariamente introdotte dalla L. 232/2016) anche agli investimenti effettuati fino al 31 dicembre 2018. Tuttavia, mentre per l'iper ammortamento si tratta di una mera proroga di quanto già previsto per gli investimenti effettuati nel 2017, per il super ammortamento il Legislatore ha previsto alcune modifiche. Inoltre, al fine di evitare "intasamenti" nelle consegne di beni nelle prossimità della fine del 2018, il Legislatore consente di fruire delle agevolazioni anche per le consegne che avverranno nel corso del 2019, e in particolare:

- fino al 30 giugno 2019, per quanto riguarda la fruizione del super ammortamento;
- fino al 31 dicembre 2019 per quanto concerne l'iper ammortamento.

In entrambi i casi, tuttavia, la norma richiede che entro il 31 dicembre 2018 il contribuente abbia pagato un acconto almeno pari al 20% del prezzo pattuito e abbia ottenuto la conferma dell'ordine da parte del fornitore.

Oltre alla già descritta proroga, il Legislatore ha altresì introdotto (commi 35 e 36), limitatamente all'iper ammortamento, un nuovo meccanismo che consente di continuare a dedurre le quote del 150% anche successivamente alla cessione del bene, laddove l'impresa acquisti un nuovo bene strumentale avente le caratteristiche "Industria 4.0". Lo spirito della norma è quello di consentire alle imprese che hanno posto in essere investimenti agevolabili (spesso di rilevante importo) di non cessare l'agevolazione in caso di vendita del bene (magari resasi necessaria per esigenze tecnologiche) con contestuale acquisto di un bene avente le medesime caratteristiche tecnologiche.

Iper ammortamento

La Legge di Bilancio 2017 (L. 232/2016) ha introdotto la possibilità, per i soli titolari di reddito d'impresa (esclusi, quindi, gli esercenti arti e professioni)¹, di maggiorare il costo di acquisizione in via "rafforzata" (in misura pari al 150%) per gli investimenti effettuati (a titolo di proprietà, locazione finanziaria, ovvero tramite appalto o in economia):

- in beni materiali strumentali nuovi funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave "Industria 4.0";
- I beni agevolabili con la maggiorazione rafforzata del 150% sono elencati nell'allegato A an-

¹ Possono, quindi, beneficiare dell'agevolazione di cui trattasi i contribuenti titolari di reddito d'impresa a nulla rilevando, ai fini della fruibilità della maggiorazione del 150%, il regime contabile adottato (ordinario o semplificato), la natura giuridica, le dimensioni e il settore produttivo di appartenenza. La maggiorazione del 150% può essere fruita sia dalle imprese residenti in Italia che dalle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, nonché dagli enti non commerciali con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata (circolare n. 23/E/2016).

nesso alla L. 232/2016 ("Beni funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello "Industria 4.0") e sono raggruppabili in 3 categorie:

1. beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti;
 2. sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità;
 3. dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica "4.0".
- dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2017, ovvero entro il maggior termine del 30 settembre 2018 purché, entro lo scorso 31 dicembre 2017, il relativo ordine sia stato accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione del cespite ammortizzabile.

Proroga della disciplina dell'iper ammortamento per il 2018

La Legge di Bilancio 2018 (L. 205/2017) dispone, ora, che la disciplina degli iper ammortamenti si applichi anche agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi (funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave "Industria 4.0") effettuati entro 31 dicembre 2018, ivi compresi quelli effettuati entro il 31 dicembre 2019, a condizione che entro il 31 dicembre 2018 sia stato pagato un acconto almeno del 20% e che l'ordine sia stato confermato.

In buona sostanza, a differenza di quanto previsto per il super ammortamento, la proroga dell'iper ammortamento è una replica del meccanismo già previsto per gli investimenti eseguiti nel corso del 2017. Peraltro, nessuna modifica alla misura dell'agevolazione è stata disposta dalla Legge di Bilancio 2018, con l'effetto che la maggiorazione rimane confermata in misura pari al 150% del costo dell'investimento agevolabile.

Estensione temporale dell'iper ammortamento al 31 dicembre 2019

In relazione agli investimenti che possono beneficiare dell'estensione temporale dell'iper ammortamento al nuovo termine del 31 dicembre 2019, la verifica della sussistenza delle due condizioni richiamate (accettazione dell'ordine e pagamento di acconti per almeno il 20% del costo di acquisizione entro il 31 dicembre 2018) risulta essere relativamente semplice per i beni acquisiti in proprietà: per i beni acquisiti tramite *leasing*, così come per quelli realizzati mediante contratto di appalto o in economia, la verifica delle richiamate due condizioni risulta essere, invece, meno immediata.

Prassi dell'Agenzia delle entrate

In merito al funzionamento dell'iper ammortamento, numerosi sono i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate, in primo luogo con la corposa circolare n. 4/E/2017 in cui sono stati illustrati i requisiti oggettivi e il meccanismo di funzionamento dell'agevolazione. Tuttavia, assumono particolare interesse anche i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate nel corso di Telefisco 2018 soprattutto per quanto riguarda la norma, introdotta dalla L. 205/2017 in merito all'ipotesi di cessione del bene e riacquisto nello stesso periodo d'imposta di altro bene avente analoghe caratteristiche. Tali chiarimenti assumono rilievo anche in relazione alle novità introdotte dal D.L. 87/2018. Più precisamente l'articolo 1, commi 35 e 36, L. 205/2017, hanno introdotto un meccanismo volto a consentire alle imprese di proseguire nella deduzione dell'iper ammortamento pari al 150% anche successivamente alla cessione del bene. Come noto, infatti, la deduzione dell'iper ammortamento, essendo una sorta di "appendice" dell'ammortamento, da fruire extra contabilmente con una variazione in diminuzione nel quadro RF del modello Redditi, cessa in caso di vendita del bene,

² Si rammenta che la L. 123/2017 (di conversione del D.L. 91/2017) ha disposto la proroga al 30 settembre 2018 (in luogo della scadenza del 30 giugno 2018 originariamente fissata dalla Legge di Bilancio 2017) del termine per perfezionare gli investimenti che possono accedere all'agevolazione dell'iper ammortamento.

fermo restando che per le quote già fruite non esiste alcun meccanismo di ricattura delle stesse. Tuttavia, proprio per evitare che un'impresa, magari costretta a sostituire un bene in periodo d'imposta in cui non sarà più possibile fruire dell'agevolazione, perda il beneficio, è stato previsto che la sostituzione con un altro bene non determina alcuna decadenza a condizione che:

- la sostituzione avvenga con un bene avente le caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle stabilite dall'allegato A alla Legge di Bilancio 2017 (e quindi "Industria 4.0");
- l'effettuazione del nuovo investimento, le caratteristiche del bene e l'interconnessione siano verificate nello stesso periodo d'imposta in cui è avvenuta la cessione.

Risulta evidente che la necessità anche dell'interconnessione nel medesimo periodo d'imposta in cui avviene la sostituzione del bene può comportare alcune difficoltà soprattutto per quelle sostituzioni, non programmate, che avvengono verso la fine del periodo d'imposta. Tra l'altro, l'Agenzia delle entrate nel corso di Telefisco ha precisato che il meccanismo in questione spetterebbe anche per i beni ammortizzabili acquisiti nel biennio 2016-2017 e sostituiti nel corso del 2018. In merito a tale precisazione, tuttavia, si segnala in primo luogo che per gli investimenti eseguiti nel 2016 non era prevista alcuna agevolazione (salvo il super ammortamento per il quale non è tuttavia previsto alcun meccanismo analogo), e in secondo luogo che se la sostituzione avviene nel 2018 parrebbe più corretto applicare l'iper ammortamento sul nuovo bene acquistato in sostituzione di quello ceduto. Infatti, il meccanismo introdotto dalla Legge di Bilancio 2018 intende non penalizzare quelle imprese che procedono alla sostituzione di beni agevolati nel corso di periodi d'imposta in cui l'agevolazione non sarà più fruibile, mentre se tale sostituzione avviene nel corso di un periodo agevolato non vi è necessità di alcun "aiuto" da parte del Legislatore trattandosi di un intervallo temporale in cui è ancora possibile fruire dell'agevolazione stessa con un nuovo acquisto.

Calcolo dell'iper in caso di sostituzione del bene

Dopo aver illustrato le condizioni per poter continuare a fruire dell'agevolazione, l'Agenzia delle entrate fornisce anche degli esempi pratici per il calcolo dell'agevolazione a seguito della sostituzione del bene, poiché l'obiettivo della norma è quello di consentire all'impresa di continuare la deduzione dell'iper ammortamento sul "vecchio" bene. In tal senso, è quindi necessario distinguere 2 ipotesi:

- il costo del bene nuovo è superiore a quello sostenuto per l'acquisto di quello precedente. In tal caso, l'avvenuta sostituzione è di fatto "neutra" nel calcolo dell'iper ammortamento poiché lo stesso continuerebbe a essere fruito nella stessa misura spettante in assenza della cessione;
- il costo del bene nuovo è inferiore a quello sostenuto per l'originario investimento, nel qual caso l'agevolazione deve essere riproporzionata in base al costo sostenuto per il nuovo investimento. Trattasi, tuttavia, della continuazione dell'iper ammortamento sul "vecchio" bene, sia pure ricalcolato in funzione del costo del nuovo investimento

ESEMPIO 1

La società Alfa Srl ha acquistato un bene del costo di 1.000, aliquota di ammortamento 20%, iper ammortamento spettante pari a 1.500, di cui 750 già fruito. Il bene è sostituito con altro bene del costo di 1.200, aliquota di ammortamento 20%, iper ammortamento "teorico" 1.800 ($1.200 \times 150\%$). In tal caso, l'impresa può continuare a dedurre l'iper ammortamento residuo pari a 750 euro in quanto trova capienza nella differenza tra 1.800 (iper teorico sul nuovo bene) e 750 (iper residuo sul vecchio bene), pari a 1.050.

A differenti conclusioni si perviene laddove il costo del bene nuovo sia inferiore a quello sostenuto per l'acquisto di quello oggetto di cessione, nel qual caso l'agevolazione spetta nei limiti dell'iper ammortamento spettante sul costo del bene nuovo. Il chiarimento fornito dall'Agenzia delle entrate si occupa proprio di tale ultima fattispecie, precisando che la riduzione complessiva dell'iper ammortamento impatta solamente alla fine del processo di ammortamento, e non deve essere "spalmata" lungo la stessa.

ESEMPIO 2

L'Agenzia delle entrate nel corso di Telefisco ha fornito il seguente esempio:

- costo di acquisto del bene ceduto 1.000, aliquota di ammortamento 20%, iper ammortamento spettante 1.500, di cui 750 già dedotto prima della cessione;
- costo di acquisto del bene sostitutivo 800, aliquota di ammortamento 20%, iper ammortamento spettante 1.200.

In tal caso, l'iper ammortamento teorico spettante sul bene nuovo è pari a 1.200 (150% di 800), ragion per cui l'agevolazione sul vecchio bene non può eccedere tale importo al netto di quanto già fruito ($1.200 - 750 = 450$). In merito alla deduzione di tale residuo importo, l'Agenzia delle entrate sposa un'interpretazione favorevole al contribuente, poiché si deve tener conto del costo del bene "vecchio", con conseguente deduzione di 300 nell'anno di cessione e del residuo 150 nell'anno successivo. In buona sostanza, il chiarimento dell'Agenzia delle entrate consente di dedurre il minor iper ammortamento residuo (calcolato sul costo del bene nuovo) in un periodo inferiore poiché tiene conto del costo del bene oggetto di cessione.

Relativamente al descritto meccanismo che consente di proseguire con l'agevolazione anche dopo la cessione del bene, l'Agenzia delle entrate ha escluso che si possa applicare anche nel caso di sostituzione di beni immateriali il cui acquisto è agevolabile nella misura del 40% del costo in presenza di investimenti che fruiscono dell'iper ammortamento. La Legge di Bilancio 2018 è infatti chiara nel limitare l'agevolazione alla sola ipotesi di sostituzione di beni materiali. L'Agenzia delle entrate ha inoltre fornito le seguenti precisazioni:

- la maggiorazione del 40% del costo dei beni immateriali spetta alle imprese che effettuano almeno un investimento iper ammortizzabile, trattandosi in buona sostanza di una connessione soggettiva. In presenza di tale requisito, l'agevolazione del 40% spetta anche per l'acquisto di più beni immateriali;
- nel periodo d'imposta in cui avviene la sostituzione del bene non si procede ad alcun ricalcolo dell'agevolazione e la riduzione alla metà dell'ammortamento riguarda solamente la quota ordinaria del bene nuovo;
- in caso di cessione del bene (senza sostituzione con bene avente analoghe caratteristiche) le quote residue di maggiorazione non sono più deducibili ma resta ferma l'agevolazione in relazione alle quote di iper ammortamento già fruito prima della cessione.

Altri chiarimenti

Gli altri chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate hanno riguardato i seguenti aspetti:

- eventuali oneri accessori sostenuti per l'acquisto dei beni agevolati sono aggiunti al costo dell'investimento a condizione che siano sostenuti nel medesimo periodo d'imposta del bene principale (con ciò si escludono eventuali oneri accessori sostenuti prima del 2017 per investimenti eseguiti a partire da tale anno);
- come già chiarito dal Mise (faq n. 2 del 12 luglio 2017), ai fini della fruizione dell'iper ammortamento assumono rilevanza anche i beni strumentali preposti alla trasformazione in senso logistico di materie prime, semilavorati, prodotti finiti e merci all'interno della fabbrica o di altri luoghi della catena del valore. In tale ambito, l'Agenzia delle entrate precisa che rientrano nella disciplina agevolativa anche i magazzini automatizzati utilizzati nell'ambito della grande distribuzione di merci e prodotti finiti;
- il requisito dell'interconnessione non può ritenersi soddisfatto laddove lo scambio di informazioni tra il sistema gestionale e la macchina avvenga tramite l'intervento dell'operatore persona fisica, poiché tale scambio deve avvenire in maniera diretta e automatica senza alcun intervento.

Con la recente risoluzione n. 62/E/2018 del 9 agosto scorso, l'Agenzia delle entrate ha fornito un interessante chiarimento in merito all'ambito oggettivo dell'iper ammortamento, con particolare riferimento ai magazzini c.d. "autoportanti". È bene osservare che i magazzini autoportanti si configurano come strutture, solitamente di grandi dimensioni (veri e propri edifici anche di altezza

elevata), destinate allo stoccaggio di merci eterogenee, capaci di rispondere alle esigenze di ottimizzazione degli spazi (stoccaggio intensivo) e di automazione dei sistemi di movimentazione. La caratteristica di tali beni risiede nella particolare struttura del magazzino, ossia la scaffalatura asservita dagli impianti automatici di movimentazione, che costituisce, al contempo, parte del sistema costruttivo dell'intero fabbricato, progettata e realizzata per assolvere la funzione di struttura portante, a cui sono direttamente connessi gli elementi di copertura e di tamponatura, così da realizzare un vero e proprio edificio. Tali impianti sono composti da due elementi, uno di natura immobiliare (censito in catasto nella categoria D o E) e uno di natura mobiliare, con la conseguenza che tutti i componenti che concorrono alla stima catastale devono essere esclusi dall'iperammortamento, mentre sono agevolabili tutte le componenti impiantistiche di tali beni. Si tratta, più in particolare, dei sistemi di automazione della movimentazione dei materiali (traslo-elevatori, satelliti, carrelli LGV a guida laser, etc.) che costituiscono, secondo l'Agenzia delle entrate, componenti annoverabili tra i "macchinari, congegni, attrezzature e altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo" e come tali esclusi dalla stima catastale.

Novità del Decreto Dignità

Come anticipato in premessa, l'articolo 7, D.L. 87/2018 definitivamente convertito in legge (L. 96/2018), ha introdotto delle fattispecie al ricorrere delle quali l'impresa deve restituire le quote di iperammortamento già dedotte laddove il bene agevolato sia oggetto, durante il periodo di ammortamento, di:

- delocalizzazione al di fuori del territorio dello Stato presso strutture produttive appartenenti all'impresa (ovvero ad altre imprese appartenenti allo stesso gruppo);
- cessione a titolo oneroso.

È bene precisare sin da subito 2 aspetti:

- se uno degli accadimenti indicati avviene successivamente al termine del periodo di ammortamento del bene non si produce alcun recupero delle quote di iperammortamento dedotte poiché la norma richiede che la delocalizzazione o la cessione avvengano durante il periodo di ammortamento;
- le novità in questione riguardano solamente gli investimenti effettuati successivamente all'entrata in vigore del decreto, e quindi per quelli eseguiti dopo il 14 luglio 2018, con la conseguenza che per gli investimenti effettuati prima di tale data non si procede ad alcun recupero delle quote di iperammortamento già fruite in caso di delocalizzazione del bene in una struttura produttiva estera, ovvero laddove il bene sia ceduto prima del termine del periodo di ammortamento (fatta salva ovviamente la decadenza dall'agevolazione per le quote mancanti).

La ratio delle novità inserite con il D.L. 87/2018 è quella di garantire la fruizione dell'agevolazione (consistente in una maggiorazione delle quote di ammortamento fiscale nella misura del 150%) solamente agli investimenti in beni di cui all'allegato A alla Legge di Bilancio 2017 che vengono collocati in strutture situate nel territorio dello Stato e che non vengono ceduti prima del termine del periodo di ammortamento.

Delocalizzazione del bene all'estero

Il primo caso riguarda la delocalizzazione del bene all'estero presso strutture produttive dell'impresa o appartenenti ad altre entità del gruppo, nel qual caso è stato tuttavia previsto al comma 3 che "le disposizioni del comma 2 non si applicano altresì nei casi in cui i beni agevolati siano per loro stessa natura destinati all'utilizzo in più sedi produttive e, pertanto, possano essere oggetto di temporaneo utilizzo anche fuori del territorio dello Stato". La novità dovrebbe quindi salvare tutte quelle imprese che operano con cantieri situati all'estero e che per la natura dell'attività svolta sono costrette a trasferire i beni da un cantiere a un altro. Tuttavia, nulla è detto in merito all'individuazione dei beni che per loro natura si prestino a un utilizzo temporaneo anche fuori dal territorio nazionale, così come non sono previsti limiti temporali per la permanenza del bene all'estero, posto che ci si limita a prevedere un temporaneo utilizzo all'estero. Si tratterà di comprendere il signifi-

cato di “temporaneo”, ben potendo assumere connotati differenti a seconda dell’attività svolta (si pensi ai cantieri delle imprese di costruzione che possono avere durate diverse a seconda dell’opera da eseguire).

Cessione del bene a titolo oneroso

Il secondo caso, non oggetto per ora di modifiche in sede di conversione, riguarda l’ipotesi della cessione a titolo oneroso del bene durante il periodo di fruizione dell’agevolazione, e quindi durante il periodo di ammortamento del bene stesso, nel qual caso si dovrà chiarire se tale periodo di durata debba considerarsi quello fiscale ovvero quello di imputazione nel bilancio. Trattandosi di un’agevolazione extra contabile determinata secondo le aliquote tabellari del D.M. 31 dicembre 1988 (come chiarito nella circolare n. 4/E/2017), pare doversi concludere che il periodo di osservazione sia quello di durata dell’ammortamento fiscale e non quello civilistico (se diverso). Dovrà inoltre essere chiarita la modalità di applicazione del recupero dell’agevolazione già fruita per i beni detenuti in locazione finanziaria, e in particolare per due aspetti: se la cessione del contratto equivalga alla cessione del bene, e se il recupero operi anche successivamente nell’ipotesi in cui la cessione del bene avvenga dopo il riscatto del bene stesso. Se per la prima ipotesi pare corretto ritenere che il recupero dell’agevolazione debba avvenire, nel secondo caso si avrebbe una eccessiva penalizzazione in capo alle imprese che eseguono gli investimenti agevolati con contratti di locazione finanziaria in capo alle quali di assisterebbe a un allungamento del periodo di osservazione.

Si ricorda, infine, che l’articolo 7, D.L. 87/2018 fa salva l’applicazione dei commi 35 e 36 della Legge di Bilancio 2018 in caso di cessione del bene e riacquisto nello stesso periodo d’imposta di un bene avente analoghe caratteristiche. Anche dopo le modifiche apportate le imprese possono quindi continuare a dedurre l’iper ammortamento del bene, senza nemmeno procedere al recupero delle quota già fruita sul bene oggetto di sostituzione, se procedono alla sostituzione dello stesso con un bene compreso nell’allegato A della Legge di Bilancio 2017.

Riferimenti normativi

D.L. 78/2018
L. 205/2017
L. 232/2016
circolare n. 4/E/2017
risoluzione n. 62/E/2018

Scadenze del mese di ottobre

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° al 31 ottobre 2018, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.

lunedì 1 ottobre

Rimborso Iva assolta in Stato membro dell'UE

Scade oggi il termine di presentazione dell'istanza per il rimborso dell'Iva assolta in un altro Stato membro da parte del soggetto passivo italiano in relazione a beni e servizi ivi acquistati o importati.

Presentazione elenchi Intra 12 mensili

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di luglio.

Presentazione del modello Uniemens Individuale

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di settembre.

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 01.09.2018.

Spesometro

Scade oggi il termine per l'invio telematico dello spesometro relativo al secondo trimestre 2018 ovvero primo semestre 2018 per chi ha optato per l'invio semestrale.

lunedì 15 ottobre

Registrazioni contabili

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore ad €300,00.

Fatturazione differita

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

martedì 16 ottobre

Versamenti Iva mensili

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di settembre (codice tributo 6009).

I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

Versamento iva annuale – VIII rata

Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2017, risultante dalla dichiarazione annuale, e hanno scelto il versamento rateale a partire dal 16 marzo, devono versare la ottava rata.

Versamento dei contributi Inps

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di settembre, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

Versamento delle ritenute alla fonte

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

Versamento ritenute da parte condomini

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

ACCISE - Versamento imposta

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

mercoledì 17 ottobre

Ravvedimento versamenti entro 30 giorni

Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, entro lo scorso 17 settembre.

sabato 20 ottobre

Presentazione dichiarazione periodica Conai

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di settembre, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

giovedì 25 ottobre

Presentazione elenchi Intrastat mensili

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese precedente e, ai soli fini statistici, il modello relativo agli acquisti.

mercoledì 31 ottobre

Presentazione elenchi Intra 12 mensili

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di agosto.

Presentazione del modello Uniemens Individuale

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di ottobre.

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 01.10.2018.



Firma digitale

AGYO FIRMA

Agyo Firma è la soluzione TeamSystem destinata a rivoluzionare il modo di lavorare degli Studi e risolvere tutte le problematiche legate alla firma.

Il servizio è basato su Agyo, l'innovativa piattaforma TeamSystem per la digitalizzazione dei documenti di Aziende, Professionisti e Pubblica Amministrazione, Integrato con il gestionale LYNFA Studio e con il servizio di Conservazione Digitale, per conservare in cloud i documenti.

• PIÙ SICUREZZA

Puoi firmare i documenti con lo smartphone in modo comodo, rapido e totalmente sicuro.

• MAGGIORE EFFICIENZA

Abbatti i tempi e i costi legati alla gestione dei documenti: stampa, firma e conservazione.

• CLIENTI PIÙ SODDISFATTI

I tuoi clienti non dovranno più recarsi fisicamente presso lo Studio, risparmiando tempo.

Il pacchetto Agyo Firma comprende un set di servizi di firma elettronica:

- **Modulo di integrazione LYNFA Studio - Agyo**, che consente di gestire in automatico tutti i documenti e le relative informazioni chiave per avviare il processo di firma.
- **Firma Remota Qualificata**
- **Firma Remota Avanzata**
- **Abilitazione alla Firma Automatica Qualificata:** per sottoscrivere i file automaticamente e in modo massivo.

Agyo Firma può essere arricchito con servizi aggiuntivi che ampliano il numero di firme apponibili e dei firmatari, nonché le modalità di firma (ad esempio, la firma grafometrica).

Inoltre, con il servizio CCT - Conservazione Cloud TeamSystem è possibile conservare digitalmente i documenti firmati, a norma di legge e in tutta sicurezza.