



TeamSystem Review

| n. 270

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 antiriciclaggio 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
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

La svalutazione dell'avviamento per perdita durevole di valore	2
<i>Brexit</i> : come cambia lo scenario doganale in caso di “no deal”	10
La nuova cedolare secca commerciale dopo i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate	18

Scadenzario

Scadenze del mese di luglio	27
-----------------------------	----

La svalutazione dell'avviamento per perdita durevole di valore

L'avviamento rappresenta un'immobilizzazione immateriale del tutto particolare in quanto non è separabile dal complesso aziendale a cui si riferisce e di conseguenza non può essere considerato come un bene a sé stante, oggetto di diritti e rapporti autonomi, ma può circolare solo unitamente all'azienda.

Il valore dell'avviamento si determina, infatti, per differenza fra il prezzo complessivo sostenuto per l'acquisizione dell'azienda e il valore corrente attribuito agli altri elementi patrimoniali attivi e passivi che la compongono.

Anche ai fini della disciplina delle perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni, prevista dall'Oic 9, l'avviamento non può essere oggetto di autonomo "impairment test", ma la sua valutazione deriva indirettamente da quella complessiva dell'unità aziendale a cui si riferisce.

Premessa: le perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni e l'avviamento

Nell'ambito del processo di avvicinamento dei Principi contabili nazionali a quelli internazionali, con l'Oic 9 - emanato nel 2014 e rivisto nel 2016 a seguito della riforma del bilancio d'esercizio attuata dal D.Lgs. 139/2015¹ - è stata introdotta nel nostro Paese la disciplina organica delle svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali, la quale nei Principi Ias/Ifirs rientra nel più ampio istituto dell'"impairment test" disciplinato dallo Ias 36.

L'Oic 9 - "Svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali" - detta il percorso logico concettuale che, in presenza di determinati indicatori di potenziali perdite di valore², conduce alla misurazione delle attività immobilizzate materiali e immateriali al fine di rispettare il fondamentale principio di redazione del bilancio civilistico previsto dall'articolo 2426, comma 1, n. 3, cod. civ. in base al quale l'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore rispetto al valore residuo ammortizzabile (ovvero al costo storico ridotto degli ammortamenti) deve essere iscritta a tale minore valore.

Nell'ambito delle svalutazioni per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali l'avviamento riveste senza dubbio un ruolo particolare, tant'è che lo stesso articolo 2426, comma 1, n. 3, cod. civ. introduce una specifica deroga per detto "bene" precisando che, in generale, le svalutazioni dei cespiti non possono essere mantenute nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi, ma questa disposizione non si applica alle rettifiche di valore relative all'avviamento.

L'avviamento è infatti una immobilizzazione immateriale del tutto particolare in quanto, più che un "bene", esso rappresenta, come specificato dall'Oic 24 - "Immobilizzazioni immateriali" (§ 10), una "attitudine" dell'azienda a produrre utili che derivino da:

- fattori specifici che, pur concorrendo positivamente alla produzione del reddito ed essendosi formati nel tempo in modo oneroso, non hanno un valore autonomo; ovvero
- da incrementi di valore che il complesso dei beni aziendali acquisisce rispetto alla somma dei valori dei singoli beni, in virtù dell'organizzazione delle risorse in un sistema efficiente.

Ne consegue, in primo luogo, che, come affermato dall'Oic 24 (§ 55), l'avviamento, pur essendo generabile anche internamente all'azienda, può essere iscritto in bilancio solo se è acquisito a titolo

¹ Nel caso dell'Oic 9, rispetto ad altri Oic, non vi sono stati aggiornamenti particolarmente significativi a seguito della riforma del bilancio. Le principali modifiche intervenute rispetto alla versione del 2014 dell'Oic 9 hanno riguardato le diverse modalità di contabilizzazione delle perdite di valore delle immobilizzazioni a seguito dell'eliminazione della sezione straordinaria del Conto economico e una migliore definizione del "fair value", più in linea a quella dei Principi contabili internazionali.

² Si vedano i § 16-18 e 31 dell'Oic 9 per l'illustrazione dei principali indicatori che devono essere considerati nel verificare se esiste un'indicazione che un'attività possa aver subito una perdita durevole di valore.

oneroso³ nell'ambito di una operazione straordinaria (acquisto di azienda o ramo d'azienda oppure conferimento d'azienda, fusione o scissione societaria), mentre quello generato internamente non può essere capitalizzato tra le immobilizzazioni immateriali⁴. In secondo luogo, l'avviamento non è suscettibile di vita propria indipendente e separata dal complesso aziendale e non può essere considerato come un bene immateriale a sé stante, oggetto di diritti e rapporti autonomi, proprio perché rappresenta solo una "qualità" dell'azienda⁵. Il valore dell'avviamento si determina quindi per differenza fra il prezzo complessivo sostenuto per l'acquisizione dell'azienda o ramo d'azienda (o il valore di conferimento della medesima o il costo di acquisizione della società incorporata o fusa, o del patrimonio trasferito dalla società scissa alla società beneficiaria) e il valore corrente attribuito agli altri elementi patrimoniali attivi e passivi che vengono trasferiti⁶. In altri termini, l'avviamento rappresenta solo la parte di corrispettivo riconosciuta a titolo oneroso non attribuibile ai singoli elementi patrimoniali acquisiti di un'azienda, ma piuttosto riconducibile al suo valore intrinseco, che in generale può essere posto in relazione a motivazioni, quali: il miglioramento del posizionamento dell'impresa sul mercato, l'extra reddito generato da prodotti innovativi o di ampia richiesta, la creazione di valore attraverso sinergie produttive o commerciali, etc.⁷.

La disciplina delle perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali

Al fine di illustrare le peculiarità dell'avviamento occorre ripercorrere, seppur sinteticamente, la disciplina delle svalutazioni delle immobilizzazioni materiali e immateriali proposta dall'Oic 9, il quale conferma che si ha una "perdita durevole di valore" quando il costo di iscrizione dell'immobilizzazione supera il suo "valore recuperabile", che è rappresentato dal maggiore tra il "valore in uso" e il presumibile valore che può essere realizzato tramite l'alienazione del bene, rappresentato quest'ultimo dal "valore equo" o "*fair value*", al netto dei costi di vendita⁸.

Si tratta, in sostanza, del "valore di mercato" dell'immobilizzazione.

Il valore d'uso è invece rappresentato dal valore attuale dei flussi di cassa attesi da un'attività o da un'unità generatrice di flussi di cassa.

Si tratta, in sostanza, del valore dei benefici che l'immobilizzazione produce per l'azienda.

Per verificare se un'attività immobilizzata sia caratterizzata da una perdita durevole di valore occorre comparare il suo valore netto contabile con il valore recuperabile, quest'ultimo rappresentato dal valore più alto tra il "*fair value*" e il "valore d'uso".

Poiché ai fini del confronto con il valore di bilancio del bene si prende in considerazione il maggiore dei 2 valori sopra descritti, non è sempre necessario determinare sia il *fair value* di un'attività sia il suo valore d'uso, in quanto è sufficiente che uno dei 2 valori risulti superiore al costo di iscrizione in bilancio affinché l'attività non abbia subito una riduzione di valore.

Si considerino gli esempi riportati nella tabella seguente.

	Valore dell'immobilizzazione o della Ugc ⁹	Caso 1	Caso 2	Caso 3	Caso 4
A	Valore netto contabile	1.000	1.000	1.000	1.000
B	<i>Fair value</i>	800	900	1.200	non calcolato
C	Valore d'uso	900	1.100	non calcolato	1.300
D	Valore recuperabile (> tra B e C)	900	1.100	1.200	1.300
E	Perdita di valore (= D - A)	(100)	nessuna	nessuna	nessuna

³ Le ulteriori condizioni per l'iscrizione dell'avviamento (oltre l'acquisizione a titolo oneroso) richiedono che:

- l'avviamento abbia un valore quantificabile in quanto incluso nel corrispettivo pagato;

- l'avviamento sia costituito all'origine da oneri e costi a utilità differita nel tempo, che garantiscono quindi benefici economici futuri (ad esempio, conseguimento di utili futuri);

- sia soddisfatto il principio della recuperabilità del costo sostenuto per l'avviamento (e quindi non si è in presenza di un cattivo affare).

⁴ Cfr. Oic 24, § 56.

⁵ Cfr. Oic 24, § 57.

⁶ Cfr. Oic 24, § 58.

⁷ Cfr. Oic 24, § 54.

⁸ Alcuni esempi di costi di vendita sono le spese legali connesse alla transazione, imposte, e costi diretti necessari per rendere il bene pronto per la vendita.

⁹ Ugc - Unità generatrice di flussi di cassa (si veda oltre).

Nel primo caso il valore netto contabile è superiore sia al *fair value* sia al valore d'uso, per cui occorre apportare una svalutazione all'attività; poiché risulta maggiore il valore d'uso sarà quest'ultimo a rappresentare il valore recuperabile da confrontare con il valore netto contabile per determinare l'entità della svalutazione.

Nel secondo caso il *fair value* risulta inferiore al valore contabile, ma il valore d'uso è superiore, per cui non vi è perdita di valore.

Nel terzo caso il *fair value* risulta superiore al valore netto contabile per cui non è necessario andare a calcolare il valore d'uso, in quanto anche se questo fosse minore del valore contabile non vi sarebbe alcuna perdita di valore.

Nel quarto caso il valore d'uso risulta superiore al valore netto contabile per cui non è necessario andare a calcolare il *fair value*, in quanto anche se questo fosse minore del valore contabile non vi sarebbe alcuna perdita di valore.

Pertanto, nell'ambito dell'applicazione pratica di detti principi, al fine di evitare la svalutazione dell'immobilizzazione in bilancio e nello stesso tempo minimizzare l'impegno degli uffici amministrativi, conviene andare subito a calcolare quello che tra il *fair value* e il valore d'uso si ritiene che possa essere il più alto, evitando di calcolare l'altro valore.

Se, comunque, il valore recuperabile di un'immobilizzazione risulta inferiore al suo valore contabile, l'immobilizzazione deve essere rilevata a tale minor valore e la differenza deve essere imputata (necessariamente) nel Conto economico come perdita durevole di valore.

In particolare, a seguito dell'eliminazione dell'area straordinaria del Conto economico a opera del D.Lgs. 139/2015, le perdite durevoli di valore nel bilancio in forma ordinaria devono essere rilevate inevitabilmente nella voce B.10.c) "*altre svalutazioni delle immobilizzazioni*".

Nel bilancio in forma abbreviata le svalutazioni sono imputate nella voce aggregata "*ammortamento delle immobilizzazioni immateriali e materiali, altre svalutazioni delle immobilizzazioni*"¹⁰.

L'eventuale svalutazione per perdite durevoli di valore deve essere ripristinata qualora siano venuti meno i motivi che l'avevano giustificata.

Tuttavia il ripristino di valore deve essere effettuato nei limiti del valore che l'attività avrebbe avuto ove la rettifica di valore non avesse mai avuto luogo.

Come anticipato in precedenza, non è possibile ripristinare la svalutazione rilevata sull'avviamento, ai sensi dell'articolo 2426, comma 1, numero 3, cod. civ., così come l'Oic 9 non ammette l'eventuale ripristino delle svalutazioni effettuate sugli oneri pluriennali di cui al numero 5 dell'articolo 2426, cod. civ..

I ripristini di valore sono rilevati nella voce di Conto economico A5 "altri ricavi e proventi".

La determinazione del valore recuperabile dell'immobilizzazione

Ai fini della disciplina dettata dall'Oic 9 assume un ruolo fondamentale la determinazione del valore recuperabile dell'immobilizzazione che, come detto in precedenza, è il maggiore tra il *fair value* e il valore d'uso.

A tale riguardo l'Oic 9 stabilisce che il valore recuperabile è determinato a livello di singola immobilizzazione quando ciò sia possibile.

Questo, ad esempio, si può verificare nel caso di un cespite immobiliare per il quale è relativamente agevole stimare il *fair value*, essendo presente un mercato attivo.

Qualora invece non sia possibile identificare i flussi derivanti dalla singola immobilizzazione, per la determinazione del valore recuperabile occorre identificare la più piccola unità generatrice di flussi finanziari.

Un'unità generatrice di flussi di cassa (c.d. Ugc) è definita dall'Oic 9 come il più piccolo gruppo identificabile di attività che include l'attività oggetto di valutazione e genera flussi finanziari in entrata che siano ampiamente indipendenti dai flussi finanziari in entrata generati da altre attività o gruppi di attività.

¹⁰ Ai sensi dell'articolo 2435-bis, cod. civ., nel Conto economico del bilancio in forma abbreviata le voci B.10.a), B.10.b), B.10.c) possono essere tra loro raggruppate in un'unica voce denominata "*ammortamento delle immobilizzazioni immateriali e materiali, altre svalutazioni delle immobilizzazioni*".

In altre parole, quando si tratta, ad esempio, di un impianto o un macchinario, questo generalmente non è in grado di produrre flussi di cassa autonomi, né potrebbe essere agevole stimare il suo *fair value* (perché magari non è cedibile singolarmente).

Gli impianti e macchinari sono infatti inseriti in un processo produttivo e il loro valore d'uso dipende dalla vendita dei prodotti che essi contribuiscono a realizzare nell'ambito del ciclo complessivo. Per tale ragione non è generalmente possibile stimare il valore recuperabile del singolo impianto o macchinario, ma occorre stimare il valore recuperabile complessivo di un aggregato produttivo che comprende anche altri beni strumentali.

Tale aggregato è appunto rappresentato dalla più piccola unità generatrice di flussi identificabile (Ugc), per la quale si è in grado di stimare in via autonoma i flussi economico-finanziari¹¹.

Venendo all'individuazione del *fair value*, questo deve essere identificato, ai sensi dell'Oic 9, in primo luogo sulla base del prezzo pattuito in un accordo vincolante di vendita stabilito in una libera transazione o il prezzo di mercato in un mercato attivo.

Se non esiste un accordo vincolante di vendita né alcun mercato attivo per un'attività, il *fair value* è determinato in base alle migliori informazioni disponibili per riflettere l'ammontare che la società potrebbe ottenere, alla data di riferimento del bilancio, dalla vendita dell'attività in una libera transazione tra parti consapevoli e disponibili. Nel determinare tale ammontare, la società deve considerare il risultato di recenti transazioni per attività simili effettuate all'interno dello stesso settore industriale¹².

Per quanto riguarda la determinazione del valore d'uso, l'Oic 9 prevede un modello "di riferimento" in base al quale la stima avviene con un'impostazione finanziaria, ovvero sulla base del valore attuale dei flussi finanziari futuri che si prevede abbiano origine dalla singola immobilizzazione o dalla Ugc.

Il calcolo del valore d'uso comprende le seguenti fasi:

- a) stima dei flussi finanziari futuri in entrata e in uscita che deriveranno dall'uso continuativo dell'attività e dalla sua dismissione finale;
- b) applicazione del tasso di attualizzazione appropriato per detti flussi finanziari futuri.

Per la stima dei flussi finanziari futuri occorre fare riferimento ai piani o alle previsioni più recenti a disposizione approvati dall'organo amministrativo. In linea tendenziale, tali piani non dovrebbero superare un orizzonte temporale di 5 anni.

Per stimare i flussi di cassa per un periodo più ampio rispetto a quello coperto dai piani aziendali più recenti, è tuttavia possibile estrapolare le proiezioni fondate su detti piani mediante l'applicazione, per gli anni successivi, di un tasso di crescita stabile o in diminuzione, salvo che possa essere giustificato un tasso crescente¹³.

Nell'ambito dell'individuazione dei flussi finanziari derivanti dall'immobilizzazione (o dalla Ugc) devono essere considerati sia quelli in entrata derivanti dall'uso continuativo dell'attività; sia quelli in uscita che si verificano necessariamente per generare i flussi in entrata e che possono essere direttamente attribuiti o allocati all'attività in base a un criterio ragionevole e coerente; sia, infine, i flussi finanziari netti, se esistono, che si prevede di ricevere (o erogare) per la dismissione dell'attività alla fine della sua vita utile, in una libera transazione fra parti consapevoli e disponibili. Non devono essere invece presi in considerazione i flussi finanziari in entrata o in uscita derivanti da attività di finanziamento, da pagamenti o rimborsi fiscali e da investimenti futuri per i quali la società non si sia già obbligata.

Inoltre, i flussi finanziari futuri delle attività sono stimati facendo riferimento alle loro condizioni correnti, per cui non possono essere considerati i flussi finanziari in entrata o in uscita che si suppone debbano derivare da una futura ristrutturazione per la quale la società non si è ancora impegnata, o dal miglioramento o l'ottimizzazione del rendimento dell'attività.

¹¹ Nella pratica la Ugc può essere rappresentata da una linea produttiva, da un reparto, da un intero stabilimento etc., oppure da un ramo d'azienda.

¹² Si ricorda che ai fini della determinazione del valore recuperabile, al *fair value* sono sottratti i costi di vendita.

¹³ Il tasso di crescita non deve eccedere il tasso medio di crescita a lungo termine della produzione, dei settori industriali, del Paese o dei Paesi in cui la società opera, o dei mercati nei quali il bene utilizzato è inserito, salvo che un tasso superiore possa essere giustificato.

Per quanto riguarda la determinazione del tasso di attualizzazione si deve prendere in considerazione sia il valore temporale del denaro sia i rischi specifici dell'attività (per i quali le stime dei flussi finanziari futuri non sono state rettificata¹⁴).

Il tasso di sconto deve riflettere il rendimento che gli investitori richiederebbero se si trovassero nella situazione di dover scegliere un investimento che generasse flussi finanziari di importi, tempestiva e rischio equivalenti a quelli che la società si aspetta che derivino dall'immobilizzazione in oggetto. Questo tasso è stimato attraverso il tasso implicito utilizzato per attività simili o nelle contrattazioni correntemente presenti nel mercato o attraverso il costo medio ponderato del capitale della società (c.d. Wacc).

L'Oic 9, consapevole del fatto che la predetta metodologia finanziaria può risultare difficilmente applicabile alle imprese di minori dimensioni, prevede, in alternativa, il ricorso al modello "semplificato", in base al quale, ai fini della verifica della recuperabilità delle immobilizzazioni, si confronta la capacità di ammortamento dei futuri esercizi con il loro valore netto contabile iscritto in bilancio (non è quindi richiesta alcuna attualizzazione)¹⁵.

Tale opportunità è tuttavia consentita solo alle società che per 2 esercizi consecutivi non hanno superato 2 dei 3 seguenti limiti:

- numero medio dei dipendenti durante l'esercizio superiore a 50;
- totale attivo di bilancio superiore a 4,4 milioni di euro;
- ricavi netti delle vendite e delle prestazioni superiori a 8,8 milioni di euro.

Si tratta degli stessi parametri per la redazione del bilancio in forma abbreviata di cui all'articolo 2435-bis, cod. civ..

L'approccio semplificato può essere adottato anche dalle micro-imprese ai sensi dell'articolo 2435-ter, cod. civ.¹⁶.

Anche nell'ambito dell'approccio semplificato ai fini della verifica della recuperabilità delle immobilizzazioni si confronta il loro valore recuperabile (determinato sulla base della capacità di ammortamento dei futuri esercizi o, se maggiore, sulla base del *fair value*) con il loro valore netto contabile iscritto in bilancio.

Il test di verifica della recuperabilità dei cespiti si intende superato quando i risultati attesi futuri indicano che, in linea tendenziale, la capacità di ammortamento complessiva (relativa all'orizzonte temporale preso a riferimento, che generalmente non dovrebbe superare i 5 anni) è sufficiente a garantire la copertura degli ammortamenti.

La capacità di ammortamento di un dato esercizio è costituita dal margine economico che la gestione mette a disposizione per la copertura degli ammortamenti ed è determinata sottraendo algebricamente al risultato economico dell'esercizio gli ammortamenti delle immobilizzazioni.

La verifica della sostenibilità degli investimenti è basata sulla stima dei flussi reddituali futuri riferibili alla struttura produttiva nel suo complesso e non sui flussi derivanti dalla singola immobilizzazione. Tuttavia, nel caso in cui la società presenti una struttura produttiva segmentata in rami d'azienda che producono flussi di ricavi autonomi è preferibile applicare il modello di svalutazione in oggetto ai singoli rami d'azienda individuati.

Il fatto che nel periodo preso a riferimento alcuni esercizi chiudano in perdita non implica un obbligo di svalutare le immobilizzazioni, a condizione che altri esercizi dimostrino la capacità di produrre utili che compensino tali perdite.

¹⁴ Il tasso di sconto non deve considerare invece le incertezze legate alla stima dei flussi finanziari già rettificati a causa di esse, altrimenti queste sarebbero considerate 2 volte.

¹⁵ L'approccio semplificato si giustifica sul presupposto che per le società di minori dimensioni i risultati ottenuti non dovrebbero divergere in misura rilevante da quelli che si sarebbero ottenuti applicando il modello base. Ciò in quanto si assume che l'unità generatrice di cassa, nelle società di minori dimensioni, tende a coincidere con l'intera società e i flussi di reddito, se la dinamica del circolante si mantiene stabile, approssimano i flussi di cassa.

¹⁶ L'approccio semplificato è rivolto dunque solo alle società di piccole dimensioni che hanno la facoltà di redigere il bilancio semplificato e alle micro-imprese. Non può essere invece più utilizzato dalle medie imprese in quanto le soglie dimensionali sono state innalzate con la modifica dell'Oic 9/2016 a seguito dell'emanazione del D.Lgs. 139/2015.

Questa novità si applica ai bilanci chiusi a partire dal 31 dicembre 2017 così da consentire alle società di medie dimensioni di dotarsi degli strumenti necessari all'applicazione della ordinaria metodologia finanziaria di determinazione della perdita durevole di valore.

L'imputazione della perdita di valore all'avviamento

Qualora il valore recuperabile sia stimato, come nella maggior parte dei casi, non a livello di singola immobilizzazione, ma a livello di Ugc e sia evidenziata la necessità di apportare una svalutazione, entrano in gioco le peculiarità dell'avviamento.

Il § 27 dell'Oic 9 stabilisce, infatti, che la perdita durevole di valore rilevata su un'unità generatrice di flussi di cassa (Ugc) deve essere imputata a riduzione del valore contabile delle attività che fanno parte dell'unità nel seguente ordine:

- in primo luogo, al valore dell'avviamento allocato sulla Ugc;
- infine, alle altre attività proporzionalmente, sulla base del valore contabile di ciascuna attività che fa parte dell'Ugc.

Pertanto, ai fini della verifica delle eventuali perdite di valore si rende necessario allocare l'avviamento presente in bilancio a una o più Ugc e tale allocazione, in base al § 28 dell'Oic 9, è effettuata individuando le Ugc che ci si aspetta generino i flussi di benefici che giustificano l'iscrizione in bilancio dell'avviamento.

Può verificarsi che l'Ugc a cui allocare l'avviamento coincida con un ramo d'azienda o con l'intera società.

Anche nell'approccio semplificato è previsto che l'eventuale perdita durevole di valore è attribuita prioritariamente all'avviamento, se iscritto in bilancio, e poi alle altre immobilizzazioni, in proporzione al loro valore netto contabile. Tuttavia, qualora circostanze oggettive consentano l'imputazione diretta, la società attribuisce la perdita alle singole immobilizzazioni.

In conclusione, secondo la metodologia prevista dall'Oic 9, al di là di quelli che possono essere gli indicatori specifici della possibile perdita di valore (ad esempio significativa perdita di quote di mercato), l'avviamento non può essere oggetto di un autonomo "impairment test" ma rientra nella valutazione dell'unità generatrice di cassa (se si applica la metodologia ordinaria) o dell'azienda/ramo d'azienda (se si applica la metodologia semplificata)¹⁷.

Ciò in quanto, come evidenziato nelle premesse, l'avviamento, a differenza di altre immobilizzazioni immateriali quali i marchi e i brevetti, non ha una propria autonomia economica e giuridica, ma è legato alla struttura aziendale nel suo complesso e dunque non genera flussi finanziari indipendenti da essa, né può essere venduto singolarmente.

Pertanto l'avviamento non ha né un proprio *fair value* né un proprio valore d'uso.

Ne consegue che il valore recuperabile dell'avviamento non può mai essere determinato direttamente ma deve essere derivato dalla determinazione del valore recuperabile di una o più unità elementare a cui può essere associato.

L'Oic 9 prevede quindi che l'avviamento sia allocato alle singole Ugc (o ai rami d'azienda nel caso di approccio semplificato) tenendo conto dei benefici che da esso si prevedono.

Qualora il valore recuperabile dell'unità in cui è allocato l'avviamento è inferiore al suo valore contabile totale, e dunque si è in presenza di una complessiva perdita durevole di valore, tale perdita deve essere attribuita prioritariamente proprio all'avviamento, fino al suo azzeramento.

L'eventuale perdita residua sarà imputata pro quota alle restanti immobilizzazioni appartenenti all'unità.

In altre parole, deve essere svalutato prioritariamente l'avviamento proprio perché esso rappresenta una posta "residuale" in quanto iscritta quale differenza tra il prezzo complessivo dell'acquisizione di un'azienda e il valore delle attività che la compongono.

Ne consegue che se, ad esempio, dato un certo valore complessivo dell'unità elementare, le immobilizzazioni materiali che la compongono sono sottovalutate in bilancio rispetto al loro valore recuperabile, ne beneficerà l'avviamento associato a detta unità, il quale avrà minori possibilità di essere oggetto di svalutazione. Viceversa, una generale sopravvalutazione (ma non analiticamente identificabile) delle altre immobilizzazioni che compongono l'unità elementare presa

¹⁷ Il Principio contabile Oic 24 ante 2014, ovvero prima dell'emanazione dell'Oic 9, prevedeva invece che, in occasione della chiusura di ciascun bilancio chiuso dopo aver iscritto l'avviamento tra le attività, si rendesse necessario uno specifico impairment test dell'avviamento, sulla base di un'attenta ricognizione per rilevare eventuali mutamenti nei fattori e nelle variabili presi in considerazione al tempo della originaria rilevazione.

a riferimento comporterà il rischio di svalutazione dell'avviamento a essa associato.

Le peculiarità dell'avviamento si riflettono anche sulla disciplina dei ripristini di valore dell'immobilizzazione, i quali devono essere apportati quando i presupposti per la svalutazione vengono meno. Per l'avviamento, come più volte anticipato, l'articolo 2426, comma 1, n. 3, cod. civ. esclude che possano essere ripristinate svalutazioni apportate in precedenza per perdite durevoli di valore.

Ciò in quanto i fattori che emergono successivamente alla svalutazione rappresentano elementi presumibilmente diversi rispetto a quelli che sussistevano quando l'avviamento è stato iscritto in bilancio, ricorrendo le condizioni previste dall'Oic 24.

È infatti presumibile che gli elementi che possono giustificare la ripresa di valore di un avviamento iscritto, ad esempio, a fronte di un acquisto d'azienda, non si riferiscano alle condizioni originarie dell'acquisto ma a fattori diversi sopravvenuti.

Effettuare la ripresa di valore in un simile contesto equivarrebbe a iscrivere un avviamento "prodotto" internamente e questo, come detto in precedenza, non è consentito dai Principi contabili.

In altre parole, si andrebbe a sostituire un avviamento acquisito a titolo oneroso (e poi svalutato) con un avviamento autoprodotta.

Aspetti fiscali della svalutazione dell'avviamento

La svalutazione dell'avviamento non risulta deducibile ai fini della determinazione del reddito di impresa, in quanto, ai sensi dell'articolo 101, comma 1, Tuir, le minusvalenze relative ai beni immobilizzati assumono rilevanza fiscale solo se effettivamente realizzate attraverso cessioni a titolo oneroso oppure mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni¹⁸.

Non sono invece riconosciute fiscalmente le mere svalutazioni delle immobilizzazioni¹⁹, le quali devono essere pertanto riprese a tassazione in sede di dichiarazione dei redditi.

La svalutazione non riduce tuttavia il valore fiscalmente riconosciuto dell'avviamento il quale continuerà quindi a essere deducibile, in via extra contabile²⁰, negli esercizi successivi a quello in cui è stata effettuata la svalutazione, attraverso una variazione in diminuzione che però non ecceda i limiti dell'importo annuo deducibile previsto dall'articolo 103, comma 3, Tuir, ovvero 1/18 del costo fiscale²¹.

Pertanto, se la svalutazione dell'avviamento è stata integrale, allora negli esercizi successivi potrà essere apportata una variazione in diminuzione pari a 1/18 del costo fiscale originario fino a completo ammortamento del costo fiscale residuo *post* svalutazione.

Se, invece, la svalutazione è stata parziale, potrà essere apportata una variazione in diminuzione negli esercizi successivi pari alla differenza tra un 1/18 del costo fiscale originario e l'ammortamento dell'avviamento imputato in bilancio, fino a completo "riassorbimento" della svalutazione operata.

Anche ai fini dell'Irap la svalutazione dell'avviamento non è immediatamente deducibile in quanto la voce B.10.c) del Conto economico non risulta ricompresa tra quelle che rilevano ai fini della base imponibile di tale imposta per le imprese industriali ai sensi dell'articolo 5, comma 1, D.Lgs. 446/1997.

La circolare n. 26/E/2012 ha tuttavia chiarito che ai fini Irap le svalutazioni delle immobilizzazioni possono essere dedotte negli esercizi successivi ripartendo l'importo della perdita durevole lungo la vita utile del bene.

¹⁸ Ciò sempre che l'avviamento sia fiscalmente deducibile in quanto acquisito in conseguenza di operazioni realizzative quali l'acquisto d'azienda o di ramo d'azienda oppure, pur emergendo a seguito di operazioni fiscalmente neutrali quali il conferimento d'azienda, la fusione e la scissione, sia stato oggetto di affrancamento fiscale "ordinario" ai sensi dell'articolo 176, Tuir o "speciale" ai sensi dell'articolo 15, D.L. 185/2008. Da tenere inoltre presente che l'articolo 11 del recente D.L. 34/2019 ha reintrodotto l'affrancamento gratuito fino a 5 milioni di euro (c.d. bonus aggregazioni) per i disallineamenti derivanti da aggregazioni aziendali mediante fusione, scissione e conferimento d'azienda, effettuate a partire dal 1° maggio 2019, già previsto per il 2007 e il 2008 dalla L. 296/2006 (articolo 1, commi 242-249) e per il 2009 dal D.L. 5/2009 (articolo 4).

¹⁹ Salvo il caso, previsto per sole immobilizzazioni materiali, dall'articolo 102, comma 4, Tuir in base al quale "In caso di eliminazione di beni non ancora completamente ammortizzati dal complesso produttivo, il costo residuo è ammesso in deduzione".

²⁰ Tale soluzione, come anche chiarito dalla risoluzione n. 98/E/2013, si basa sul principio della preventiva imputazione del costo a Conto economico, di cui all'articolo 109, comma 4, Tuir. La svalutazione risulta infatti già transitata a Conto economico, rappresentando una sorta di anticipazione dell'ammortamento.

²¹ Tuttavia, se il costo fiscale dell'avviamento derivante da un'operazione straordinaria in neutralità fiscale è stato riconosciuto mediante l'affrancamento "speciale" ai sensi dell'articolo 15, D.L. 185/2008, questo è deducibile ogni anno per la misura di 1/5.

In altre parole, la svalutazione dell'avviamento potrà essere dedotta in via extra contabile dalla base imponibile Irap purché, anche in tal caso, entro i limiti di 1/18 del costo ai sensi di quanto previsto dall'articolo 3, comma 5, D.Lgs. 446/1997.

Sia ai fini Ires sia Irap si crea dunque un disallineamento temporaneo tra valore civilistico e fiscale (differenza temporanea deducibile) che pone la questione della rilevazione delle imposte anticipate. I dubbi potrebbero nascere dal fatto che sia il Principio contabile Oic 4 sia l'Oic 25 (§ 77) non prevedono l'iscrizione di fiscalità differita passiva in sede di rilevazione iniziale dell'avviamento indeducibile (e non affrancato) che emerge a seguito di operazioni straordinarie caratterizzate da neutralità fiscale quali conferimento d'azienda, fusione e scissione, proprio perché l'avviamento rappresenta una posta residuale che è iscritta come differenza tra il corrispettivo dell'acquisizione e il valore contabile dell'azienda acquisita comprensivo della fiscalità differita sui beni diversi dall'avviamento stesso.

L'iscrizione di fiscalità differita anche sull'avviamento farebbe pertanto emergere un ulteriore differenziale tra corrispettivo e valori contabili che dovrebbe essere imputato a ulteriore incremento dell'avviamento fiscalmente non riconosciuto, innescandosi dunque un "circolo vizioso".

Ma il caso della svalutazione indeducibile dell'avviamento è profondamente diverso in quanto qui non si tratta di un avviamento fiscalmente non riconosciuto, bensì di un avviamento fiscale che tuttavia è imputato a Conto economico, tramite la svalutazione, in tempi più brevi della relativa deduzione fiscale, per cui si crea uno sfasamento temporaneo tra bilancio e dichiarazione dei redditi che richiede necessariamente la contabilizzazione della imposta anticipate al fine di rispettare il principio di imputazione per competenza dell'onere fiscale, come espressamente confermato dall'Oic 25 (§ 79).

Riferimenti normativi

articolo 2426, comma 1, n. 3, cod. civ.

articolo 2435-*bis*, cod. civ.

articolo 2435-*ter*, cod. civ.

articolo 3, comma 5, D.Lgs. 446/1997

articolo 5, comma 1, D.Lgs. 446/1997

articolo 101, Tuir

articolo 103, Tuir

circolare n. 26/E/2012

Brexit: come cambia lo scenario doganale in caso di “no deal”

Ancora lontano da una definizione sembra essere il processo di recesso dall'Unione Europea attivato dal Regno Unito a marzo 2017. In questo intricato scenario, in cui non è agevole prevedere i prossimi passi, occorre sensibilizzare la comunità imprenditoriale dell'Unione Europea al fine di consentire agli operatori di non trovarsi impreparati davanti all'ipotesi, non auspicabile, di un no deal. Diventa fondamentale, dunque, fare chiarezza sulle modifiche normative che interesseranno tutti i campi del diritto unionale e, in particolare, il settore doganale e delle imposte indirette.

La situazione attuale

Il 29 marzo 2017, come ormai noto, il Regno Unito ha notificato la propria volontà di recedere dall'Unione Europea, secondo quanto previsto dall'articolo 50, Trattato UE¹.

Dopo una lunga negoziazione, il Consiglio Europeo ha dato il via libera all'accordo di recesso per l'uscita del Regno Unito dall'Unione Europea e ha approvato la dichiarazione politica relativa alle future relazioni fra le parti.

Come altresì noto, tuttavia, in prima battuta la Camera dei Comuni del Regno Unito ha espresso voto negativo alla ratifica dell'accordo di recesso.

Dopo una lunga negoziazione, l'Unione Europea aveva indicato alla Gran Bretagna la data del 12 aprile per decidere sulla *brexit*. Tuttavia, con una nota del 5 aprile 2019 la prima ministra Theresa May ha chiesto un'ulteriore proroga del termine di cui all'articolo 50, Trattato UE.

Il Consiglio Europeo, dunque, ha espresso il suo accordo a tale proroga² che, tuttavia, non dovrebbe superare la durata minima necessaria e, in nessun caso, il 31 ottobre 2019. Qualora, poi, l'accordo di recesso fosse nel mentre ratificato dalle 2 parti prima del termine ultimo indicato, il recesso avrà luogo il primo giorno del mese successivo.

Sul punto, il Consiglio Europeo ha sottolineato che la proroga richiesta non potrà in ogni caso compromettere il regolare funzionamento dell'Unione e delle sue istituzioni e, pertanto, se entro il 22 maggio 2019 il Regno Unito non avrà ratificato l'accordo di recesso, dovrà organizzare le elezioni del Parlamento Europeo che si terranno a fine maggio, conformemente al diritto dell'Unione Europea.

Tale scenario, considerati i recenti sviluppi politici, appare ormai inevitabile: le ultime speranze di evitare il voto per l'Eurocamera, infatti, dipendevano dai negoziati fra la *premier* May e il *leader* dell'opposizione laburista, Jeremy Corbyn, che sembrano ormai slittare oltre il termine del 22 maggio.

In questo intricato scenario non è agevole prevedere i prossimi passi, che dipenderanno, ormai, sia dall'esito del voto di fine maggio (che potrebbe destabilizzare ulteriormente lo scenario politico in UK) sia dalla posizione che intenderà assumere l'Unione Europea.

Nonostante la ratifica dell'accordo consentirebbe di gestire il recesso britannico in modo ordinato e in termini chiari per i cittadini e per le imprese, l'Unione ha dovuto fare i conti con l'incertezza che ancora caratterizza il processo di ratifica e, di conseguenza, gli Stati membri avviato e finalizzato paralleli preparativi per affrontare l'ipotesi, poco auspicabile, di un recesso senza accordo.

Lo spettro di una *Hard Brexit*, dunque, rimane una possibilità a cui occorre prepararsi e, con tale obiettivo, la Commissione Europea e gli Stati membri hanno intensificato le attività informative per sensibilizzare la comunità imprenditoriale dell'Unione Europea e, in particolare, le pmi.

¹ "L'articolo 50 del trattato sull'Unione Europea prevede un meccanismo di recesso volontario e unilaterale di un Paese dall'Unione Europea (UE). Il Paese dell'UE che decide di recedere, deve notificare tale intenzione al Consiglio Europeo, il quale presenta i suoi orientamenti per la conclusione di un accordo volto a definire le modalità del recesso di tale Paese.

Tale accordo è concluso a nome dell'Unione Europea (UE) dal Consiglio, che delibera a maggioranza qualificata previa approvazione del Parlamento Europeo. I trattati cessano di essere applicabili al Paese interessato a decorrere dalla data di entrata in vigore dell'accordo di recesso o 2 anni dopo la notifica del recesso. Il Consiglio può decidere di prolungare tale termine. Qualsiasi Stato uscito dall'Unione può chiedere di aderirvi nuovamente, presentando una nuova procedura di adesione", cfr. www.eur-lex.europa.eu.

² Conclusioni del Consiglio Europeo, 10 aprile 2019, cfr. www.consilium.europa.eu/media/39057/10-euco-art50-conclusions-it.

E, infatti, per continuare a mantenere rapporti commerciali con il Regno Unito in caso di recesso senza accordo, infatti, occorre sin da subito avere chiare e tenere presenti le modifiche normative che interesseranno tutti i campi del settore doganale e delle imposte indirette.

Di seguito, in particolare, ci si soffermerà sugli effetti che un'eventuale *Hard Brexit* potrebbe avere in tema di autorizzazioni, decisioni, procedure doganali e origine preferenziale, nonché in materia di Iva e accise.

Hard Brexit e Dogana

A decorrere dalla data di un eventuale recesso senza accordo, il primo aspetto che occorre valutare è che le norme dell'Unione Europea nel settore doganale non saranno più applicabili al Regno Unito, che sarà considerato come qualsiasi altro Paese terzo con cui l'UE non ha alcun rapporto commerciale preferenziale, accordo doganale o di altro tipo³.

A tale proposito, si intende portare all'attenzione degli operatori i principali cambiamenti normativi, con particolare riferimento a:

1. decisioni doganali;
2. formalità relative all'entrata e all'uscita delle merci nel e dal territorio doganale unionale;
3. origine preferenziale.

Decisioni doganali: autorizzazioni e informazioni vincolanti

Gli effetti del recesso senza accordo del Regno Unito sulle autorizzazioni dipendono da una serie di fattori: il tipo di autorizzazione, l'Autorità doganale competente per il rilascio, il titolare dell'autorizzazione e la copertura geografica. In generale, le autorizzazioni concesse dalle Autorità doganali britanniche non saranno più valide all'interno dell'Unione Europea dopo il recesso, in quanto le autorità emittenti non saranno più riconosciute come competenti a tale scopo. Le autorizzazioni rilasciate da un'Autorità doganale dell'UE a 27 (ossia senza il Regno Unito), invece, rimarranno valide, ma dovranno essere modificate dall'Autorità doganale di propria iniziativa o modificate opportunamente in seguito a una domanda di modifica da parte dell'operatore economico, tenuto conto della copertura geografica o degli elementi dell'autorizzazione relativi al Regno Unito⁴.

Prodotti dual use

Con particolare riferimento ai prodotti a duplice uso, la Commissione Europea ha chiarito che, dalla data del recesso, saranno necessarie licenze individuali per l'esportazione degli stessi verso il Regno Unito.

Come noto, i prodotti *dual use* sono beni, *software* e tecnologie che possono essere impiegati per scopi sia civili sia militari. In considerazione della loro peculiarità l'Unione Europea ne controlla l'esportazione, il transito e l'intermediazione così da contribuire alla sicurezza internazionale e all'evitare il proliferare delle armi di distruzione di massa⁵.

Le "autorizzazioni generali di esportazione" dell'Unione Europea consentono di esportare, a determinate condizioni, i prodotti a duplice uso verso alcune destinazioni. A partire dalla data di recesso, la Commissione Europea ha previsto la possibilità di aggiungere il Regno Unito all'elenco dei Paesi per cui l'autorizzazione generale di esportazione di prodotti *dual use* è valida in tutta l'Unione Europea⁶.

³ Non saranno concesse preferenze neppure alle merci provenienti dai Paesi e territori d'oltremare che hanno relazioni particolari con il Regno Unito, elencati nell'allegato II, Tfue.

⁴ Le autorizzazioni concesse agli operatori economici con numeri EORI del Regno Unito non saranno più valide nell'UE a 27 a partire dalla data del recesso, a meno che l'operatore economico sia stabilito nell'UE a 27, abbia la possibilità di ottenere un numero EORI dell'UE a 27 e di chiedere una modifica dell'autorizzazione per inserire il nuovo numero EORI dell'EU a 27 al posto del numero EORI del Regno Unito.

⁵ L'esportazione dei beni e delle tecnologie duali è disciplinata da una varietà di norme, criteri e procedure applicative che rispondono alle esigenze di sicurezza nazionale e internazionale, come segue: Regolamento (CE) 428/09 e successivamente modificato dal Regolamento (UE) 2268/2017, il quale istituisce un regime comunitario di controllo delle esportazioni di prodotti e tecnologie a duplice uso che figurano nell'Allegato I. In Italia le disposizioni del Regolamento 428/09 sono state recepite con il D.Lgs. 221/2017. Cfr. <https://www.mise.gov.it/index.php/it/commercio-internazionale/import-export/dual-use>.

⁶ Regolamento UE 496/2019 che modifica il Regolamento CE 428/2009.

Procedure semplificate

Un'autorizzazione unica per le procedure semplificate (Sasp), che attualmente copre il Regno Unito e un unico Stato membro, non sarà più valida a partire dalla data del recesso. Potrebbe tuttavia essere modificata diventando un'autorizzazione nazionale.

Se, invece, una Sasp copre il Regno Unito e più di uno Stato membro dell'UE a 27, tale autorizzazione rimane valida, ma deve essere modificata⁷.

Garanzie

Le autorizzazioni per l'uso della garanzia globale, quando il garante è stabilito nel Regno Unito, saranno sospese fino a quando l'operatore economico non avrà sostituito il garante britannico con un garante stabilito nell'Unione Europea. L'utilizzo della garanzia globale richiederà un nuovo calcolo dell'importo di riferimento per effetto delle modifiche della posizione doganale delle merci da far rientrare nel regime comune di transito.

Informazioni vincolanti in materia di classifica e origine (Itv e Ivo)

Le decisioni vincolanti in materia di classifica e origine sono, come noto, decisioni amministrative, di rilievo comunitario, tramite le quali l'operatore economico interessato chiede all'Autorità doganale l'attribuzione della classificazione a una determinata merce, con l'assegnazione del relativo codice di Nomenclatura Combinata (NC) o Taric, oppure l'attribuzione della corretta origine doganale⁸. Tali informazioni, una volta emesse, hanno una validità di 3 anni e "blindano" la classifica o l'origine del prodotto, che non potranno essere messe in discussione né da altre Autorità doganali unionali né dal destinatario delle decisioni.

Le Itv e le Ivo sono strumenti di pianificazione doganale molto utili, che riducono al minimo le possibili contestazioni delle Autorità nelle fasi di importazione ed esportazione. Poiché sono decisioni di competenza delle Autorità doganali presenti in tutti gli Stati membri dell'Unione Europea, queste ultime sono sempre state correttamente emesse anche dalla dogana del Regno Unito e utilizzate da tutti gli operatori del settore⁹.

In caso di recesso senza accordo, anche le Informazioni vincolanti seguiranno la sorte delle autorizzazioni e, pertanto, le Itv e le Ivo emanate dalle Autorità doganali del Regno Unito non potranno più essere considerate vincolanti all'interno dell'Unione Europea.

Tale scenario travolgerebbe anche le domande di decisioni presentate, prima della data dell'eventuale recesso, alle Autorità doganali UK oppure le domande presentate da, o per conto di, persone titolari di un numero EORI del Regno Unito alle Autorità doganali di altri Stati membri che, non essendo esaminate prima della brexit definitiva, non potrebbero portare a decisioni Itv o Ivo successive alla data del recesso. A ciò si aggiunga che le Informazioni vincolanti, a oggi utilizzate dagli operatori, emesse dalle Autorità doganali degli Stati membri dell'Unione Europea nei confronti dei detentori di numeri EORI del Regno Unito, non saranno più considerate valide a decorrere dalla data del recesso, poiché i numeri EORI non saranno più validi nel territorio doganale dell'Unione Europea e le informazioni vincolanti non possono essere modificate¹⁰. Con particolare riferimento alle Informazioni vincolanti in materia di origine, occorre segnalare che, al fine di adottare una decisione Ivo a partire dalla data dell'eventuale recesso senza accordo, le Autorità doganali dell'UE a 27 non potranno tenere in considerazione i fattori produttivi del Regno Unito¹¹ come aventi "origine nell'UE" (a fini non preferenziali) o come "originari dell'UE" (a fini preferenziali) per la determina-

⁷ Nel caso in cui la Sasp copra dichiarazioni semplificate, va osservato che l'operatore economico è tenuto a presentare la dichiarazione complementare che copre anche il Regno Unito per il periodo fino al giorno precedente la data del recesso; una dichiarazione complementare separata relativa agli Stati membri rimanenti deve essere compilata solo per i restanti giorni di detto mese di calendario.

⁸ Articolo 33 cdu, Regolamento UE 952/2013, cdu.

⁹ Sul punto, si noti che le Itv, essendo valide in tutta l'Unione Europea, a prescindere dallo Stato membro di rilascio, confluiscono in un database comunitario, liberamente consultabile da tutte le Amministrazioni doganali e dagli operatori, creato allo scopo di garantire certezza e uniformità nella difficoltosa operazione di classificazione della merce. Cfr. https://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/ebti/ebti_consultation.jsp?Lang=it.

¹⁰ Articolo 34, § 6, cdu. I destinatari delle decisioni Itv e Ivo, prima di presentare domanda di una nuova decisione, dovranno registrarsi presso le autorità doganali unionali per ottenere un numero EORI valido. Il richiedente potrebbe presentare domanda di riemissione della precedente decisione inserendo nel modulo di domanda un riferimento a quest'ultima.

¹¹ Materiali o operazioni di trasformazione.

zione dell'origine delle merci che incorporano tali fattori produttivi. In ultimo, anche con riferimento alle Ivo emesse prima dell'eventuale uscita del Regno Unito dall'Unione Europea, queste ultime non potranno più essere considerate valide dalla data del recesso qualora riguardino merci che incorporano fattori produttivi del Regno Unito, determinanti per l'acquisizione dell'origine.

Ingresso delle merci nel territorio doganale unionale

In caso di recesso senza accordo, come già esplicitato, il Regno Unito diventerebbe a tutti gli effetti un Paese terzo rispetto all'Unione Europea e, pertanto, dovrebbero per forza cambiare anche le formalità doganali oggi utilizzate per l'introduzione delle merci in territorio comunitario.

In particolare, dall'eventuale data di recesso ex articolo 50, Tfue, le merci introdotte dal Regno Unito nel territorio doganale comunitario dovrebbero essere oggetto di una dichiarazione sommaria di entrata (Entry summary declaration - ENS), laddove richiesto, da presentare secondo le disposizioni di cui agli articoli 182 e ss., Regolamento UE 2447/2015.

Per quanto riguarda, poi, eventuali dichiarazioni sommarie già depositate (prima dell'eventuale recesso) presso l'ufficio doganale di primo ingresso in UK, esse cesseranno la loro validità per i successivi porti o aeroporti comunitari ove i beni giungeranno dopo la data dell'uscita del Regno Unito dall'Unione Europea.

In tale circostanza, dunque, l'operatore economico dovrà presentare una nuova ENS riguardante tutti i beni in arrivo nell'UE a 27.

Nessuna dichiarazione sommaria di entrata, invece, dovrebbe essere richiesta nel caso in cui la merce lasci il Regno Unito direttamente per l'Unione Europea, prima della data di recesso, e arrivi nel territorio doganale comunitario dopo tale data.

Custodia temporanea

Per quanto concerne il trattamento delle merci custodite in strutture autorizzate alla custodia temporanea occorre che gli operatori pianifichino con il debito anticipo il loro smistamento.

E invero, le autorizzazioni concesse dalle Autorità doganali del Regno Unito cesseranno la propria validità e, di conseguenza, tali merci dovranno essere trasferite all'interno di una struttura per la custodia temporanea all'interno dell'Unione Europea prima della data dell'eventuale recesso, pena l'identificazione della merce come proveniente da un Paese terzo e, di conseguenza, priva della qualifica di merce unionale¹².

Appare evidente, dunque, che al verificarsi di una *Hard Brexit* diventerà dirimente individuare la posizione doganale delle merci che gli operatori continueranno a movimentare, con particolare riferimento a quei beni che potranno trovarsi in viaggio nei giorni del recesso.

A tale proposito occorrerebbe distinguere se i beni sono entrati all'interno dell'Unione Europea prima della data di un eventuale recesso, gli stessi manterrebbero il loro *status* di merce unionale; se, invece, le merci arrivassero alla prima frontiera comunitaria dopo la data del recesso, questi ultimi dovrebbero essere trattati come qualsiasi altro prodotto di un Paese terzo con il quale l'Unione Europea non ha alcun accordo.

Le merci unionali che si spostano tra 2 punti dell'Unione Europea passando per il Regno Unito conserveranno lo *status* di beni comunitari solo se l'attraversamento di quest'ultimo è effettuato prima della *brexit*.

Non verranno considerati unionali, dunque, quei prodotti eventualmente reintrodotti nell'Unione Europea se passati via UK dopo la data del recesso, con la conseguenza che dovranno essere esple-

¹² Se tali merci arrivano nell'UE a 27 prima della data del recesso, ma il loro movimento verso una struttura di custodia temporanea dell'EU a 27 è previsto a decorrere da tale data, tale movimento non sarà coperto da un'autorizzazione valida. La custodia temporanea di tali merci, quindi, dovrebbe concludersi prima della data del recesso (ad esempio, vincolando le merci a un regime doganale o riesportandole). Se tale regolarizzazione non ha luogo, si verificherà un'inosservanza degli obblighi stabiliti dalla normativa doganale relativi all'introduzione di merci non unionali nel territorio doganale dell'Unione Europea e, di conseguenza, si applicherà l'articolo 79, cdu, vale a dire sorgerà un'obbligazione doganale dovuta a inosservanza. Nel caso di merci in custodia temporanea che sono oggetto di un'autorizzazione concessa dalle Autorità doganali dell'UE a 27 e ubicate nel Regno Unito a decorrere dalla data del recesso, si riterrà che tali merci siano state riesportate. Cfr. Commissione Europea, nota di orientamento 11 marzo 2019.

tate tutte le formalità richieste per le merci in ingresso nel territorio doganale dell'UE (ad esempio ENS).

Nel caso in cui, invece, merci unionali siano state temporaneamente esportate dall'Unione Europea verso il Regno Unito, prima del recesso, e successivamente reintrodotti nell'UE, dopo tale data, troverà applicazione l'articolo 203, cdu, secondo cui tali prodotti sono esentati dai dazi all'importazione se l'operatore economico dimostra che sono stati trasportati in UK prima della *brexit* e reintrodotti, entro 3 anni, nel medesimo stato in cui sono stati esportati¹³.

Al riguardo, la Commissione Europea ha sottolineato che il termine triennale entro il quale i prodotti devono essere reimportati nel territorio comunitario è tassativo e l'uscita del Regno Unito non può essere considerata "circostanza particolare" per derogare a tale termine.

Inoltre, la prova che i beni sono stati portati in UK prima del recesso potrà essere fornita con documenti di trasporto o con qualsiasi altro documento pertinente, quale, ad esempio, il contratto di *leasing*.

La dogana, inoltre, all'atto della reimportazione, potrà chiedere agli operatori di dimostrare che i prodotti non sono stati alterati e non hanno subito trasformazioni nel Regno Unito.

Uscita delle merci dal territorio doganale unionale

Nel caso in cui gli operatori debbano trasportare merci unionali verso il Regno Unito, questi ultimi dovranno, a norma dell'articolo 263, § 3, cdu, redigere una dichiarazione pre-partenza sotto forma di una dichiarazione in dogana, una dichiarazione di riesportazione o una dichiarazione sommaria di uscita (EXS).

Di norma, nella maggior parte dei casi, sarà utilizzata una dichiarazione in dogana e le merci saranno vincolate al regime di esportazione presso qualsiasi ufficio doganale dell'Unione Europea, successivamente alla data del recesso senza accordo.

Occorrerà, tuttavia, controllare quale ufficio doganale di uscita è stato scelto per svolgere l'operazione. E invero, si prospettano scenari diversi a seconda che tale ufficio sia situato nel Regno Unito ovvero nell'Unione Europea.

Nel primo caso, se i beni, alla data di recesso, si trovano ancora all'interno dell'Unione Europea, l'ufficio doganale britannico di uscita dovrà essere sostituito con uno comunitario, che dovrà confermare l'uscita fisica della merce all'ufficio di esportazione UE.

Qualora, invece, i prodotti in viaggio fossero già situati nel Regno Unito al momento del recesso, l'ufficio doganale UK non sarà più in grado di trasmettere il risultato di uscita all'ufficio di esportazione UE e, pertanto, quest'ultimo dovrà appurare l'operazione sulla base delle prove alternative. Nessun impatto sulle procedure, infine, si verificherà quando le merci hanno già attraversato il Regno Unito e raggiunto l'ufficio doganale di uscita in un altro Stato membro: in tale ipotesi il messaggio di uscita sarà regolarmente inviato all'ufficio di esportazione UE.

Origine preferenziale

Nell'ipotesi di un recesso dall'Unione Europea senza accordo, altro aspetto importante che occorre tenere sotto controllo riguarda l'attribuzione dell'origine ai prodotti oggetto di scambi commerciali. E, invero, nel momento in cui il Regno Unito dovesse diventare, a tutti gli effetti, un Paese terzo, cesseranno di applicarsi a quest'ultimo i regimi preferenziale sino a oggi in vigore.

In primo luogo, occorre evidenziare che, come già accennato in materia di Ivo, i fattori produttivi del Regno Unito, ossia l'utilizzo di materiali originari e/o l'esecuzione di operazioni di trasformazione in loco, dovranno essere considerati come "non originari", ai fini dell'attribuzione dell'origine preferenziale ai prodotti interessati.

Vi è quindi il rischio che un bene, qualificabile fino alla data del recesso come di origine preferenziale UE che, di conseguenza, beneficia di un trattamento daziario di favore in importazione nei Paesi di destino, a decorrere dalla data dell'eventuale recesso potrebbe risultare non più di origine prefe-

¹³ Articolo 203, § 1 e 5, cdu.

renziale UE a causa degli apporti (non preferenziali) UK. Ciò comporterebbe che il cliente a destino si troverebbe improvvisamente a dovere pagare un dazio non preferenziale per questo prodotto. La Commissione Europea ha inoltre evidenziato che i beni prodotti nel Regno Unito prima dell'eventuale hard brexit, ma importati nell'Unione Europea dopo tale data (e viceversa prodotti nell'UE prima del recesso e importati in UK successivamente) non potranno essere considerati di origine preferenziale UE ai fini di una loro esportazione (diretta o successiva a trasformazioni) verso Paesi terzi con cui l'Unione Europea ha concluso accordi di libero scambio.

Specularmente, nemmeno i beni originari di Paesi partner preferenziali importati nel Regno Unito prima del recesso e inviati successivamente (con un'operazione di esportazione) in uno Stato membro UE dopo tale data, potranno avere diritto al trattamento preferenziale, a meno che non vengano rispettate le disposizioni in materia di trasporto diretto/non manipolazione contenute nelle disposizioni unionali relative.

La prova dell'origine

Ulteriore argomento di grande rilevanza, in materia di origine, riguarda il tema della prova.

In generale, affinché una merce possa essere tassata a una tariffa preferenziale all'atto dell'importazione nel Paese di destinazione (esente da dazio o aliquota di dazio ridotta), è necessaria la prova dell'origine prevista nel rispettivo accordo di libero scambio.

Sul punto, in caso di un eventuale recesso senza accordo, potranno considerarsi ancora valide le prove di origine preferenziale (ad esempio certificati di circolazione EUR.1 e dichiarazioni di origine su fattura) che, pur essendo state rilasciate da soggetti UK o da soggetti UE relativamente a beni prodotti in UK o in altri Stati membri ma con apporti UK determinanti, riguardano merci la cui esportazione è già stata effettuata o, in ogni caso, garantita, prima della data del recesso.

Anche le prove di origine relative a beni contenenti apporti determinanti di origine UK, rilasciate in Paesi partner preferenziali dell'Unione Europea prima dell'eventuale hard brexit, potranno essere usate validamente all'atto dell'importazione in UE per tutto il loro periodo di validità stabilito negli accordi di libero scambio, a condizione che l'esportazione da tali Paesi terzi sia avvenuta entro la data del recesso.

Differente, invece, risulterebbe il regime applicabile alle dichiarazioni di origine preferenziale dei fornitori, ossia quei documenti rilasciati dai fornitori UE agli esportatori UE come prova del carattere originario della merce¹⁴.

E invero, in merito a tali documenti la Commissione Europea ha previsto le dichiarazioni rilasciate da fornitori del Regno Unito, prima della data del recesso, non potranno più essere utilizzate per il rilascio o la compilazione delle prove di origine all'interno degli Stati membri. In applicazione di ciò, pertanto, i fornitori unionali che hanno rilasciato dichiarazioni ai loro clienti, prima della data del recesso del Regno Unito, dovranno prontamente informarli qualora fra i prodotti coperti da tali dichiarazioni ve ne siano alcuni che abbiano perso il carattere originario in quanto di origine UK o con apporti UK tali per cui le regole di origine previste per gli specifici prodotti non potranno più dirsi rispettate.

Nel caso di una dichiarazione a lungo termine¹⁵, infine, i fornitori stabiliti nell'Unione Europea dovrebbero informare l'esportatore qualora la dichiarazione non fosse più valida, a partire dalla data del recesso, per alcune o per la totalità delle spedizioni coperte dalla stessa.

In ultimo, occorre evidenziare agli operatori che tutte le autorizzazioni allo status di esportatore autorizzato rilasciate dalle Autorità del Regno Unito o da dogane unionali a soggetti britannici (o a soggetti UE con codice EORI UK), nonché le Registrazioni nel sistema REX effettuate dalle medesime autorità o nei confronti dei medesimi soggetti, non saranno più ritenute valide¹⁶.

¹⁴ Articolo 61, Regolamento n. 2447/2105 (Regolamento di esecuzione – RE).

¹⁵ Articolo 62, Re. Quando un fornitore invia regolarmente spedizioni di merci a un esportatore o a un operatore e si prevede che il carattere originario delle merci di tutte queste spedizioni sia lo stesso, il fornitore può presentare un'unica dichiarazione a copertura di invii successivi di tali merci (dichiarazione a lungo termine del fornitore). La dichiarazione a lungo termine del fornitore può essere valida per un periodo massimo di 2 anni a decorrere dalla data della compilazione.

¹⁶ Cfr. Commissione europea, nota di orientamento 11 marzo 2019, punto 5.4.

Hard brexit e imposte indirette

Operazioni imponibili ai fini Iva

Con particolare riferimento alle implicazioni relative alla fiscalità indiretta (Iva), occorre evidenziare che, in caso di no deal, le cessioni di beni effettuate da un soggetto Iva nazionale nei confronti di un operatore economico stabilito nel Regno Unito e, viceversa, gli acquisti di beni da un soggetto Iva UK, non potranno più essere qualificate come "cessioni" o "acquisti" intracomunitari ai sensi degli articoli 41 e 38, D.L. 331/1993¹⁷. L'entrata e l'uscita di merci dall'Unione Europea da e verso il Regno Unito diventeranno vere e proprie importazioni ed esportazioni, a cui saranno applicate le norme previste dal Codice doganale dell'Unione Europea e dai Regolamenti a esso collegati sia per quanto attiene al profilo impositivo sia a quello dei controlli.

Aspetti operativi

Nella pratica, dunque, i soggetti Iva che acquisteranno merci dal Regno Unito non saranno più tenuti all'integrazione e alla registrazione della fattura emessa dal cedente UK, mentre, per ciò che riguarda le vendite, non troveranno applicazione le norme relative alle cessioni intracomunitarie¹⁸. Le cessioni di merci a un soggetto stabilito in UK, dunque, saranno operazioni non imponibili ai fini Iva ai sensi dell'articolo 8, D.P.R. 633/1972 e, per la loro spedizione fuori dal territorio doganale dell'Unione Europea, sarà necessario espletare tutte le formalità previste per le operazioni di esportazione. Specularmente, tutte le merci provenienti dal Regno Unito che verranno introdotte nell'Unione Europea dovranno essere presentate in dogana e corrispondere il dazio previsto per i paesi terzi, senza alcun tipo di agevolazione. In tali casi, l'operatore UE dovrà provvedere al versamento dell'Iva all'atto dell'importazione¹⁹ e non più mediante il meccanismo dell'inversione contabile, con notevoli effetti sui flussi di cassa generati da detto tributo²⁰. A ciò si aggiunga che i prodotti UK non potranno più essere introdotti in un deposito Iva (articolo 50-bis, D.L. 331/1993), ma potranno beneficiare soltanto del regime del deposito doganale (ex articolo 237, cdu). Sul punto occorre in ogni caso considerare che le autorizzazioni rilasciate dal Regno Unito per il deposito doganale non saranno più considerate valide dalla data del recesso. Qualora le merci custodite all'interno di un deposito doganale vengano trasportate all'interno dell'Unione Europea dopo la data del recesso, dovranno essere espletate tutte le formalità doganali previste dal cdu per l'introduzione delle merci provenienti da un Paese terzo²¹.

Acquisti e cessioni iniziati prima della Brexit e conclusi successivamente

Occorre, poi, porre particolare attenzione alle spedizioni di merci dal Regno Unito che potrebbero iniziare prima della loro uscita dall'Unione Europea, ossia prima del recesso, e concludersi in un momento successivo. In questi casi, l'operazione dovrà essere qualificata come un'importazione da Paese terzo, con il conseguente versamento dell'Iva in dogana e l'esenzione dall'obbligo di compilazione – ove previsto – del modello INTRA. Altro caso è quello del soggetto nazionale che effettua una cessione nei confronti di un soggetto Iva UK prima della data del recesso ma con arrivo a destinazione successivo. In questa ipotesi, l'operazione risulta sempre non imponibile ai fini Iva in Italia, seppure a titolo diverso, e l'operatore nazionale deve essere in grado di provare l'effettiva uscita dei beni dal territorio comunitario, dato che questi ultimi non sono stati oggetto di alcuna formalità doganale al momento della loro spedizione²². E, infatti, poiché dalla data del recesso non sarà più attiva la cooperazione amministrativa fra Stati membri dell'Unione Europea, l'operatore nazionale dovrà adottare tutte le misure idonee a evitare casistiche di doppia imposizione relativamente alle cessioni e agli acquisti effettuati con il Regno Unito prima di tale data. Occorre, pertanto, come

¹⁷ Convertito, con modificazioni, dalla L. 427/1993.

¹⁸ Articolo 46, D.L. 331/1993. In merito a queste ultime operazioni, poi, verrà meno anche l'obbligo di presentare gli elenchi riepilogativi INTRA, previsti dall'articolo 50, comma 6, D.L. 331/1993.

¹⁹ In caso di immissione in libera pratica dei beni.

²⁰ Anche in questo caso viene meno l'obbligo di compilazione del modello INTRASTAT.

²¹ Cfr. § 1.3.

²² A tale fine potrebbero essere prove idonee la documentazione di trasporto e quella doganale relativa all'importazione effettuata dal cessionario nel Regno Unito.

suggerito anche dall'Agenzia delle dogane, valutare con attenzione le tempistiche del trasporto, onde evitare eventuali difficoltà.

La circolazione dei prodotti sottoposti ad accisa

L'eventuale scenario di una hard brexit impatterà anche su tutti i prodotti sottoposti ad accise armonizzate che sono, a oggi, movimentati dall'Unione Europea verso il Regno Unito e viceversa. Nei confronti di tali prodotti, fra cui anche le bevande alcoliche, vino e birra, dovranno essere applicati i regimi doganali di esportazione e di importazione, rispettivamente nei casi di uscita dal territorio comunitario verso UK e di introduzione nell'Unione Europea di beni provenienti dal Regno Unito. Attualmente, gli operatori che intendono spedire verso il Regno Unito prodotti in sospensione di accisa devono possedere la qualifica di depositari autorizzati ovvero di speditori registrati (articolo 9, Tua) e la merce deve essere accompagnata, fino a destinazione (deposito fiscale o destinatario registrato inglese), dall'e-AD (documento amministrativo elettronico), sul quale è riportato il numero ARC, identificativo della spedizione. Nell'ipotesi di uscita senza accordo, i prodotti dovranno essere assoggettati al regime doganale di esportazione e, pertanto, circoleranno in sospensione con l'emissione dell'e-AD dal deposito fiscale nazionale fino alla dogana di uscita²³ e il relativo ARC dovrà essere riportato nella casella 44 del Dau. La chiusura dell'operazione sarà attestata con il visto uscire dell'ufficio doganale di uscita, che sarà successivamente inviato all'ufficio doganale di esportazione per l'appuramento dell'operazione. Gli operatori che, invece, intenderanno introdurre nell'Unione Europea e, in particolare, in Italia, merce in sospensione proveniente dal Regno Unito, dovranno immetterla in libera pratica e, tramite uno speditore registrato, occorrerà emettere un e-AD necessario al fine di movimentare i beni verso un deposito fiscale o un destinatario registrato. Infine, con particolare riferimento al settore del vino, allo stato attuale il gestore del deposito fiscale può movimentare la bevanda alcolica previa emissione dell'e-AD; solo per i piccoli produttori²⁴ i trasferimenti sono consentiti con emissione del documento di accompagnamento dei prodotti vitivinicoli (MVV). Anche tale situazione, in caso di un eventuale recesso senza accordo, subirebbe cambiamenti poiché dovrebbe applicarsi la procedura doganale di esportazione. L'operatore nazionale, dunque, dovrebbe trasmettere la dichiarazione all'ufficio doganale di esportazione e il vino dovrebbe pervenire alla dogana di uscita, italiana o comunitaria, scortato da e-AD e da MVV.

Conclusioni

Alla luce di quanto illustrato appare evidente che dovrebbe essere interesse comune delle parti in gioco scongiurare l'eventuale uscita del Regno Unito dall'Unione Europea senza accordo. Tale soluzione, tuttavia, non sembra facile da raggiungere e, stando ai recenti interventi politici, neppure dal decorso breve.

Proprio per questi motivi e viste nel dettaglio tutte le formalità e le conseguenze che un eventuale no deal potrebbe avere sui traffici commerciali, è dovere degli operatori unionali prepararsi concretamente a tale scenario che, pur non sperato, può ancora essere probabile.

Riferimenti normativi

articolo 182, Regolamento UE 2447/2015

articolo 50, Trattato UE

articolo 38, D.L. 331/1993

articolo 41, D.L. 331/1993

articolo 8, D.P.R. 633/1972

articolo 50-bis, D.L. 331/1993

articolo 9, Tua

²³ Dove terminerà l'operatività del sistema informatizzato per il controllo dei movimenti tra Stati membri.

²⁴ Ossia gli esercenti che producono quantitativi di vino inferiori a 1.000 hl all'anno in media.

La nuova cedolare secca commerciale dopo i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate

Il comma 59, L. 145/2018 ha esteso il regime opzionale della cedolare secca sugli affitti degli immobili destinati all'uso abitativo, previsto dall'articolo 3, D.Lgs. 23/2011, alternativo al regime ordinario vigente per la tassazione del reddito fondiario ai fini dell'Irpef, anche ai canoni di locazione derivanti dai nuovi contratti che sono stati e saranno stipulati nel corso dell'anno 2019 dalle persone fisiche al di fuori dell'esercizio di un'attività d'impresa o di arti e professioni, aventi a oggetto immobili destinati all'uso commerciale. Rientrano nel particolare regime impositivo i fabbricati classificati nella categoria catastale C/1 – Negozi e botteghe – nonché le relative pertinenze, che sono quelle classificate nelle categorie catastali C/2 – Magazzini e locali di deposito – C/6 – Stalle, scuderie e rimesse – e C/7 – Tettoie chiuse e aperte – allorché siano congiuntamente locate. In ogni caso la cedolare secca va applicata con l'aliquota ordinaria, ossia quella del 21%. Ulteriore condizione posta dal Legislatore per poter usufruire del regime opzionale è rappresentata dal fatto che l'unità immobiliare commerciale oggetto della locazione deve avere una superficie complessiva, al netto delle pertinenze, non superiore a 600 metri quadrati. L'Agenzia delle entrate ha affrontato per la prima volta il tema nella circolare n. 8/E/2019, recante chiarimenti in merito alle novità introdotte dalle disposizioni di carattere fiscale contenute nella Legge di Bilancio 2019, anche alla luce delle risposte fornite dalla stessa Amministrazione ai quesiti della stampa specializzata posti in occasione di eventi svoltisi nei primi mesi dell'anno.

Regime "storico" della cedolare secca

Prima di concentrarsi sull'estensione della cedolare secca agli affitti degli immobili commerciali, anche al fine di comprendere meglio la portata della novità recata dalla L. 145/2018, pare utile ricordare i caratteri essenziali del particolare regime opzionale.

Soggetti ammessi all'opzione per la cedolare

La cedolare secca è in vigore dal 2011 e da sempre riguarda locatori persone fisiche, titolari del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento sull'immobile, che operano al di fuori dell'esercizio dell'attività di impresa o di arti e professioni, atteso che oggetto di tassazione deve essere un reddito di natura fondiaria, salvo quello che si dirà in seguito in relazione alle locazioni brevi. Pertanto, restano, ad esempio, esclusi dal regime gli imprenditori ovvero i lavoratori autonomi, anche nel caso in cui concedano in locazione un immobile abitativo ai propri dipendenti. Per gli immobili abitativi locati posseduti *pro quota* da più soggetti, il regime della cedolare secca può essere applicato anche in relazione a una quota dell'immobile locato¹.

Contratti abitativi per i quali è possibile optare per la cedolare

Prima delle modifiche recate dalla Legge di Stabilità 2019, rientravano nell'ambito applicativo della cedolare secca solo i contratti aventi a oggetto immobili a uso abitativo (fabbricati censiti nel Catasto dei fabbricati nella categoria catastale A, escluso A10) locati per finalità abitative e le relative pertinenze. Atteso che modifica alcuna ha interessato le locazioni abitative, in relazione a esse, devono intendersi tutt'ora esclusi dal regime opzionale:

- gli immobili che, pur avendo i requisiti di fatto per essere destinati a uso abitativo, sono iscritti in una categoria catastale diversa;

¹ Circolare n. 26/E/2011.

- i contratti di locazione conclusi con conduttori che agiscono nell'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo, indipendentemente dal successivo utilizzo dell'immobile per finalità abitative di collaboratori e dipendenti;
- i contratti di immobili accatastati come abitativi, ma locati per uso ufficio o promiscuo.

Si precisa che nel caso in cui siano locati con il medesimo contratto 2 immobili abitativi il locatore può chiedere l'applicazione della disciplina in commento anche in relazione a uno solo di essi. Nell'ipotesi in cui sia previsto un canone unitario per entrambi gli immobili, la quota di canone riferibile all'immobile per il quale si intende applicare la cedolare secca deve essere determinata ripartendo il canone in misura proporzionale alla rendita catastale di ciascuna unità.

Inoltre, l'opzione per il regime in commento può essere esercitata anche se il locatore abbia locato soltanto una o più porzioni dell'immobile abitativo. In tal caso, però, va ricordato che l'esercizio dell'opzione per il regime della cedolare secca per un contratto di locazione relativo a una porzione dell'unità abitativa vincola all'esercizio dell'opzione per il medesimo regime anche per il reddito derivante dalla contemporanea locazione di altre porzioni dell'immobile.

Rientrano altresì nel regime opzionale le pertinenze (anche più di una per fabbricato abitativo) locate congiuntamente all'immobile abitativo ovvero locate con contratto separato e successivo rispetto a quello relativo all'immobile abitativo. In questo secondo caso è però necessario che:

- il rapporto di locazione intercorra tra le medesime parti contrattuali;
- nel contratto di locazione della pertinenza si faccia riferimento al contratto di locazione dell'immobile abitativo;
- sia evidenziata la sussistenza del vincolo pertinenziale con l'unità abitativa già locata.

In linea generale, la cedolare secca non trova applicazione con riferimento ai contratti di sublocazione di immobili, in quanto i relativi redditi rientrano nella categoria dei redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera h), Tuir e non tra i redditi di natura fondiaria; tale principio incontra una deroga in relazione alle locazioni brevi di cui si dirà. Per la stessa ragione non sono in ogni caso interessati dal regime opzionale i contratti di locazione di immobili situati all'estero, atteso che i relativi redditi rientrano nella categoria dei redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera f), Tuir.

Esercizio dell'opzione

L'applicazione del regime della cedola secca è subordinata all'esercizio di un'opzione da parte del locatore.

L'opzione deve essere esercitata in sede di registrazione del contratto di locazione ed esplica effetti per l'intera durata del contratto, salvo revoca. Tuttavia, qualora non sia stata esercitata l'opzione in sede di registrazione del contratto, è possibile accedere al regime della cedolare secca per le annualità successive, esercitando l'opzione entro il termine previsto per il versamento dell'imposta di registro dovuta annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno (30 giorni dalla scadenza di ciascuna annualità). Entro lo stesso termine è possibile revocare l'opzione per il regime della cedolare.

L'esercizio o la modifica dell'opzione può essere effettuata:

- utilizzando i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate;
- presentando il modello RLI, debitamente compilato, allo stesso ufficio dove è stato registrato il contratto.

Anche in caso di proroga del contratto di locazione, l'opzione per il regime della cedolare secca deve essere esercitata entro il termine di versamento dell'imposta di registro, vale a dire entro 30 giorni dal momento della proroga.

Comunicazione al conduttore

Il locatore che opta per il regime alternativo della cedolare secca rinuncia per il periodo corrispondente alla durata dell'opzione alle variazioni del canone che derivano dall'applicazione di indici di aggiornamento, inclusa la variazione dell'indice nazionale dei prezzi al consumo per le famiglie di

operai e impiegati. Di talché, pena l'inefficacia dell'opzione, egli deve comunicare preventivamente al conduttore, tramite lettera raccomandata con ricevuta di ritorno, la scelta per il regime alternativo di tassazione e la conseguente rinuncia, per il corrispondente periodo di durata dell'opzione, all'aggiornamento del canone a qualsiasi titolo. È esclusa la validità ai fini in esame della raccomandata consegnata a mano, anche con ricevuta sottoscritta dal conduttore. In caso di più conduttori, l'opzione va comunicata a ciascuno di essi.

Atteso che la raccomandata deve essere preventiva rispetto all'esercizio dell'opzione per la tassazione sostitutiva, la spedizione della lettera va effettuata, in linea generale, prima di procedere:

- alla registrazione del contratto ovvero
- prima del termine di versamento dell'imposta di registro per le annualità successive.

La comunicazione, però, non è necessaria allorché la rinuncia all'aumento del canone sia già stata prevista nel contratto, integrando il contenuto dello stesso².

Per quanto riguarda la proroga del contratto, in linea di principio, la comunicazione deve essere effettuata anche in tale sede, qualora il locatore decida di applicare la cedolare secca. Tuttavia, nel caso di proroga di un contratto contenente già la rinuncia all'aumento del canone, il locatore non deve inviare alcuna comunicazione in tal senso mediante raccomandata. Peraltro, a seguito delle modifiche introdotte dall'articolo 7-*quater*, comma 24, D.L. 193/2016, all'articolo 3, comma 3, D.Lgs. 23/2011, l'omessa o tardiva presentazione della comunicazione riferita alla proroga del contratto - non contenente già la rinuncia all'aumento del canone - non comporta la revoca dell'opzione già esercitata in sede di registrazione del contratto, ovvero nelle annualità successive, sempreché il contribuente tenga un comportamento coerente con la volontà di mantenere l'opzione per tale regime, effettuando i relativi versamenti, e dichiarando i redditi da cedolare secca nello specifico quadro della dichiarazione dei redditi. In questi casi, al più, il locatore sconta la sanzione nella misura fissa pari a 100 euro, ridotta a 50 euro se la comunicazione è presentata con ritardo non superiore a 30 giorni. Peraltro, a tale sanzione è comunque applicabile la disciplina del ravvedimento operoso prevista dall'articolo 13, D.Lgs. 472/1997³.

Va, infine, considerato che per gli immobili posseduti in comproprietà, l'opzione esercitata da parte di un solo locatore, comporta la rinuncia agli aggiornamenti del canone a qualsiasi titolo, anche da parte dei comproprietari che non hanno optato per il regime della cedolare secca. Atteso, infatti, che il canone è pattuito contrattualmente in maniera unitaria, si ritiene non possibile differenziarne l'ammontare in ragione delle quote di possesso di ciascun comproprietario.

Base imponibile

La base imponibile della cedolare secca è costituita dal canone di locazione maturato nell'anno derivante dal contratto di locazione per il quale è stata esercitata la relativa opzione. Ne deriva che l'imposta va calcolata assumendo una base imponibile più elevata rispetto a quella prevista ai fini della determinazione del reddito fondiario da assoggettare a Irpef (e alle relative addizionali), in quanto sul canone stabilito contrattualmente non possono essere operati abbattimenti. In particolare, il canone non può essere decurtato dell'abbattimento forfetario:

- del 5% previsto ordinariamente per gli immobili concessi in locazione;
- del 25% previsto per i fabbricati siti nei Comuni di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano;
- del 35% previsto per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 10, D.Lgs. 42/2004.

Inoltre, vale sempre la regola generale secondo cui l'ammontare dei canoni di locazione maturati nell'intero periodo d'imposta o in una sua frazione non può essere, comunque, inferiore al reddito determinato ai sensi dell'articolo 37, comma 1, Tuir, ossia all'ammontare della rendita catastale riferita al medesimo periodo rivalutata del 5%.

² Circolare n. 20/E/2012, § 9.

³ Risoluzione n. 115/E/2017.

Aliquote

L'aliquota della cedolare secca è stabilita nella misura del 21% in generale per i contratti disciplinati dal codice civile o a canone libero, regolati dalla L. 431/1998.

È, poi, prevista l'applicazione dell'aliquota ridotta al 10% in relazione ai soli contratti di locazione abitativa a canone concordato.

Versamenti

La cedolare secca dovuta è versata con le medesime modalità ed entro i medesimi termini dell'Irpef. Anche per la cedolare secca sono dovuti, pertanto, versamenti sia in acconto sia a saldo.

Per quanto riguarda l'acconto, il relativo versamento non si considera carente se di importo almeno pari al 95% della cedolare secca dovuta per l'anno precedente (c.d. metodo storico). Va da sé, quindi, che per l'anno di prima applicazione della cedolare secca non è dovuto l'acconto, atteso che il valore storico dell'imposta è pari a zero. È comunque possibile applicare il metodo previsionale.

In tale quadro si inserisce l'ulteriore novità, rispetto a quella di impatto più rilevante anticipata in premessa e di cui dirà di seguito, recata dal comma 1127, L. 145/2018 e relativa all'innalzamento dell'acconto della cedolare determinato con il metodo storico. In particolare, per effetto della novella normativa, la misura dell'acconto della cedolare secca passa dal 95% al 100% dell'imposta dovuta l'anno precedente. Tuttavia, la modifica avrà effetto dal 2021; quindi, l'acconto 2019 e 2020 dovranno essere calcolati considerando il 95% dell'imposta storica dovuta.

Effetto sostitutivo

Il regime della cedolare secca, oltre a essere un sistema di tassazione alternativo rispetto all'Irpef, esclude altresì l'applicazione per il periodo di durata dell'opzione:

- delle addizionali Irpef sul reddito prodotto dall'immobile locato;
- dell'imposta di registro dovuta sul contratto di locazione, generalmente prevista nella misura del 2% del canone pattuito;
- dell'imposta di bollo sul contratto di locazione dovuta nella misura di 16 euro per ogni foglio.

Nei calcoli per la verifica della convenienza della cedolare secca non può non essere tenuto in considerazione l'effetto sostitutivo complessivo del regime opzionale.

Cedolare secca nelle locazioni brevi

Fin dalla sua introduzione, la cedolare secca può essere applicata anche ai redditi derivanti da contratti di locazione breve.

Ciò detto, è noto che, per tale tipologia di contratti, con decorrenza 1° giugno 2017, l'articolo 4, D.L. 50/2017 (c.d. Manovra correttiva) ha previsto una specifica disciplina fiscale. Al riguardo va ricordato che per contratti di locazione breve si intendono i contratti di locazione di immobili a uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, stipulati da locatori persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività di impresa.

Ebbene, nella figura del locatore vi rientra anche il sub locatore e il comodatario che concede a terzi la disponibilità dell'immobile a titolo oneroso. Ciò comporta che la particolare disciplina delle locazioni brevi si applica prescindendo dal reddito derivante dal contratto di locazione in quanto riferita:

- sia ai contratti di locazione produttivi di reddito fondiario (nel caso in cui il locatore sia titolare di diritto di proprietà o di altro diritto reale sull'immobile);
- sia ai contratti produttivi di reddito diverso (nel caso in cui il locatore sia titolare di un diritto personale di godimento sull'immobile, ad esempio di locazione o di comodato).

Equiparando i contratti di sublocazione e di comodato a quelli di locazione, il regime delle locazioni brevi ha di fatto ampliato l'ambito applicativo della cedolare secca. In altri termini, il regime opzionale, già applicabile ai redditi fondiari derivanti dalle locazioni anche di breve durata, è stato esteso ai redditi diversi derivanti dai "contratti brevi" di sublocazione e dai "contratti brevi" stipulati dal comodatario per la concessione a terzi del godimento dell'immobile abitativo. In caso di opzione, la cedolare si applica con l'aliquota del 21%.

La circolare n. 24/E/2017 ha chiarito che:

- per quanto riguarda la sublocazione, l'applicazione della cedolare secca non modifica la qualificazione di reddito diverso dei proventi derivanti da tale contratto;
- per quanto riguarda il comodato, il comodante resta titolare del reddito fondiario derivante dal possesso dell'immobile oggetto di comodato, mentre il comodatario/locatore diventa titolare del reddito diverso derivante dal contratto di comodato.

	Locazione breve	
	conduttore-sub locatore	sub conduttore
proprietario-locatore	possibilità di optare per la cedolare secca (reddito diverso)	
proprietario-comodante	comodatario-locatore	conduttore
	possibilità di optare per la cedolare secca (reddito diverso)	

Cedolare secca per gli affitti commerciali

Con l'approvazione della Legge di Bilancio 2019 l'ambito applicativo della cedolare secca subisce una ulteriore estensione, poiché riguarda non più solo gli immobili abitativi, ma anche i fabbricati strumentali per natura.

In particolare, la tassazione opzionale trova applicazione con l'aliquota del 21% anche:

- per i contratti di affitto stipulati nel solo anno 2019;
- da locatori persone fisiche che operano al di fuori dell'esercizio di un'attività d'impresa o di arti e professioni;
- aventi a oggetto immobili classificati nella categoria catastale C/1, di superficie non superiore a 600 metri quadrati;
- nonché le relative pertinenze, se classificate nelle categorie catastali C/2, C/6, C/7 e se congiuntamente locate al C/1.

Siccome la norma nulla prevede in relazione allo status soggettivo del conduttore, attesa la ratio sottostante la disposizione, volta a ridurre la tassazione in capo ai locatori di negozi e botteghe al fine di agevolare indirettamente gli esercenti conduttori con la previsione di un canone più contenuto, si deve ritenere che l'inquilino possa essere, tanto una persona fisica che agisce al di fuori dell'esercizio di un'attività d'impresa o di arti e professioni, quanto un'impresa.

In aggiunta alle predette condizioni, va altresì osservato un requisito di natura temporale aggiuntivo rispetto alla necessità che il contratto venga stipulato nel corso del 2019. Infatti, la cedolare secca non si applica qualora al 15 ottobre 2018 risulti già in essere tra i medesimi soggetti un contratto di locazione per lo stesso immobile, poi interrotto anticipatamente rispetto alla scadenza naturale. Si tratta di una previsione di natura antielusiva volta a evitare che i soggetti, con contratti già in corso alla predetta data, stipulino durante l'anno in corso un nuovo contratto al solo fine di avvalersi del regime opzionale.

Ne deriva che, in caso di contratto di affitto "commerciale" in corso al 15 ottobre 2018, è possibile optare per la cedolare secca in sede di stipula di un nuovo contratto con decorrenza 2019:

- avente a oggetto il medesimo negozio/bottega e
- formalizzato tra gli stessi contraenti,

esclusivamente a seguito della scadenza naturale del contratto in corso al 15 ottobre 2018.

Si noti, poi, che, atteso che le locazioni commerciali non possono mai rientrare nell'ambito applicativo della disciplina delle locazioni brevi, poiché oltre a riguardare fabbricati strumentali per natura, per espressa previsione normativa, la loro durata non può essere inferiore a 6 anni⁴, l'estensione della cedolare secca operata dalla Legge di Stabilità 2019 non può che riguardare esclusivamente contratti da cui derivano redditi di natura fondiaria. In altri termini i canoni relativi a contratti di sublocazione aventi a oggetto negozi o botteghe non possono mai essere assoggettati al regime della cedolare secca, ancorché il locatore sia una persona fisica che agisce al di fuori dell'esercizio

⁴ Articolo 27, L. 392/1978.

di un'attività d'impresa o di arti e professioni, nonché siano rispettate tutte le altre condizioni imposte dalla norma.

Esempio 1

Il contratto di affitto stipulato tra il sig. Rossi (locatore) e la Alfa Snc (conduttore) avente a oggetto un negozio di 200 metri quadrati è scaduto in data 30 ottobre 2018 e in data 1° novembre 2018 è stato rinnovato per un periodo di 6+6 anni.

Il locatore non può stipulare con lo stesso conduttore un nuovo contratto nel 2019 optando per la cedolare secca, previa risoluzione del vecchio contratto.

Esempio 2

Il contratto di affitto stipulato tra il sig. Verdi (locatore) e la Beta Srl (conduttore) avente a oggetto una bottega di 100 metri quadrati è scaduto in data 31 marzo 2019. In tal caso il locatore può optare per la cedolare secca in sede di rinnovo stipulato alla data del 1° aprile 2019, poiché il vecchio contratto si è chiuso naturalmente.

Esempio 3

Con il contratto stipulato nel 2019 tra il sig. Neri (locatore) e la sig.ra Rossi (conduttore) sono locati 2 immobili: un fabbricato abitativo e un negozio di 70 metri quadrati.

Il locatore può optare per l'applicazione della cedolare secca per uno solo dei 2 immobili oppure per entrambi.

Sul tema è intervenuta l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 8/E/2019, fornendo 2 conferme importanti.

In primo luogo, il documento di prassi ha precisato che il limite dimensionale di 600 metri quadrati opera esclusivamente con riferimento al fabbricato principale, ossia per il negozio o la bottega classificato in C/1. Pertanto, non vi è alcun vincolo da osservare in termini di ampiezza relativamente alle pertinenze congiuntamente locate.

In secondo luogo, viene chiarito che anche per gli affitti commerciali l'opzione per la cedolare secca può essere esercitata:

- in sede di registrazione del contratto, quindi già nel 2019 o comunque entro il 30 gennaio 2020 (ossia entro il 30° giorno successivo all'ultimo giorno in cui sia possibile stipulare un contratto di affitto commerciale assoggettabile alla cedolare secca) oppure
- nelle annualità successive, esercitando l'opzione entro il termine previsto per il versamento dell'imposta di registro dovuta annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno (30 giorni dalla scadenza di ciascuna annualità).

Pertanto, può accadere che il locatore decida di assoggettare a Irpef i canoni relativi alla prima annualità, optando per l'imposizione sostitutiva solo dall'anno 2020 o comunque dagli anni successivi. Siffatta scelta potrebbe derivare dall'obbligo - ex L. 392/1978 - di pagamento, nel corso del 2019, dell'indennità di avviamento al precedente conduttore al quale è stata comunicata la disdetta in occasione della scadenza naturale del contratto⁵. Si deve, infatti, tener conto che l'articolo 10, comma 1, lettera h), Tuir prevede la deducibilità dal reddito complessivo Irpef delle *"indennità per perdita dell'avviamento corrisposte per disposizioni di legge al conduttore in caso di cessazione della locazione di immobili urbani adibiti a usi diversi da quello di abitazione"*⁶.

⁵ Ai sensi della L. 392/1978, i presupposti per la corresponsione dell'indennità per la perdita dell'avviamento sono legati:

- alla natura dell'immobile locato, che deve essere adibito ad attività industriali, commerciali, artigianali o turistiche;
- alle modalità di cessazione del rapporto tra proprietario e conduttore (disdetta del locatore);
- alla tipologia di attività svolte all'interno dell'immobile (l'attività esercitata dal conduttore nell'immobile deve essere un'attività industriale, commerciale, artigianale, turistica o alberghiera);
- all'effettivo rilascio dell'immobile.

⁶ Sull'interpretazione della norma è intervenuta l'Associazione italiana dottori commercialisti ed esperti contabili (Aidc) di Milano che, con la Norma di comportamento 188, ha affermato che se il proprietario dell'immobile è una persona fisica non imprenditore, l'indennità per perdita dell'avviamento commerciale pagata all'ex conduttore rappresenta un onere deducibile dal reddito complessivo proprio a norma del richiamato articolo 10, comma 1, lettera h), Tuir.

Sicché, potendo godere di tale onere deducibile, per il locatore potrebbe essere più conveniente assoggettare i canoni maturati nel primo anno di contratto a tassazione ordinaria, optando per la cedolare dalla seconda annualità.

Nonostante l'intervento di prassi permangono ancora alcuni dubbi applicativi relativamente alla novella normativa.

Tra le criticità si annovera l'interpretazione del limite dimensionale di 600 metri quadrati riguardante il fabbricato appartenente alla categoria catastale C/1. In particolare, non è chiaro se per determinare la superficie dell'immobile commerciale si debba far riferimento:

- alla superficie catastale;
- alla superficie calpestabile;
- alla superficie commerciale.

Il criterio rilevante dovrebbe essere quello della superficie catastale, atteso che rappresenta l'unità di misura prevista dal D.P.R. 138/1998 che contiene il "Regolamento recante norme per la revisione generale delle zone censuarie, delle tariffe d'estimo delle unità immobiliari urbane e dei relativi criteri nonché delle commissioni censuarie", nonché adottata dal Manuale della Banca Dati Quotazione Omi dell'Agenzia delle entrate.

Un'altra questione che attende un chiarimento ufficiale attiene all'ambito oggettivo della previsione antielusiva, la quale, come detto, vieta la possibilità di applicare la cedolare secca sul nuovo contratto stipulato nel 2019 qualora al 15 ottobre 2018 risulti già in essere tra le stesse parti un contratto di locazione avente a oggetto lo stesso immobile, non giunto, nel frattempo, a scadenza naturale. Ci si domanda se in questi casi, per sfuggire alla morsa antielusiva, sia sufficiente locare nel nuovo contratto, oltre che il medesimo negozio o bottega, anche un ulteriore C/1 ovvero una pertinenza. Invero, in attesa che l'Agenzia delle entrate fornisca gli adeguati chiarimenti, già ci sarebbero argomentazioni valide per escludere nelle ipotesi proposte la possibilità di applicare la cedolare secca. In particolare, nel caso in cui il nuovo contratto preveda la locazione sia del fabbricato già locato con il vecchio contratto chiuso anticipatamente rispetto alla scadenza naturale, sia di un ulteriore C/1, è plausibile che il locatore possa chiedere l'applicazione della tassazione opzionale solo in relazione al secondo immobile, atteso che alla luce dei chiarimenti di prassi l'opzione riguarda il singolo immobile⁷. Qualora, invece, all'oggetto del contratto stipulato nel 2019 sia aggiunto un immobile avente natura di pertinenza, si dovrebbe ritenere esclusa la possibilità di optare per la cedolare secca in relazione a entrambi i fabbricati, rilevando, ai fini del regime impositivo, l'immobile principale.

Caso pratico

Un soggetto persona fisica che agisce come privato consumatore ha quale unico reddito quello che gli deriva dalla locazione di un immobile:

- posseduto a titolo di proprietà al 100%;
- situato nel centro storico di Verona;
- classificato nella categoria catastale C/1.

In data 30 aprile 2019 il contratto di locazione storico è giunto a scadenza naturale; il locatore aveva inviato la disdetta al conduttore storico e il 1° maggio 2019 ha stipulato un nuovo contratto di 6+6 anni con un nuovo locatario. Per effetto della disdetta, nel 2019, il locatore è obbligato a versare nelle casse del vecchio conduttore un'indennità di avviamento.

I dati relativi all'operazione sono i seguenti:

- canone annuo relativo al contratto scaduto in data 30 aprile 2019 pari a 96.000 euro (8.000 euro mensili);
- canone annuo relativo al contratto stipulato in data 1° maggio 2019 pari a 132.000 euro (11.000 euro mensili);

⁷ In tal senso la circolare n. 26/E/2011 laddove si afferma che "nel caso in cui il contratto di locazione concluso abbia ad oggetto un immobile abitativo e un immobile strumentale per il quale non è possibile accedere al regime della cedolare secca", "Il locatore potrà accedere al regime della cedolare secca solo in relazione alla quota di canone relativa alla locazione dell'immobile abitativo".

Schede operative

- indennità di avviamento corrisposta dal locatore al vecchio conduttore pari a 144.000 euro (8.000*18 mensilità).

Si assuma che il contribuente non ha né ulteriori oneri deducibili né oneri detraibili.

Si tratta di capire se al locatore conviene optare per il regime della cedolare secca già in sede di registrazione oppure dalla seconda annualità (considerata la possibilità di portare in deduzione dal reddito complessivo l'indennità di avviamento) o, ancora, rimanere per tutta la durata del contratto nel regime ordinario⁸.

Regime ordinario

Periodo d'imposta	Reddito complessivo	Oneri deducibili	Irpef	Cedolare
2019	114.285,71 (8.000*4+11.000*8)/1,05	144.000	0	0
2020	125.714,29 (11.000*12)/1,05	0	47.225,65	0
2021	125.714,29 (11.000*12)/1,05	0	47.225,65	0
2022	125.714,29 (11.000*12)/1,05	0	47.225,65	0
2023	125.714,29 (11.000*12)/1,05	0	47.225,65	0
2024	125.714,29 (11.000*12)/1,05	0	47.225,65	0
2025	125.714,29 (11.000*12)/1,05	0	47.225,65	0
tassazione complessiva considerando gli ultimi 4 mesi del vecchio contratto, le prime 6 annualità del nuovo contratto e i primi 8 mesi dei successivi 6 anni di proroga del nuovo contratto			283.353,90	

Opzione per la cedolare secca fin dalla prima annualità

Periodo d'imposta	Reddito complessivo	Oneri deducibili	Irpef	Cedolare
2019	30.476,19 (8.000*4)/1,05	144.000	0	18.480 (11.000*8*21%)
2020	0	0	0	27.720 (11.000*12*21%)
2021	0	0	0	27.720 (11.000*12*21%)
2022	0	0	0	27.720 (11.000*12*21%)
2023	0	0	0	27.720 (11.000*12*21%)
2024	0	0	0	27.720 (11.000*12*21%)

⁸ Per questioni di semplicità si trascurava l'impatto delle addizionali Irpef.

2025	0	0	0	27.720 (11.000*12*21%)
tassazione complessiva considerando gli ultimi 4 mesi del vecchio contratto, le prime 6 annualità del nuovo contratto e i primi 8 mesi dei successivi 6 anni di proroga del nuovo contratto			184.800	

Opzione per la cedolare dalla seconda annualità

Periodo d'imposta	Reddito complessivo	Oneri deducibili	Irpef	Cedolare
2019	114.285,71 (8.000*4+11.000*8)/1,05	144.000	0	0
2020	41.904,76 (11.000*4)/1,05	0	12.243,16	18.480 (11.000*8*21%)
2021	0	0	0	27.720 (11.000*12*21%)
2022	0	0	0	27.720 (11.000*12*21%)
2023	0	0	0	27.720 (11.000*12*21%)
2024	0	0	0	27.720 (11.000*12*21%)
2025	0	0	0	27.720 (11.000*12*21%)
Tassazione complessiva considerando gli ultimi 4 mesi del vecchio contratto, le prime 6 annualità del nuovo contratto e i primi 8 mesi dei successivi 6 anni di proroga del nuovo contratto			169.323,16	

La soluzione preferibile tra quelle proposte è quindi la terza, poiché consente un risparmio d'imposta di ben 114.030,74 euro rispetto alla scelta del regime ordinario e di 15.476,84 euro rispetto all'ipotesi che prevede l'opzione per la cedolare fin dalla prima annualità del contratto. Si noti che, anche considerando l'impatto dell'imposta di registro (pari a 2.640 euro annui⁹), la scelta di optare per la cedolare secca dalla seconda annualità rimane la più conveniente.

Riferimenti normativi

L. 145/2018

articolo 7-*quater*, comma 24, D.L. 193/2016

articolo 4, D.L. 50/2017

articolo 13, D.Lgs. 472/1997

articolo 10, D.Lgs. 42/2004

articolo 3, D.Lgs. 23/2011

articolo 10, comma 1, lettera h), Tuir

articolo 37, comma 1, Tuir

articolo 67, comma 1, lettera h), Tuir

circolare n. 8/E/2019

circolare n. 24/E/2017

circolare n. 20/E/2012

circolare n. 26/E/2011

risoluzione n. 115/E/2017

⁹ 11.000*12*2%.

Scadenze del mese di luglio

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° al 31 luglio 2019, 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 luglio

Dichiarazione Imu/Tasi

Scadono i termini per la presentazione della dichiarazione Imu/Tasi, prevista se, nel corso del 2018, sono intervenute variazioni sulla situazione degli immobili:

- non risultanti dalle dichiarazioni già presentate;
- non conoscibili dal Comune (ma che incidono sull'ammontare dell'imposta).

Versamento diritti camerali

Scade il termine per il versamento, in un'unica soluzione, dei diritti camerali. È riconosciuta la possibilità di differire il pagamento entro i successivi 30 giorni, aggiungendo una maggiorazione dello 0,40%.

Esterometro

Scade oggi il termine per la comunicazione delle cessioni di beni e prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato relative al mese di maggio 2019.

Versamento imposte modello Redditi e Irap

Scade oggi il termine per il versamento delle imposte risultanti dal modello Redditi e Irap (a saldo e primo acconto), le quali possono essere versate in un'unica soluzione o possono essere rateizzate in un numero definito di rate di pari importo scelto dal contribuente.

martedì 16 luglio

Versamento saldo Iva 2019

Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2018, risultante dalla dichiarazione annuale 2019 e che hanno scelto il versamento rateale a partire dal 16 marzo, devono versare la quinta rata.

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.

Versamenti Iva mensili

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di giugno 2019.

lunedì 22 luglio

Imposta di bollo su fatture elettroniche

Scade oggi il versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche emesse nel secondo trimestre. Il versamento va effettuato mediante il servizio presente nell'area riservata, sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, con addebito su conto corrente bancario o postale, oppure utilizzando il Modello F24 predisposto dall'Agenzia delle Entrate con modalità esclusivamente telematica.

martedì 23 luglio

Presentazione modello 730

Il contribuente può avvalersi della facoltà di inviare all'Agenzia delle entrate direttamente in via telematica la dichiarazione precompilata entro il 23 luglio di ciascun anno. Il CAF o il professionista abilitato devono trasmettere il modello 730 entro:

- il 1° luglio (il 29 giugno cade di sabato) per le dichiarazioni presentate dai contribuenti entro il 22 giugno;
- l'8 luglio (il 7 luglio cade di domenica) per le dichiarazioni presentate dai contribuenti dal 23 giugno al 30 giugno;
- il 23 luglio per le dichiarazioni presentate dai contribuenti dal 1° luglio al 23 luglio.

giovedì 25 luglio

Presentazione elenchi Intrastat mensili e trimestrali

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile o trimestrale, il termine per presentare gli elenchi riepilogativi (Intrastat) delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rese nel mese precedente, o nel secondo trimestre 2019, nei confronti di soggetti UE.

mercoledì 31 luglio

Presentazione richiesta rimborso o compensazione credito Iva trimestrale

Scade il termine per presentare la richiesta di rimborso o per l'utilizzo in compensazione del credito Iva riferito al secondo trimestre 2019 (Modello TR).

Esterometro

Scade oggi il termine per la comunicazione delle cessioni di beni e prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato relative al mese di giugno 2019.

Versamento imposte modello Redditi e Irap con maggiorazione

Scade oggi il termine per il versamento delle imposte risultanti dalla dichiarazione (a saldo e primo acconto) con la maggiorazione dello 0,40%.



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.