

R review



TeamSystem Review

In. 273

La relazione fra lo Studio e i clienti diventa digitale



Il digitale accorcia le distanze e permette di offrire ai Clienti servizi nuovi, utili e veloci.

Con **TeamSystem Digital Box**, estensione digitale di TeamSystem Studio, il Professionista mette a disposizione dei propri Clienti un servizio fondamentale per visualizzare e condividere **fatture** e **documenti**, accedere alle informazioni importanti, non perdere di vista le **scadenze** e i **pagamenti** e monitorare le informazioni chiave per la gestione del proprio business.

Tutto senza spostamenti, senza chiamate e in totale sicurezza, grazie al **Cloud** e all'**App mobile**.

Per maggiori informazioni:

www.teamsystem.com/teamsystem-digital-box

Osservatorio legislativo

Il "nuovo" regime forfettario 398 dopo la circolare n. 18/E/2018	2
La (reintrodotta) disciplina del c.d. "bonus aggregazioni"	9
Gli indici sintetici di affidabilità fiscale: strumento nuovo ma problematiche antiche	15
Le conseguenze contabili e fiscali dell'Iva indetraibile	20

Scadenzario

Scadenze del mese di ottobre	27
------------------------------	-----------

Il “nuovo” regime forfettario 398 dopo la circolare n. 18/E/2018

A quasi un anno di distanza dalla pubblicazione della circolare n. 18/E/2018 (avvenuta in data 1° agosto 2018) con il presente contributo torniamo ad analizzare le conseguenze delle rilevanti interpretazioni a cui è pervenuta l’Agenzia delle entrate con riferimento alle regole di funzionamento del regime forfettario di cui alla L. 398/1991. Detto regime, che a oggi risulta applicabile a una moltitudine di soggetti, in prevalenza enti di tipo associativo operanti in diversi settori, in un futuro così non troppo lontano potrebbe essere fortemente ridimensionato nel suo ambito applicativo in virtù di quanto previsto dalla recente Riforma del Terzo settore. Tralascieremo di affrontare, in quanto al tema dedicheremo uno specifico contributo nel prossimo numero della rivista, la questione della distinzione tra attività commerciali “connesse” e “non connesse” agli scopi istituzionali dell’ente, valutazione che determina importanti conseguenze sotto il profilo degli adempimenti sia contabili sia fiscali dell’ente medesimo.

L’ambito soggettivo di applicazione del regime

Tenendo conto di quanto già accennato in precedenza, vediamo nel dettaglio chi allo stato attuale può applicare il regime 398. Tale regime forfettario fu originariamente introdotto dalla L. 398/1991 (dalla quale ha preso il nome) e previsto solo in favore delle Associazioni sportive dilettantistiche. Successivamente lo stesso è stato esteso anche ad altre tipologie di enti non commerciali a carattere associativo. In particolare, il regime viene esteso anche alle associazioni senza fine di lucro e alle associazioni pro-loco (D.L. 417/1991, convertito dalla L. 66/1992), nonché alle associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente riconosciute senza fini di lucro (comma 31, articolo 2, L. 350/2003 – Finanziaria per l’anno 2004). Inoltre, l’articolo 90, comma 1, L. 289/2002, ha esteso le disposizioni della L. 398/1991 e le altre disposizioni tributarie riguardanti le Associazioni sportive dilettantistiche “alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro”. Tali società, quindi, ancorché fiscalmente non rientranti nel comparto degli enti non commerciali bensì in quello delle società commerciali (lettera a), comma 1, articolo 73, Tuir) possono anch’esse optare (pur non senza importanti difficoltà applicative) per l’applicazione delle disposizioni recate dalla L. 398/1991.

In chiave futura è invece il comma 1, articolo 89, D.Lgs. 117/2017 (il nuovo Codice del Terzo settore che ha dato attuazione alla riforma introdotta dalla L. 106/2016) a modificare radicalmente le carte in tavola.

La previsione del D.Lgs. 117/2017

“Agli enti del Terzo settore di cui all’articolo 79, comma 1, non si applicano le seguenti disposizioni: ... c) la L. 398/1991”.

Ciò significa che per tutti questi enti di tipo associativo che dovranno o decideranno di iscriversi nel Registro unico nazionale del Terzo settore di futura istituzione (quel Runts che le attuali previsioni lasciano intendere troverà applicazione non prima del 2021) il regime forfettario 398 non sarà più un’opzione praticabile.

Il riferimento è certamente alle Associazioni di promozione sociale, le c.d. Aps, che a riforma in vigore potranno “esistere” solo all’interno del Runts, ma anche a tutti quegli enti di tipo associativo (di tipo culturale, assistenziale, religioso, etc.) che “valuteranno”, per ragioni che non è opportuno in questa sede analizzare, di aderire alla riforma iscrivendosi nel predetto registro.

Le modifiche apportate dal D.Lgs. 117/2017, tuttavia, non finiscono qui.

Con il successivo articolo 102, D.Lgs. 117/2017 recante le “abrogazioni”, si stabilisce alla lettera

e), comma 1 la soppressione dell'articolo 9-bis, D.L. 417/1991, convertito con modificazioni nella L. 66/1992, mentre alla successiva lettera f) si dispone l'abrogazione dell'articolo 2, comma 31, L. 350/2003. Si tratta, rispettivamente, di quelle associazioni senza fine di lucro e associazioni pro-loco nonché delle associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente riconosciute senza fini di lucro, alle quali il Legislatore ha riconosciuto, in tempi successivi alla norma originaria riservata alle sole realtà sportive dilettantistiche, la possibilità di godere del citato regime forfettario 398.

Presente (ante riforma ETS)	Futuro (a riforma ETS in vigore)
<ul style="list-style-type: none">- associazioni sportive dilettantistiche- associazioni senza fine di lucro- associazioni pro-loco- società di capitali sportive dilettantistiche- associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente riconosciute senza fini di lucro	<ul style="list-style-type: none">- associazioni sportive dilettantistiche- società di capitali sportive dilettantistiche

Ciò comporta che anche per quelle realtà appena richiamate che decideranno di non iscriversi nel Runts, restando quindi fuori dalla riforma, il regime forfettario 398 non sarà più un'opzione e, qualora lo stiano già applicando, lo dovranno comunque abbandonare.

In un futuro così non troppo lontano, pertanto, l'applicazione del regime forfettario 398 tornerà al suo ambito soggettivo di applicazione originario e cioè alle Associazioni sportive dilettantistiche. Posto che nessun intervento abrogativo ha interessato la previsione contenuta nell'articolo 90, comma 1, L. 289/2002 (Finanziaria per l'anno 2003) viene così confermata l'applicazione delle disposizioni di cui alla L. 398/1991 anche *"alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro"*.

Tutte le realtà appartenenti al mondo sportivo dilettantistico, sia organizzate in forma associativa sia società, potranno dunque anche in futuro continuare ad applicare il regime forfettario 398.

Nel rapporto tra sport e Riforma del Terzo settore rimane un'ultima considerazione da svolgere. L'articolo 5, D.Lgs. 117/2017, che descrive le attività di interesse generale che obbligatoriamente devono svolgere in via esclusiva o principale i soggetti iscritti al Runts, prevede alla lettera t) l'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche, legittimando quindi l'assunzione della qualifica di Ente del Terzo settore (ETS) anche a un soggetto che svolge attività sportiva.

In assenza di interpretazioni ufficiali, a oggi assenti, vale la pena far notare che difficilmente potrà essere superato il preciso dettato normativo recato dalla lettera c), comma 1, articolo 89, D.Lgs. 117/2017, che inibisce il ricorso al regime forfettario 398 da parte di coloro che, pur svolgendo attività sportiva dilettantistica, si qualificheranno Enti del Terzo settore. Il connubio tra Runts e Registro telematico Coni, per le realtà sportive, sarà certamente uno di quei temi sui quali il Legislatore della riforma dovrà certamente intervenire prima che la Riforma entri definitivamente in vigore.

La modalità di accesso al regime

È trascorso poco più di un ventennio quando il D.P.R. 442/1997 ha riformato il sistema delle opzioni fiscali, assegnando alle medesime natura dichiarativa e non più costitutiva, privilegiando quindi il comportamento "concludente" del contribuente. A partire da tale momento, pertanto, il mancato esercizio dell'opzione per il regime forfettario 398 (da esercitarsi nel quadro VO del modello di dichiarazione annuale Iva) non inficia la scelta operata dal contribuente ma comporta l'applicazione di una mera sanzione amministrativa prevista per la mancata comunicazione di dati, oggi contenuta nell'articolo 11, comma 1, D.Lgs. 471/1997 e pari a un minimo di 250 euro (importo che tra l'altro può essere ridotto avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997).

Senonché, secondo quanto affermato dall'articolo 1, L. 398/1991), per poter accedere al regime fiscale agevolato previsto da tale disposizione, le Associazioni (e società) sportive dilettantistiche

devono effettuare, oltre alla tradizionale opzione da esercitarsi a "consuntivo" nel citato quadro VO del modello dichiarativo (che nel caso del regime 398 è rappresentato dal modello Redditi in quanto tale regime prevede l'esplicito esonero dall'obbligo di presentare il modello di dichiarazione annuale Iva), anche una "preventiva" comunicazione alla SIAE da effettuarsi tramite lettera raccomandata, secondo quanto previsto dal comma 2, articolo 9, D.P.R. 544/1999.

La doppia opzione

- Successiva opzione nel quadro VO della dichiarazione Iva annuale
- Preventiva opzione alla SIAE tramite lettera raccomandata

Su questa seconda opzione, e cioè sugli effetti che la mancata comunicazione alla SIAE avrebbe prodotto in capo al contribuente (devastanti qualora si fosse assegnata valenza costitutiva alla citata opzione preventiva), si discute da molti anni ma senza mai arrivare a una serena conclusione posto che sul punto l'Agenzia delle entrate ha assunto nel tempo posizioni contraddittorie.

Infatti, mentre con la circolare n. 209/E/1998 l'allora Ministero delle finanze precisò che ai fini della validità e delle revoche delle opzioni rileva il comportamento concludente tenuto dal contribuente essendo sufficiente una comunicazione susseguente da effettuarsi nella prima dichiarazione Iva presentata successivamente alla scelta operata e nulla dicendo in merito all'opzione SIAE, con la successiva circolare n. 247/E/1999, nell'intento di fornire chiarimenti in merito all'articolo 25, L. 133/1999, ribadisce che per poter beneficiare delle agevolazioni recate dalla L. 398/1991, occorre anche esercitare l'opzione prima dell'inizio dell'anno solare, a prescindere dalla cadenza dell'esercizio, dandone comunicazione all'ufficio della SIAE competente in ragione del domicilio fiscale dell'associazione, mediante lettera raccomandata.

Qualche anno più tardi, con la circolare n. 21/E/2003, l'Agenzia delle entrate ribadisce che l'opzione o la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili (quali quello in commento) si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili e che l'opzione, pena applicazione di sanzioni, va comunicata ai sensi del D.P.R. 442/1997 (presentazione del quadro VO), senza tuttavia operare alcun cenno alla seconda opzione da esercitarsi mediante lettera raccomandata inviata alla SIAE.

In questo susseguirsi di disposizioni normative e relative interpretazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, ci si era chiesti se, anche dopo l'avvento della riforma delle opzioni a opera del D.P.R. 442/1997, la validità del regime speciale di cui alla L. 398/1991 – in presenza di un regime delle opzioni che privilegia il comportamento "concludente" e che nega valenza costitutiva all'esercizio dell'opzione stessa - sia ancora subordinata alla preventiva comunicazione da effettuarsi alla SIAE e, comunque, se l'omissione di tale comunicazione determini o meno la decadenza dal predetto regime.

Seppur la maggior parte dei commentatori ha in questi anni ritenuto che tale preventiva comunicazione (opzione) da effettuarsi alla SIAE, fosse sì da ritenersi obbligatoria in quanto prevista da disposizioni di legge a oggi pienamente in vigore, ma che non fosse da ritenersi "costitutiva" del regime di cui alla L. 398/1991 bensì produttiva, in caso di omissione, di sanzioni conseguenti alla inottemperanza di specifiche disposizioni normative, era necessario avere un chiarimento ufficiale e definitivo posta la delicatezza della questione.

Effetti "lievi" per la mancata opzione alla SIAE

Finalmente, con la circolare n. 18/E/2018 l'Agenzia delle entrate, al § 6.1, interviene a dirimere la questione affermando che *"in presenza di comportamento concludente del contribuente e di regolare comunicazione all'Agenzia delle entrate dell'opzione per il regime di cui alla L. 398/1991, la mancata presentazione della comunicazione alla SIAE non comporta la decadenza dal regime agevolativo in esame, non avendo la stessa comunicazione natura costitutiva ai fini della fruibilità dello stesso"*.

Con riferimento agli effetti della mancata opzione SIAE, il recente documento di prassi prosegue affermando che la *"mancata comunicazione di cui trattasi è soggetta alla sanzione di cui all'articolo*

11, D.Lgs. 471/1997" ovvero alla sanzione in misura fissa di 250 euro, riducibile secondo le disposizioni del ravvedimento operoso.

Se il passo avanti dell'Agenzia delle entrate è stato notevole si osserva, tuttavia, come il testo della circolare non sgombri il campo da ogni equivoco soprattutto nella parte in cui la mancata decadenza, in caso di omissione della opzione SIAE, viene subordinata

- sia alla "presenza di comportamento concludente del contribuente";
- sia alla "regolare comunicazione all'agenzia delle entrate dell'opzione per il regime di cui alla L. 398/1991".

Il dubbio

Ma cosa succede quindi se, come spesso è accaduto o potrebbe accadere, un contribuente pur operando secondo le disposizioni della L. 398/1991 (tenuta del registro di cui al D.M. 11 febbraio 1997, determinazione forfettaria delle imposte e versamento trimestrale dell'Iva determinata forfettariamente) non abbia esercitato né l'opzione preventiva alla SIAE tramite raccomandata né quella a consuntivo da effettuarsi nel quadro VO del modello REDDITI?

Si applica in questo caso 2 volte la sanzione di cui all'articolo 11, D.Lgs. 471/1997 (la sanzione è la medesima anche in caso di omessa barratura della casella presente nel quadro VO), assegnando quindi valore "costitutivo" al comportamento concludente del contribuente, oppure il solo comportamento concludente in assenza di entrambe le opzioni impedisce l'applicazione del regime 398?

La risposta

Si ritiene, per logica di sistema, ma anche per quando affermato successivamente dalla stessa Agenzia delle entrate riferendosi all'opzione SIAE ("non avendo la stessa comunicazione natura costitutiva"), che anche il mancato esercizio di entrambe le opzioni non possa impedire la fruizione del regime 398 laddove sia riscontrabile il solo comportamento concludente del contribuente. Sul punto è in ogni caso auspicabile un chiarimento ufficiale da parte dell'Agenzia delle entrate.

Infine, con riferimento alla durata dell'opzione, il comma 2, articolo 9, D.P.R. 544/1999 (*Regolamento recante norme per la semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in materia di imposta sugli intrattenimenti*) ha chiarito che l'opzione per il regime 398 vincola il contribuente alla sua concreta applicazione per almeno 5 anni e successivamente per ciascun anno fino a quando permane il comportamento concludente per il regime prescelto. Ciò significa che anche in caso di prima adozione del regime senza aver esercitato le richiamate opzioni, il contribuente dovrà obbligatoriamente applicare le regole del regime 398 per almeno un quinquennio, salvo il verificarsi dell'unico evento che determina la decadenza dal regime e cioè il superamento del limite dei proventi commerciali.

Il limite dei proventi commerciali

Ricollegandosi al tema richiamato in chiusura del paragrafo precedente, uno dei chiarimenti più rilevanti che ha offerto la circolare n. 18/E/2018 circa il corretto funzionamento del regime forfettario 398 è certamente quello che riguarda il superamento della soglia dei 400.000 euro di ricavi oltre la quale il predetto regime agevolato non risulta più applicabile.

Da quando il predetto regime è stato istituito si è sempre pensato che le agevolazioni sotto il profilo reddituale quanto quelle previste ai fini della determinazione dell'Iva viaggiassero su binari paralleli, nel senso di non potersi più applicare il regime dal momento in cui veniva superata la soglia a oggi fissata nella misura di 400.000 euro.

I primi dubbi, tuttavia, sono sorti nel momento in cui si sono presentati agli operatori casi particolari che determinavano l'applicazione di criteri e disposizioni normative diverse nei 2 comparti impositivi. Il primo esempio è dato dalle prestazioni fatturate in un dato periodo d'imposta ma non ancora incassate alla conclusione del medesimo. Sotto il profilo della debenza dell'Iva tale fattispecie non

ha mai presentato criticità, posto che le regole contenute nel comma 4, articolo 6, D.P.R. 633/1972 individuano senza ombra di dubbio il sorgere del momento impositivo al momento della fatturazione, se precedente.

Momento impositivo rilevante

"Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento."

Se, quindi, era certo il momento in cui l'Iva risulta dovuta, altrettanto certo non appariva il momento nel quale il provento doveva concorrere alla formazione del reddito in considerazione del fatto che il regime 398/1991 è indubbiamente un regime di cassa e non certo di competenza.

I "fedelissimi" della cassa, quindi, sostenevano l'esistenza di un doppio binario che vedeva l'Iva dovuta nell'anno di fatturazione e l'assoggettamento a imposizione reddituale nell'anno dell'incasso (quindi in quello successivo nel caso in commento).

Questa soluzione, tuttavia, se da un lato non creava problemi quando non si determinava alcun superamento della soglia, dall'altra determinava numerosi dubbi quando l'importo fatturato ma non incassato originava lo sfioramento della soglia oggi pari a 400.000 euro.

Da qui il dubbio: si decadeva in questo caso dal regime 398/1991 per superamento della soglia di ricavi?

Vi è chi, compreso chi scrive, poggiando sulla considerazione che il regime 398 è un regime di "cassa" e nonostante le non cristalline affermazioni di segno contrario contenute nel prontuario SIAE e nel D.M. 18 maggio 1995 di approvazione dei vecchi modelli di distinta e di dichiarazione di incasso (il c.d. borderò), riteneva che tale situazione non determinasse lo sfioramento della soglia ai fini reddituali e quindi la decadenza dal regime, ma determinasse unicamente la debenza dell'Iva con le modalità forfettarie anche oltre la soglia, con quindi la partecipazione del ricavo alla verifica ai fini reddituali della soglia solo nel successivo periodo d'imposta nel quale lo stesso risultava incassato.

A risolvere la questione, con una soluzione che tuttavia non appare soddisfacente alla luce dei criteri che governano il regime forfettario, ci pensa l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 18/E/2018 al § 3.7 affermando quanto segue.

La "finzione giuridica" dei proventi fatturati ma non incassati

"Qualora anteriormente alla percezione del corrispettivo sia emessa fattura, andranno in tali ipotesi computati anche gli introiti fatturati ancorché non riscossi" e che "Tale criterio deve essere seguito ... al fine della determinazione del plafond dei 400.000 euro e dell'applicazione delle modalità forfettarie di determinazione del reddito imponibile e dell'Iva proprie del regime di cui alla L. 398/1991".

Viene quindi introdotta una "finzione giuridica" per la quale il provento si considera comunque "incassato" nel momento in cui lo stesso viene fatturato anche se non riscosso.

Se tale soluzione risolve non pochi problemi operativi (e occorre dirlo anche tante "speculazioni" da parte di soggetti che approfittando di questa situazione hanno fatturato importi ben superiori alla soglia non facendo concorrere il ricavo né nell'anno di mancato incasso né in questo successivo in cui l'incasso si verificava, agevolati dal fatto che nell'esercizio successivo la mancata emissione della fattura non rendeva certamente agevole in controllo da parte dei verificatori), non può essere pacificamente accolta in quanto in palese contrasto con il criterio che nel regime 398 prevede la rilevanza del provento nel solo momento del suo incasso.

D'altro canto, è la stessa Agenzia delle entrate a riconoscere nella circolare n. 18/E/2018 situazioni nelle quali si verifica ai fini dell'applicazione del regime 398/1991 un doppio binario Iva/redditi che giustifica un assoggettamento a Iva con modalità forfettarie anche oltre la soglia dei 400.000 euro ma che non determina alcuna conseguenza in termini di decadenza del regime.

Si tratta dei proventi decommercializzati ai fini Ires ma non anche ai fini Iva (è il caso dei contributi pubblici di cui all'articolo 143, comma 3, lettera b), Tuir piuttosto che dei proventi derivanti da attività commerciali connesse agli scopi istituzionali di cui all'articolo 25, comma 2, lettera a) L. 133/1999) per i quali, prima del citato documento di prassi, più di un dubbio aveva attanagliato gli operatori circa la loro rilevanza o meno ai fini della verifica del superamento della soglia nel regime 398.

Ed è proprio con riferimento alla richiamata fattispecie dei contributi pubblici (ma analoga considerazione viene fatta per i proventi ex articolo 25, comma 2, lettera a) L. 133/1999) che l'Agenzia delle entrate afferma nel recente documento di prassi che *"Tali contributi, pertanto, non rientrano nel calcolo del plafond di 400.000 euro"* e che *"Nel caso in cui i contributi pubblici corrisposti all'associazione sportiva dilettantistica dalle amministrazioni pubbliche siano esclusi da Ires ai sensi dell'articolo 143, comma 3, lettera b), Tuir ma rilevino agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, per gli stessi - ferma restando la non concorrenza ai fini del plafond per l'accesso al regime agevolativo di cui alla L. 398/1991 - l'Iva sarà dovuta secondo il regime forfettario previsto dalla stessa L. 398/1991"*, legittimando quindi l'applicazione dell'Iva con modalità forfettarie anche oltre la soglia.

Non si comprende quindi la ragione per cui l'Agenzia delle entrate giustifichi un doppio binario Iva/ redditi per quanto attiene ai soli proventi decommercializzati mentre invece non lo faccia con riferimento ai proventi che risultano fatturati ma non ancora incassati, affermando per questi ultimi l'esistenza di una "finzione giuridica" secondo la quale il provento si deve intendere certamente incassato nel periodo in cui interviene la fatturazione, logica che non rispecchia i criteri propri del regime 398 e affermati dalla stessa Agenzia delle entrate nella circolare esplicativa n. 1/1992 dove si precisa che *"...ai fini dell'individuazione dei proventi in argomento deve aversi riguardo al criterio di cassa"*.

Ben quindi avrebbe fatto l'Agenzia delle entrate (ma così non è stato) a precisare che anche per i proventi fatturati ma non ancora incassati nel periodo d'imposta, alla stregua dei proventi decommercializzati, rilevano certamente ai fini Iva (e non poteva essere altrimenti stante i principi di determinazione di detto tributo) secondo le regole di determinazione forfettaria ma, che al contrario, non rilevano ai fini reddituali e come tali non concorrono alla verifica del superamento della soglia dei 400.000.

Come sopra descritto la soluzione sposata dall'Agenzia delle entrate è stata di tutt'altro tenore e di questo occorre tenerne certamente conto.

Sempre con riferimento al limite dei 400.000 euro previsto per l'accesso al regime 398, un tema che ancora crea qualche perplessità è quello relativo alle conseguenze che si verificano quando lo stesso viene superato nel corso del periodo d'imposta, nonostante l'Agenzia delle entrate si sia già pronunciata sul punto.

Con la risoluzione n. 123/E/2006, infatti, ha fornito chiarimenti in relazione al caso del superamento del limite del tetto massimo oltre il quale il regime agevolato previsto dalla L. 398/1991 non risulta più applicabile. In particolare il documento di prassi afferma che con riguardo sia all'Iva sia alle imposte sui redditi, il venir meno durante il periodo d'imposta dei requisiti necessari per l'applicazione dei regimi agevolativi recati dalla L. 398/1991 e successive modificazioni determina, secondo i chiarimenti forniti dalla citata circolare n. 1/1992, l'applicazione del tributo con le modalità ordinarie dal mese successivo a quello in cui sono cessati i menzionati requisiti.

Secondo l'Agenzia delle entrate, pertanto, si determinano sia ai fini Iva sia ai fini delle imposte sui redditi, 2 distinti periodi soggetti a differenti regimi tributari:

- uno dall'inizio del periodo d'imposta fino al mese in cui è avvenuto il superamento del limite dei 250.000 euro nel quale il reddito imponibile sarà determinato e l'Iva sarà applicata e gli adempimenti contabili saranno posti in essere secondo il regime agevolativo recato dalla L. 398/1991;
- uno dal mese successivo all'avvenuto superamento del predetto limite, fino alla fine del periodo d'imposta, nel quale si applicherà il regime tributario ordinario sia con riferimento alla determinazione dell'imposta che ai fini degli adempimenti contabili.

Seppur i contenuti della citata risoluzione vengono ripresi integralmente dalla circolare n. 18/E/2018, tale recente documento di prassi non aggiunge altro, non risolvendo quindi i problemi legati alle vicende che interessano il mese di superamento della soglia (nel quale ad esempio, un'associazione sportiva dilettantistica raggiunge i 500.000 euro).

In questo caso è possibile gestire l'eccedenza di 100.000 euro con le "logiche" del regime forfettario 398? Se ciò appare possibile ai fini Iva (situazione legittimata dalla stessa Agenzia delle entrate nella circolare n. 18/E/2018 con riferimento al caso dei contributi pubblici decommercializzati) altrettanto non pare possibile ai fini reddituali dove il limite dei 400.000 euro appare difficilmente superabile (limite avvalorato anche dal "blocco" presente nelle specifiche tecniche riguardanti la compilazione del quadro RG del modello dichiarativo).

Riferimenti normativi

D.P.R. 442/1997

D.Lgs. 472/1997

D.Lgs. 117/2017

circolare n. 18/E/2018

circolare n. 21/E/2003

risoluzione n. 123/E/2006

circolare n. 209/E/1998

circolare n. 247/E/1999

La (reintrodotta) disciplina del c.d. “bonus aggregazioni”

Con il presente breve contributo si è inteso analizzare la disciplina del c.d. “bonus aggregazioni”, recentemente (re)introdotta nel nostro ordinamento a opera dell’articolo 11, D.L. 34/2019 (c.d. “Decreto Crescita”). Più in particolare, prendendo a riferimento i chiarimenti resi dall’Agenzia delle entrate in occasione delle previgenti analoghe discipline agevolative, sono stati ripercorsi i presupposti al ricorrere dei quali è possibile beneficiare dell’agevolazione e gli effetti che la stessa produce ai fini dell’Ires e dell’Irap.

Premessa

Come noto, le operazioni di finanza straordinaria – e, in particolare, la fusione e la scissione societaria (di cui agli articoli 172 e 173 del Tuir), oltre che il conferimento di azienda o di rami di essa (di cui all’articolo 176, Tuir) – sono generalmente contraddistinte da un regime di neutralità fiscale in favore di tutti i soggetti coinvolti, in virtù del quale il trasferimento del coacervo di beni, diritti e rapporti giuridici dal soggetto dante causa¹ al soggetto avente causa² dall’operazione non determina l’emersione di plus/minusvalenze rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile dell’Ires e dell’Irap. D’altro canto, anche al fine di evitare possibili salti d’imposta, il soggetto avente causa dall’operazione è tenuto a subentrare nello stesso valore fiscalmente riconosciuto dei beni e dei diritti acquisiti per effetto dell’operazione straordinaria, subentrando, quindi, nella medesima valorizzazione fiscale degli stessi (c.d. principio di continuità nei valori fiscalmente riconosciuti). Detto in altri termini, i principi di neutralità fiscale e di continuità nei valori fiscalmente riconosciuti fanno sì che siano irrilevanti, ai fini fiscali, i maggiori o minori valori dei beni e dei diritti eventualmente iscritti nel bilancio del soggetto avente causa dall’operazione³, così come l’iscrizione di assets non già rappresentati nel bilancio del soggetto dante causa. In termini pratici, ne consegue che il soggetto avente causa dall’operazione è tenuto a gestire un “doppio binario” civile/fiscale, in virtù del quale – a titolo esemplificativo – nella determinazione del reddito imponibile gli ammortamenti calcolati sui maggiori valori iscritti in bilancio non sono fiscalmente deducibili, così come le eventuali plus/minusvalenze derivanti da atti di realizzo dei beni patrimoniali sono determinate senza considerare i maggiori valori iscritti in bilancio per effetto dell’operazione straordinaria.

Al fine di limitare gli effetti di tale “doppio binario” e nell’ottica di limitare le deroghe al c.d. “principio di derivazione” previsto dall’articolo 83, Tuir, è comunque prevista la possibilità – per il solo soggetto avente causa dall’operazione straordinaria – di optare per uno dei regimi di “affrancamento” previsti dall’ordinamento tributario⁴, mediante i quali è possibile ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti su taluni specifici elementi dell’attivo patrimoniale, previo pagamento di un’imposta sostitutiva all’uopo prevista.

In deroga al descritto regime di neutralità fiscale, l’articolo 11, D.L. 34/2019 convertito, con modificazioni, dalla L. 58/2019, ha inoltre reintrodotta nel nostro ordinamento la disciplina già nota come “bonus aggregazioni”⁵, applicabile alle anzidette operazioni di finanza straordinaria poste

¹ Società incorporata in ipotesi di fusione per incorporazione, società fusa in ipotesi di fusione per unione, società scissa in ipotesi di scissione e società conferente in ipotesi di conferimento di azienda.

² Società incorporante in ipotesi di fusione per incorporazione, società risultante dalla fusione in ipotesi di fusione per unione, società beneficiaria in ipotesi di scissione e società conferitaria in ipotesi di conferimento di azienda.

³ A seguito dell’allocazione dell’eventuale disavanzo generato dall’operazione di fusione o scissione, ovvero nei limiti di quanto attestato nella perizia giurata di stima predisposta con riguardo al complesso aziendale oggetto di conferimento e, comunque, qualora ciò sia consentito in applicazione dei Principi contabili e della prassi consolidata in materia.

⁴ Il riferimento è al regime di affrancamento “ordinario” previsto dagli articoli 176, comma 2-ter (per il conferimento d’azienda), 172, comma 10-bis (per la fusione), e 173, comma 15-bis (per la scissione), Tuir, nonché al regime di affrancamento “speciale” o “alternativo”, previsto dall’articolo 15, commi da 10 a 12, D.L. 185/2008.

⁵ Tale agevolazione è stata per la prima volta introdotta nel nostro ordinamento ad opera dell’articolo 1, commi da 242 a 249, L. 296/2006 (c.d. “Legge Finanziaria per il 2007”), con riguardo alle succitate operazioni di finanza straordinaria aventi efficacia giuridica nel biennio 2007-

in essere con finalità di aggregazione aziendale (e non per mere finalità di ristrutturazione o di riorganizzazione infragruppo), purché risultino rispettati taluni inderogabili presupposti – di cui si dirà nel prosieguo – e sempre che tali operazioni risultino giuridicamente perfezionate nel periodo temporale che intercorre tra il 1° maggio 2019 e il 31 dicembre 2022.

Le operazioni straordinarie devono, quindi, inserirsi nell’ambito di un processo di aggregazione aziendale, dovendo necessariamente avere per oggetto un compendio di beni qualificabili come un’azienda.

L’agevolazione, come si dirà più diffusamente nel prosieguo, consente di ottenere il riconoscimento fiscale gratuito dei maggiori valori iscritti dal soggetto avente causa dall’operazione straordinaria⁶ a titolo di avviamento e di beni strumentali, materiali e immateriali, sino a complessivi 5.000.000 di euro. Come si desume dalla relazione illustrativa al provvedimento, l’agevolazione è tesa a *“incentivare la realizzazione di operazioni di aggregazione aziendale per consentire alle imprese di incrementare le loro dimensioni e affrontare in modo più agevole l’attuale periodo di recessione, risultando più competitive anche in un contesto di mercato più ampio di quello nazionale”*.

Ambito soggettivo di applicazione dell’agevolazione

Circa l’ambito soggettivo di applicazione della disciplina agevolativa, l’articolo 11, D.L. 34/2019, stabilisce innanzitutto che possono avvalersi del “bonus aggregazioni” i soggetti aventi causa dalle succitate operazioni straordinarie⁷ che rivestono una delle forme giuridiche contemplate dall’articolo 73, comma 1, lettera a), Tuir, ovverosia:

1. Spa;
2. Sapa;
3. Srl;
4. società cooperative;
5. società di mutua assicurazione, nonché
6. società europee e
7. società cooperative europee, residenti in Italia.

Non rileva, quindi, la natura giuridica (“di partenza”) del soggetto dante causa dell’operazione, bensì soltanto la natura giuridica (“di arrivo”) del soggetto risultante dall’operazione straordinaria. In merito, l’Agenzia delle entrate, con riguardo alla previgente disciplina agevolativa, aveva precisato che *“La norma nulla dispone, invece, con riferimento ai soggetti “di partenza” che pongono in essere le operazioni di concentrazione, con la conseguenza che possono partecipare alle operazioni in parola anche soggetti non residenti (in qualità di soggetti incorporati, fusi o scissi) e/o soggetti residenti con una forma societaria diversa da quelle delle società di capitali (ad esempio, società di persone ovvero enti commerciali), nonché imprese individuali”*⁸.

La norma non prevede, inoltre, alcuna limitazione dimensionale, potendo quindi fruire dell’agevolazione sia le piccole e medie imprese che attuano processi di aggregazione aziendale, sia le imprese di più grandi dimensioni, peraltro a prescindere dai Principi contabili utilizzati nella predisposizione del relativo bilancio.

L’articolo 11, comma 3, D.L. 34/2019 individua poi ulteriori requisiti che i soggetti che partecipano all’operazione devono possedere affinché sia possibile usufruire del beneficio, prevedendo, infatti, che:

1. siano operativi da almeno 2 anni (c.d. requisito dell’operatività);
2. non facciano parte dello stesso gruppo societario, non siano legati tra loro da un rapporto di partecipazione superiore al 20%, non siano controllati, anche indirettamente, dallo stesso soggetto ai sensi dell’articolo 2359, comma 1, n. 1, cod. civ. (c.d. requisito dell’indipendenza).

2008, ed è stata successivamente riproposta, con alcune modifiche, dall’articolo 4, D.L. 5/2009 (c.d. “Decreto incentivati”), con riguardo alle medesime succitate operazioni aventi efficacia giuridica nell’annualità d’imposta 2009.

⁶ In luogo del pagamento dell’imposta sostitutiva altrimenti previsto in tal caso.

⁷ Società incorporante in ipotesi di fusione per incorporazione, società risultante dalla fusione in ipotesi di fusione per unione, società beneficiaria in ipotesi di scissione e società conferitaria in ipotesi di conferimento di azienda.

⁸ Cfr. circolare n. 16/E/2007, § 2.

Per quanto attiene al requisito *sub 1)*⁹, nel silenzio della norma, l'Agenzia delle entrate, per l'analoga disposizione contenuta nella previgente disciplina agevolativa, aveva precisato che *"Il concetto di operatività valorizzato dalla norma non è del tutto coincidente con quello utilizzato per le c.d. "società di comodo" di cui all'articolo 30, L. 724/1994, al quale peraltro la norma non fa espresso riferimento"*, dal momento che *"l'operatività debba intendersi in senso sostanziale, con la conseguenza che non è sufficiente ai fini della sussistenza del presupposto in esame la formale costituzione dell'impresa da almeno un biennio, essendo, altresì, necessario che nel biennio stesso sia stata svolta una effettiva attività commerciale"*.

Come si desume dal tenore letterale della disposizione normativa, sono quindi escluse dalla disciplina agevolativa:

- le imprese avviate e/o le società costituite da meno di 2 anni;
- le imprese e/o le società che non esercitano un'effettiva attività d'impresa commerciale.

La *ratio* di tale esclusione risiede nella volontà manifestata dal Legislatore di agevolare soltanto le operazioni di aggregazione aziendale; così, a mero titolo esemplificativo, erano state escluse dalla disciplina agevolativa *"il conferimento di azienda in una società di nuova costituzione ovvero la scissione con attribuzione del complesso aziendale ad una beneficiaria neocostituita"*, in quanto *"non configurano operazioni di aggregazione aziendale; in queste ipotesi, come è ovvio, sia la società conferitaria sia la beneficiaria non dispongono di un'azienda che possa essere aggregata a quella trasferita dalla scissa o dalla conferente"*¹⁰.

Diversamente, *"l'agevolazione può essere comunque riconosciuta nei casi in cui si effettuino due o più conferimenti/scissioni d'azienda da parte di società, indipendenti e "operative da almeno due anni", a favore di una società di nuova costituzione, realizzandosi anche in tali fattispecie operazioni di "aggregazione aziendale"*.

Al fine di fruire dell'agevolazione è, inoltre, esplicitamente richiesto che le imprese che partecipano all'operazione di aggregazione aziendale siano tra loro "indipendenti", ovvero non facciano parte del medesimo gruppo societario e non siano legate tra loro da un rapporto di partecipazione eccedente la soglia del 20%.

La *ratio* di tale esclusione risiede, evidentemente, nella volontà del Legislatore di incentivare le sole aggregazioni aziendali poste in essere tra soggetti autonomi (indipendenti) e non le mere operazioni di riorganizzazione poste in essere nell'ambito del medesimo gruppo di imprese, prevedendo comunque la possibilità di usufruire del beneficio anche nel caso in cui l'operazione sia posta in essere tra soggetti legati tra loro da un rapporto partecipativo, purché questo risulti inferiore al 20% (valore soglia per l'accesso al beneficio).

L'articolo 11, comma 3, D.L. 34/2019 esclude, infine, dal beneficio i soggetti controllati – anche indirettamente – dal medesimo soggetto ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1, cod. civ., disponendo questi della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria. Sono, quindi, escluse dall'agevolazione fiscale le operazioni poste in essere tra soggetti sottoposti a controllo "congiunto" ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1, cod. civ., anche ove questo sia esercitato *"dalla medesima persona fisica ovvero da persone fisiche legate da rapporti di coniugio, parentela entro il terzo grado e affinità entro il secondo grado"*¹¹.

Ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione

Come già anticipato, rientrano nell'ambito di applicazione del "bonus aggregazioni" le operazioni di fusione e scissione societaria, oltre che di conferimento di azienda (o rami di essa), realizzate dai succitati soggetti, purché:

- si tratti di operazioni di aggregazione aziendale. In merito, l'Agenzia delle entrate aveva già precisato in relazione alla previgente disciplina che, *"Come si desume dalla lettera della norma, che fa esplicito riferimento all'effetto di "aggregazione aziendale", l'operazione di fusione, scissione*

⁹ Operatività da almeno 2 anni.

¹⁰ Cfr. circolare n. 16/E/2007, § 5.1.

¹¹ Cfr. circolare n. 16/E/2007, § 5.4.

o conferimento deve realizzare necessariamente una effettiva aggregazione aziendale. Non è sufficiente, quindi, la creazione di un'azienda di dimensioni maggiori ma occorre la concentrazione di almeno due aziende preesistenti¹²;

- dalle stesse emerge un disavanzo da concambio imputato a maggior valore dei beni strumentali materiali e immateriali¹³ o ad avviamento, ovvero tale maggior valore emerge dalla perizia giurata di stima predisposta con riguardo al complesso aziendale oggetto di conferimento. L'agevolazione non opera, quindi, nel caso in cui i maggiori valori siano iscritti all'attivo per effetto dell'imputazione del disavanzo da annullamento, in quanto sarebbe in contrasto con lo scopo di promuovere le concentrazioni tra soggetti indipendenti, nella considerazione che tale posta di equilibrio contabile si può generare soltanto nell'ambito di operazioni di fusione e/o scissione poste in essere tra società legate tra loro da vincoli partecipativi. Stando al tenore letterale della disposizione normativa, tale limitazione parrebbe operare anche nei casi in cui l'operazione sia posta in essere tra soggetti legati da un rapporto partecipativo inferiore al 20% (valore soglia per l'accesso al beneficio) e, quindi, anche ove si fosse in presenza di un'operazione comunque ammessa a fruire del beneficio, limitatamente, però, al solo disavanzo riveniente dalle operazioni di concambio delle partecipazioni.

Come si dirà più diffusamente nel prosieguo, l'agevolazione si sostanzia nel riconoscimento ai fini fiscali dei maggiori valori attribuiti ai beni strumentali, materiali e immateriali, nonché all'avviamento, per effetto dell'imputazione in bilancio del disavanzo da concambio, nei termini attualmente contemplati dall'articolo 2504-bis, comma 4, cod. civ. e dal Principio contabile Oic 4, per quanti redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile e ai Principi contabili nazionali, ovvero dell'Ifrs 3 per quanti adottano, invece, i Principi contabili internazionali.

Per le operazioni di conferimento, l'agevolazione consiste – allo stesso modo – nel riconoscimento ai fini fiscali dei maggiori valori iscritti in contabilità dal conferitario a seguito dell'apporto ricevuto. In entrambi i casi, il riconoscimento ai fini fiscali dei maggiori valori iscritti per effetto dell'operazione straordinaria è ammesso nel limite massimo complessivo di 5.000.000 di euro.

Ambito temporale di applicazione dell'agevolazione

L'articolo 11, comma 4, D.L. 34/2019 stabilisce che la disciplina agevolativa si applica soltanto nel caso in cui le imprese interessate dalle operazioni di aggregazione aziendale *"si trovino o si siano trovate ininterrottamente, nei 2 anni precedenti l'operazione"* nelle anzidette condizioni per fruire del beneficio (c.d. requisito dell'anzianità).

Secondo la tesi interpretativa a più riprese sostenuta dall'Agenzia delle entrate¹⁴, *"La congiunzione o" assume funzione non disgiuntiva ma aggiuntiva"*, con la conseguenza che il beneficio potrà essere fruito a condizione che le imprese partecipanti alle operazioni di aggregazione aziendale possiedano i descritti requisiti soggettivi e oggettivi, non solo al momento in cui viene posta in essere l'operazione di fusione, scissione o conferimento d'azienda, ma che li abbiano posseduti ininterrottamente anche nel corso dei 2 anni precedenti l'operazione stessa. Secondo la tesi interpretativa dell'Agenzia delle entrate, infatti, *"La disposizione in argomento è volta a contrastare iniziative strumentali assunte al solo scopo di avvalersi del beneficio fiscale"*.

Circa l'intervallo temporale nel corso del quale è possibile beneficiare dell'agevolazione, gli effetti della norma sono temporalmente limitati, in quanto riferibili alle sole operazioni di aggregazione aziendale "effettuate", come anticipato, a decorrere dal 1° maggio 2019 e fino al 31 dicembre 2022. Con riguardo all'individuazione del momento in cui le predette operazioni si possono considerare "effettuate", l'Agenzia delle entrate¹⁵, per l'analoga disposizione contenuta nella previgente disciplina agevolativa, aveva precisato che occorre fare riferimento alla data in cui l'operazione può

¹² Cfr. circolare n. 16/E/2007, § 3.

¹³ Per l'analoga disciplina normativa, l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 388/E/2007, aveva precisato che *"i maggiori valori imputabili al terreno edificabile, non essendo riferiti a un bene strumentale, non possono essere riconosciuti ai fini dell'agevolazione. In conformità con quanto evidenziato nella circolare n. 90/E/2001 ai fini dell'agevolazione "Tremonti-bis" e ribadito nella circolare n. 38/E/2002, infatti, i terreni, in quanto privi del requisito della strumentalità, richiesti dalla norma, sono in via generale esclusi dall'agevolazione"*.

¹⁴ Cfr. circolari n. 11/E/2007, § 10.2 e n. 16/E/2007, § 3.

¹⁵ Cfr. circolari n. 11/E/2007, § 10.2 e n. 16/E/2007, § 3.

considerarsi giuridicamente perfezionata, ovvero sia:

1. per le fusioni e le scissioni societarie, alla data di efficacia giuridica prevista, rispettivamente, dall'articolo 2504-*bis* e dell'articolo 2506-*quater*, cod. civ. (in genere, la data dell'ultima delle iscrizioni dell'atto di fusione o di scissione presso il Registro Imprese);
1. per i conferimenti di azienda, tale momento coincide con la data di iscrizione della delibera di aumento del capitale sociale presso il Registro Imprese, ai sensi dell'articolo 2436, comma 5, cod. civ..

Effetti dell'agevolazione

Come anticipato, in deroga al principio di piena neutralità e al suo corollario della continuità nei valori fiscalmente riconosciuti, in ipotesi di operazioni di fusione e scissione societaria, oltre che di conferimento di azienda, al ricorrere dei succitati presupposti, l'agevolazione si sostanzia nel riconoscimento fiscale gratuito – sia ai fini delle imposte sui redditi, sia ai fini dell'Irap – dei maggiori valori iscritti per effetto dell'allocatione del disavanzo da concambio (ovvero nei limiti di quanto attestato nella perizia giurata di stima predisposta con riguardo al complesso aziendale oggetto di conferimento) e allocati a titolo di avviamento e/o sui beni strumentali materiali e immateriali, nel limite massimo complessivo di 5.000.000 di euro. Detto in altri termini, l'effetto di rilevanza fiscale dei maggiori valori iscritti a titolo di avviamento e/o sui beni strumentali materiali e immateriali si traduce, per gli aventi causa dall'operazione straordinaria, nel diritto alla deduzione di maggiori ammortamenti rilevanti in sede di determinazione del reddito imponibile ai fini dell'Ires e del valore della produzione netta ai fini dell'Irap, con decorrenza postergata al periodo d'imposta successivo a quello in cui ha avuto luogo l'operazione di aggregazione aziendale¹⁶.

Ciò, tuttavia, non dovrebbe sortire alcun effetto ai fini della determinazione del valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni detenute nei soggetti aventi causa dalle operazioni straordinarie, le quali dovrebbero continuare a essere valorizzate secondo i criteri "ordinari", ovvero sia:

- quanto alla partecipazione dei soci che hanno fatto il loro ingresso nella società incorporante per effetto della fusione, si assumerà il medesimo valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione da questi prima detenuta nella società incorporata;
- quanto alla partecipazione dei soci che hanno fatto il loro ingresso nella società beneficiaria per effetto della scissione, si assumerà il valore fiscalmente riconosciuto determinato secondo il criterio proporzionale individuato dall'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 52/E/2015;
- quanto alla partecipazione detenuta dal conferente nella società conferitaria, si assumerà l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita ai sensi di quanto previsto dall'articolo 176, Tuir.

Il predetto effetto, in termini di rilevanza fiscale dei maggiori valori iscritti a titolo di avviamento e/o sui beni strumentali materiali e immateriali, si traduce, per gli aventi causa dall'operazione straordinaria, anche nel diritto di poter tenere conto di tali maggiori valori nella determinazione delle plus/minusvalenze da "realizzo" da far concorrere alla determinazione del reddito imponibile ai fini dell'Ires e del valore della produzione rilevante ai fini dell'Irap. In tal caso, tuttavia, l'articolo 11, commi 6 e 7, D.L. 34/2019 reca una disciplina antielusiva specifica, prevedendo, infatti, la decadenza dall'agevolazione nelle ipotesi in cui, entro i successivi 4 periodi d'imposta dal perfezionamento dell'operazione straordinaria, il soggetto avente causa dall'operazione:

- perfezioni un'ulteriore operazione straordinaria, tra quelle previste dal Titolo III, Capi III e IV, Tuir, ovvero sia di trasformazione (omogenea o eterogenea), di fusione, di scissione, di conferimento d'azienda, di conferimento di partecipazioni di controllo, di scambio di partecipazioni di controllo o anche solo "qualificate" nell'accezione di cui al nuovo comma 2-*bis* dell'articolo 177, Tuir;
- ceda i beni precedentemente iscritti o rivalutati a titolo gratuito per effetto dell'agevolazione.

Come specificato dall'Agenzia delle entrate per l'analoga disposizione contenuta nella previgente disciplina agevolativa, *"la norma in esame vuole evitare che la società beneficiaria del "bonus ag-*

¹⁶ Cfr. articolo 11, comma 3, ultimo periodo, D.L. 34/2019.

gregazioni" possa "trasferire" il beneficio fiscale ad altro soggetto privo dei requisiti, in tal modo "raggirando" i presupposti soggettivi e oggettivi previsti per l'applicabilità del beneficio. Nell'occasione era stato inoltre precisato che "la decadenza dall'agevolazione si verifica se le ulteriori operazioni straordinarie e/o la cessione dei beni rivalutati avvengono "nei primi quattro periodi d'imposta dalla effettuazione dell'operazione", includendo nel computo anche il periodo d'imposta nel corso del quale l'operazione è effettuata"¹⁷.

Qualora si verificasse una delle fattispecie in grado di determinare la decadenza dal "bonus aggregazioni", la società, nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta in cui si verifica il presupposto (operazione straordinaria e/o cessione del bene), è tenuta a liquidare e versare l'Ires e l'Irap dovute sul maggior reddito, relativo anche ai periodi di imposta precedenti, determinato senza tenere conto dei maggiori valori fiscalmente riconosciuti. In tal caso, sulle maggiori imposte liquidate non sono dovute né sanzioni, né interessi.

Il contribuente può, tuttavia, chiedere di disapplicare la disciplina antielusiva specifica di cui sopra e, quindi, evitare la decadenza dai benefici del "bonus aggregazioni", mediante la presentazione di un'istanza di interpello "disapplicativo" di cui all'articolo 11, comma 2, L. 212/2000, dimostrando che – nel caso concreto – l'intenzione di porre in essere un'ulteriore operazione straordinaria, ovvero di cedere i beni in precedenza rivalutati a titolo gratuito, risponde a un preciso obiettivo economico-imprenditoriale, non essendo invece posta in essere per usufruire in modo indebito del regime agevolativo.

In merito, per l'analoga disposizione contenuta nella previgente disciplina agevolativa, l'Agenzia delle entrate aveva ritenuto che, "Considerato che l'aggiramento delle norme disciplinanti i presupposti dell'agevolazione può attuarsi attraverso ulteriori operazioni poste in essere non solo dalla società risultante dall'aggregazione, ma anche mediante speculari operazioni effettuate dai soci ... deve ritenersi che anche queste ultime operazioni possono comportare la decadenza dall'agevolazione. In tal caso anche il socio presenterà istanza di interpello"¹⁸. Il riferimento alla disciplina antielusiva specifica prevista dal citato articolo 11, commi 6 e 7, D.L. 34/2019 pare in tal caso non pertinente, potendosi al più ipotizzare una simile contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria – ove ne ricorrano i presupposti – mediante il ricorso alla generale disciplina anti-abuso di cui all'articolo 10-bis, Statuto dei diritti del contribuente.

Riferimenti normativi

articolo 11, D.L. 34/2019

¹⁷ Cfr. circolare n. 16/E/2007, § 9.

¹⁸ Cfr. circolare n. 16/E/2007, § 9.

Gli indici sintetici di affidabilità fiscale: strumento nuovo ma problematiche antiche

Gli indici sintetici di affidabilità fiscale (c.d. Isa) sono stati introdotti dall'articolo 9-bis, commi 1-19, D.L. 50/2017 con l'intento di sostituire dopo più di 20 anni di operatività gli studi di settore.

Con lo scorrere del tempo quest'ultimo strumento ha evidenziato sempre più tutti i suoi limiti, consistenti segnatamente nella difficoltà di poter riscontrare le diverse modalità di gestione aziendale con mere formule matematiche e nella patologica possibilità di dichiarare redditi inferiori rispetto a quelli effettivi, limitandosi a indicare gli importi richiesti da Gerico.

Di qui, pertanto, la necessità di una svolta epocale, tentata con il passaggio dagli studi di settore agli Isa, ovvero da uno strumento di accertamento standardizzato a uno diretto a favorire l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali sostanziali, mediante un giudizio di sintesi sul contribuente in termini di affidabilità fiscale in una scala di valori da 1 a 10.

Da tale giudizio, infatti, potrebbe conseguire soltanto il riconoscimento di determinati benefici fiscali oppure la possibile inclusione del contribuente nell'ambito di particolari liste di controllo basate su analisi del rischio di evasione fiscale, tenuto anche conto delle informazioni presenti nell'archivio dei rapporti finanziari dell'Anagrafe tributaria. Ancorché gli effetti dei 2 strumenti appaiano subito differenti, essendo, il primo, finalizzato ad accertare il maggior reddito non dichiarato e, il secondo, orientato a individuare i contribuenti "inaffidabili" per successivi controlli, le problematiche poste dal nuovo strumento sembrano essere le medesime degli studi di settore, prima fra tutte quella concernente l'idoneità degli indici di riflettere concretamente i valori della categoria alla quale il contribuente è aggregato.

Per rispondere all'interrogativo è d'uopo, prima di tutto, passare in rassegna la disciplina normativa da poco introdotta.

Elaborazione degli Isa

L'articolo 9-bis, comma 3, D.L. 50/2017 stabilisce che gli Isa vengano progettati, realizzati e costruiti sulla base di approfondite analisi di dati e informazioni, relativi a più periodi di imposta, acquisiti dalle dichiarazioni fiscali, dalle fonti informative disponibili presso l'Anagrafe tributaria, le Agenzie fiscali, l'Istituto nazionale della previdenza sociale, l'Ispettorato nazionale del lavoro e il corpo della GdF, nonché da altre fonti.

È altresì previsto che tali indici vengano approvati con decreto Mef entro il 31 dicembre del periodo di imposta per il quale sono applicati. Per il periodo di imposta 2018, occorre fare riferimento al D.M. 23 marzo 2018 e al D.M. 28 dicembre 2018, ai quali risultano allegate le note metodologiche che per ciascun indice indicano i modelli di *business*, gli indicatori applicabili e il loro funzionamento.

Per l'esattezza, si tratta di 175 modelli riconducibili a 5 macro categorie: comparto agricolo, attività delle manifatture, comparto dei servizi, attività dei professionisti e area del commercio; per ciascuno di essi è stato approvato un modello di comunicazione dei dati, il quale costituisce parte integrante del modello Redditi e viene compilato mediante l'apposito *software* "Il tuo Isa".

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 9-bis, D.L. 50/2017, inoltre, gli Isa approvati possono essere integrati entro il mese di febbraio del periodo di imposta successivo a quello per il quale tali modifiche sono applicate, al fine di tener conto di situazioni di natura straordinaria, anche correlate a modifiche normative e ad andamenti economici e dei mercati, con particolare riguardo a determinate attività economiche o aree territoriali.

Per il periodo di imposta 2018, constatata la necessità di apportare taluni correttivi al fine di meglio rappresentare i valori della categoria alla quale il contribuente viene aggregato, con il D.M. 27 febbraio 2019 si è già provveduto ad apportare una serie di rilevanti modifiche agli indici sintetici di affidabilità fiscale approvati con i precedenti D.M. 23 marzo 2018 e al D.M. 28 dicembre 2018. Da ultimo, è altresì possibile assoggettare tali indici a revisione almeno ogni 2 anni dalla loro prima applicazione o dall'ultima revisione, con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate da emanare entro il mese di gennaio di ciascun anno (per il periodo di imposta 2019 la revisione degli Isa è stata programmata dal provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 23723 del 30 gennaio 2019).

Ambito di applicazione degli Isa

Sotto il profilo soggettivo, l'articolo 9-bis, comma 1, D.L. 50/2017 prevede che gli Isa si applichino agli esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo che svolgono come attività prevalente una o più attività tra quelle per le quali risulta approvato un indice.

Innanzitutto, è d'uopo chiarire che, nella ipotesi in cui si abbia esercizio di più attività, per attività prevalente si intende l'insieme delle attività dalle quali deriva, nel corso del periodo di imposta, il maggiore ammontare di ricavi o compensi, determinato attraverso la somma dei ricavi o compensi afferenti tutte le attività previste dallo specifico indice.

Inoltre, l'attività prevalente deve essere individuata con riferimento alla medesima categoria reddituale, per cui, laddove siano svolte alcune attività in forma d'impresa e altre in forma di lavoro autonomo, deve determinarsi sia l'attività prevalente relativa al complesso delle attività svolte in forma d'impresa, sia l'attività prevalente relativa al complesso delle attività svolte in forma di lavoro autonomo.

Da ultimo, se le attività prevalenti per le 2 categorie reddituali sono contraddistinte da codici attività relativi a Isa differenti, il contribuente applica i diversi Isa eventualmente approvati per ciascuna di esse; invece, se le attività prevalenti per le 2 categorie reddituali sono contraddistinte da codici attività compresi nello stesso Isa, il contribuente applica tale Isa sia per l'attività d'impresa sia per quella di lavoro autonomo.

Per quanto concerne il profilo oggettivo, poi, il comma 6 dell'articolo 9-bis, D.L. 50/2017 prevede che rappresentano causa di esclusione dall'applicazione degli Isa le seguenti ipotesi:

- inizio o cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta;
- ricavi o compensi dichiarati di ammontare superiore al limite stabilito, che per il 2018 è pari a 5.164.569 euro;
- periodo di normale svolgimento dell'attività;
- determinazione del reddito con regime forfetario, dei minimi o altri regimi che determinano forfetariamente il reddito;
- esercizio di 2 o più attività di impresa, non rientranti nel medesimo Isa, qualora l'importo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dall'Isa relativo all'attività prevalente (e di quelli delle eventuali attività complementari) superi il 30% dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati;
- categoria reddituale diversa da quella per la quale è stato approvato l'Isa;
- enti del Terzo settore non commerciali che optano per la determinazione forfetaria del reddito di impresa (salvo ottenimento di apposita autorizzazione UE);
- organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario (salvo ottenimento di apposita autorizzazione UE);
- imprese sociali (salvo ottenimento di apposita autorizzazione UE);
- società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate e delle società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi;
- società cooperative esercenti le attività di "Trasporto con taxi" - codice attività 49.32.10 e di "Trasporto mediante noleggio di autovetture da rimessa con conducente" - codice attività 49.32.20, di cui all'Isa AG72U;
- corporazioni dei piloti di porto esercenti le attività di cui all'Isa AG77U.

In tali casi, i contribuenti non sono tenuti alla compilazione del modello di comunicazione degli Isa, fatta eccezione per le imprese multiattività per le quali la presentazione dello stesso è funzionale alla sola acquisizione dei dati.

Si segnala inoltre che il *software* applicativo degli Isa è stato pubblicato solo in data 10 giugno 2019, mentre le ulteriori informazioni ai fini degli indici possono essere prelevate dal cassetto fiscale a decorrere dall'11 giugno 2019.

In ragione delle tempistiche con cui sono stati messi a disposizione gli strumenti applicativi, nel disegno di legge di conversione in legge del D.L. 34/2019 (c.d. Decreto Crescita) è stata inserita una disposizione che proroga al 30 settembre 2019 i termini dei versamenti delle imposte risultanti dai modelli Redditi, Irap e Iva che scadono dal 30 giugno 2019 al 30 settembre 2019, in favore dei contribuenti che esercitano attività economiche per cui sono stati approvati gli Isa e che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore a 5.164.569 euro. È stato altresì prorogato al 30 novembre 2019 (trattandosi di sabato, la scadenza slitta al 2 dicembre 2019) il termine per la presentazione del modello di comunicazione dei dati ai fini degli Isa.

Informazioni necessarie

Il giudizio di affidabilità fiscale espresso dagli Isa richiede l'indicazione nel *software* applicativo, denominato "Il tuo Isa", dei dati contabili e strutturali riferiti all'attività d'impresa o di lavoro autonomo per il periodo d'imposta di riferimento, nonché degli ulteriori dati contenuti nelle banche dati dell'Agenzia delle entrate, riferiti ai 7 periodi d'imposta precedenti a quello di applicazione.

Questi ultimi, definiti con provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 126200 del 10 maggio 2019 e resi disponibili nel cassetto fiscale del contribuente, possono essere reperiti mediante l'accesso puntuale alla singola posizione, da parte del contribuente stesso o dell'intermediario abilitato da questi delegato, o l'accesso massivo relativamente a più posizioni contemporaneamente, da parte degli intermediari abilitati muniti di apposita delega.

Gli originali delle deleghe acquisite sono conservati per 10 anni presso la sede o l'ufficio dell'intermediario e sono conservate unitamente alle copie dei documenti di identità dei deleganti. Gli intermediari individuano uno o più responsabili per la gestione delle suddette deleghe, che, se acquisite direttamente in formato elettronico, sono conservate nel rispetto delle regole tecniche previste dall'articolo 71, D.Lgs. 82/2005 (c.d. Codice dell'Amministrazione digitale).

Per quanto concerne nello specifico il modello di comunicazione dei dati ai fini degli Isa, si rileva che vi sono diversi quadri destinati a rappresentare i dati contabili e strutturali propri dell'attività, le cui richieste non sono standardizzate ma variano da uno studio all'altro in relazione alle caratteristiche specifiche delle attività cui si riferiscono.

Oltre al "Frontespizio", contenete i dati relativi a codice attività, domicilio fiscale, altre attività svolte, altri dati (ad esempio inizio attività o iscrizione ad Albi), prospetto imprese multiattività, il modello contiene i seguenti quadri:

- quadro A (Informazioni relative al personale addetto all'attività);
- quadro B (Numero complessivo di unità locali e ubicazione);
- quadro C (Elementi specifici dell'attività connessi alle concrete modalità di svolgimento dell'attività);
- quadro D (Beni strumentali);
- quadro E (Dati per la revisione e l'aggiornamento successivo dell'Isa);
- quadro F (Dati contabili degli esercenti attività d'impresa);
- quadro G (Dati contabili degli esercenti attività di arti e professioni);

Infine, segue l'asseverazione dei dati contabili ed extra contabili.

Il programma genera, oltre al compilato modello di comunicazione dei dati, anche un *file* contenente le note aggiuntive, ove è possibile indicare condizioni particolari relative all'attività, il quadro "Dati forniti dall'Agenzia" e l'esito finale del calcolo effettuato.

Giudizio di affidabilità fiscale

Gli Isa rappresentano la sintesi di indicatori elementari finalizzati a verificare la normalità e la coerenza della gestione aziendale, in modo tale da riuscire a esprimere, in una scala di valori da 1 a 10, il grado

di affidabilità fiscale del contribuente, anche al fine di consentire a quest'ultimo l'accesso al regime premiale.

Più nel dettaglio, in considerazione di quanto indicato nel modello dichiarativo, i contribuenti sono stati suddivisi in gruppi omogenei di imprese denominati MoB (modelli di *business*) sulla base dei fattori che caratterizzano il modello organizzativo, a differenza di quanto previsto dai *cluster* per gli studi di settore, che erano orientati ad assimilare i contribuenti sulla base delle caratteristiche strutturali.

Le probabilità di appartenenza ai modelli di *business* rappresentano variabili rilevanti sia per le stime econometriche di alcuni indicatori elementari di affidabilità, sia per la determinazione delle soglie di riferimento di alcuni indicatori elementari.

Tali modelli rappresentano la struttura della "catena del valore" alla base del processo di produzione del bene o del servizio e sono espressione delle differenze fondamentali che derivano dalle diverse combinazioni delle funzioni operative di impresa (produzione, logistica, commerciale).

Inoltre, l'analisi di dati e informazioni è stata estesa a un arco temporale di 9 periodi di imposta; la metodologia di stima è stata mutata, prendendo in considerazione le informazioni dei contribuenti rientranti nel medesimo Isa e non più solo nel gruppo omogeneo; infine, è stato utilizzato un metodo di stima "bilanciato", onde evitare di rendere la pretesa fiscale più gravosa nei confronti di soggetti di limitate dimensioni e modesta nei confronti di quelli più strutturati.

Dunque, il risultato finale deriva dalla media aritmetica semplice di 2 valori definiti:

- indicatori elementari di affidabilità fiscale, i quali esprimono la stima di ricavi, reddito, valore aggiunto per addetto, l'attendibilità dei dati rappresentativi della gestione aziendale e l'eventuale esito degli accessi brevi subiti dal contribuente nelle annualità passate;
- indicatori elementari di anomalia fiscale, i quali indicano la presenza di gravi incongruenze contabili e gestionali o disallineamenti tra dati e informazioni presenti nei diversi modelli di dichiarazione, o che emergono dal confronto con banche dati esterne.

È chiaro che i nuovi indicatori, essendo normativamente previsto che vengano utilizzati soltanto per includere il contribuente in particolari liste di controllo basate su analisi del rischio di evasione fiscale, non possono essere utilizzati *tout court* al fine di rettificare automaticamente, e quindi a "a tavolino", l'ammontare di ricavi e compensi dei contribuenti.

Altrimenti detto, nella ipotesi in cui quest'ultimi ottengano un voto che attesti l'insufficiente affidabilità fiscale, l'Amministrazione finanziaria non potrà procedere *sic et simpliciter* alla rettifica dei redditi dichiarati, così come è accaduto in passato con gli studi di settore, sino però alla pronuncia della Suprema Corte, per la sola circostanza che il contribuente non avesse raggiunto l'ammontare dei ricavi e compensi in grado di assicurargli la congruità.

Regime premiale

Il regime premiale connesso all'applicazione degli Isa consiste nel riconoscimento di determinati benefici fiscali in relazione ai diversi livelli di affidabilità raggiunti dal contribuente, anche se derivante da un adeguamento in dichiarazione con conseguente indicazione di ulteriori componenti positivi non risultanti dalle scritture contabili.

In particolare, l'articolo 9-bis, comma 11, D.L. 50/2017 stabilisce che sono riconosciuti i seguenti benefici:

- a) esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a 50.000 euro annui relativamente all'Iva e per un importo non superiore a 20.000 euro annui relativamente alle imposte dirette e all'Irap;
- b) esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi dell'Iva per un importo non superiore a 50.000 euro annui;
- c) esclusione dell'applicazione della disciplina delle società non operative di cui all'articolo 30, L. 724/1997, anche ai fini di quanto previsto al secondo periodo del comma 36-decies dell'articolo 2, D.L. 138/2011;
- d) esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui all'articolo 39, comma 1, lettera d), secondo periodo, D.P.R. 600/1973, e all'articolo 54, comma 2, secondo periodo, D.P.R. 633/1972;

- e) anticipazione di almeno 1 anno, con graduazione in funzione del livello di affidabilità, dei termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'articolo 43, comma 1, D.P.R. 600/1973, con riferimento al reddito di impresa e di lavoro autonomo, e dall'articolo 57, comma 1, D.P.R. 633/1972;
- f) esclusione della determinazione sintetica del reddito complessivo di cui all'articolo 38, D.P.R. 600/1973, a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di 2/3 il reddito dichiarato.

In relazione ai livelli di affidabilità fiscale conseguenti all'applicazione degli Isa per il periodo di imposta 2018, anche per effetto dell'indicazione di ulteriori componenti positivi in dichiarazione, i benefici e i relativi livelli minimi sono individuati nel provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 126200 del 10 maggio 2019.

Da ultimo, ai sensi del successivo comma 13 dell'articolo 9-*bis*, D.L. 50/2017, i benefici contemplati dalle lettere c), d), e) e f) non operano se il contribuente ha commesso violazioni che comportano l'obbligo di denuncia penale per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 74/2000.

Conclusioni

In un primo momento, l'introduzione degli indici sintetici di affidabilità fiscale è stata accolta con animo speranzoso in ambito professionale, trattandosi di un nuovo strumento attraverso il quale l'Amministrazione finanziaria potrà analizzare le relazioni tra dati di natura contabile ed elementi di carattere strutturale.

Infatti, la ricognizione normativa effettuata ha permesso di evidenziare come, pur in presenza di analogie con gli studi di settore, gli indici sintetici di affidabilità fiscale, considerando i ricavi, il valore aggiunto, la coerenza e normalità tra i dati di natura contabile, oltre che la correttezza degli elementi di carattere strutturale, dovrebbero offrire, almeno da un punto di vista teorico, un risultato finale maggiormente aderente alla realtà economica del singolo contribuente.

Tuttavia, l'iniziale sentimento di favore ha finito ben presto per tramutarsi in pessimismo, a seguito della evidenziazione, da parte degli operatori del diritto, di una serie di problematiche che già interessavano gli studi di settore, prima fra tutte l'inidoneità degli indici a riflettere concretamente i valori della categoria alla quale il contribuente è aggregato, così come confermato dal recente D.M. 27 febbraio 2019, che per il 2018 ha già modificato gli Isa precedentemente approvati.

A ciò si aggiungano tutte le ulteriori complicazioni poste dal sistema delle deleghe all'intermediario con tanto di relativi registri, le eventuali correzioni per effetto degli indici di anomalia che ridurrebbero fortemente la valutazione Isa senza alcun rapporto con la gravità dell'anomalia riscontrata, la scarsa trasparenza circa le elaborazioni effettuate, a partire da quelle dei "dati *panel*" su scala di 8 anni che rappresentano il trampolino per il calcolo dei nuovi indici e, infine, la mancanza di un contraddittorio che permetta al contribuente di avere contezza delle contestazioni che gli vengono mosse.

Non bisogna poi dimenticare anche il tema dell'adeguamento, che rappresenta il vero obiettivo della riforma introdotta dagli Isa, al fine di drenare ulteriori entrate sotto la scure dell'accertamento presuntivo o addirittura sintetico, e la cui compatibilità ai fini Iva, pur dovendo essere ancora verificata, sembrerebbe sussistere alla luce di quanto statuito dalla Corte di Giustizia UE in materia di studi di settore (cfr. causa C-648/16 del 21 novembre 2018).

In definitiva, si ritiene che per poter valutare appieno l'idoneità del nuovo strumento a riflettere concretamente i valori della categoria alla quale il contribuente è aggregato, bisognerà necessariamente attendere almeno un triennio di applicazione, o comunque, trovando applicazione indicatori elementari non ancora testati, prevedere legislativamente il carattere sperimentale dello stesso per il primo anno di attività.

Riferimenti normativi

articolo 9-*bis*, D.L. 50/2017

articolo 54, D.P.R. 633/1972

articolo 39, D.P.R. 600/1973

provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 23723 del 30 gennaio 2019

provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 126200 del 10 maggio 2019

Le conseguenze contabili e fiscali dell'Iva indetraibile

Le conseguenze contabili, civilistiche e fiscali che si generano per effetto dell'indetraibilità dell'Iva assolta sugli acquisti rappresentano da sempre un tema sul quale occorre prestare particolari attenzioni. Già nel lontano 2003, con la norma di comportamento 152, l'Aidc di Milano ha precisato che l'Iva non ammessa in detrazione può costituire, a seconda delle fattispecie, un onere accessorio di diretta imputazione al costo del bene o del servizio cui si riferisce, oppure un costo generale d'esercizio. E anche gli attuali Principi contabili (in particolare gli Oic 12 e 16) confermano tali assunti. Particolarmente delicate, inoltre, appaiono le valutazioni nel caso in cui l'Iva indetraibile derivi dall'applicazione del pro rata di detraibilità parziale, tema sul quale sono intervenuti sia Assonime sia l'Agenzia delle entrate. Infine, vi sono i casi nei quali l'indetraibilità è frutto delle scelte operate dal contribuente, essenzialmente per motivazioni di convenienza economico-organizzativa.

Inquadramento generale

In questo intervento si intendono esaminare le conseguenze di natura contabile, civilistica e fiscale che si generano per effetto dell'indetraibilità (sia essa totale o parziale) dell'Iva assolta sugli acquisti.

- Di regola, infatti, in base al principio della detrazione contenuto nell'articolo 19, D.P.R. 633/1972, l'Iva assolta sugli acquisti genera una variazione numeraria che rende la stessa "neutrale" sotto il profilo della determinazione del costo relativo al bene o al servizio acquistato.

Ma ciò accade unicamente nel caso in cui l'imposta risulti pienamente detraibile. Qualora, invece, l'imposta pagata a monte non può essere totalmente o parzialmente detratta, sorge un onere che influisce direttamente sul risultato economico della gestione aziendale.

L'argomento conta numerose pronunce sia da parte dell'Amministrazione finanziaria sia da parte della dottrina, nel cui ambito si ritiene opportuno richiamare il contributo fornito dall'Associazione dottori commercialisti (Aidc) di Milano che con la norma di comportamento n. 152 emanata nel maggio 2003 ha correttamente rilevato che l'Iva non ammessa in detrazione può costituire, a seconda delle fattispecie:

- un onere accessorio di diretta imputazione al costo del bene o del servizio cui si riferisce, deducibile ai sensi dell'articolo 76 (ora articolo 110), Tuir;
- un costo generale d'esercizio, deducibile ai sensi dell'articolo 75 (ora articolo 109), Tuir.

Sotto il profilo civilistico, il Principio contabile Oic 12 – nella parte relativa al contenuto della voce di Conto economico B14 (oneri diversi di gestione) conferma che l'Iva non detraibile è incorporata nel costo del bene affermando che "Per quanto riguarda l'Iva indetraibile, essa va iscritta in questa voce (B14) se non costituisce costo accessorio di acquisto di beni o servizi. In generale, il trattamento contabile dell'Iva su acquisti segue quello del bene o servizio acquistato al quale si riferisce".

Inoltre, il Principio contabile Oic 16 – nella parte relativa alla determinazione del costo di acquisto delle immobilizzazioni materiali - afferma che "Il costo effettivamente sostenuto include l'onere per l'Iva sostenuto se la società opera in regime di Iva indetraibile" restando comunque sempre valido il principio, sempre espresso nel Principio contabile Oic 16, per cui "I costi (tra cui anche l'Iva indetraibile) sono capitalizzabili nel limite del valore recuperabile del bene".

Le ipotesi di indetraibilità ai fini Iva

Le disposizioni in materia di indetraibilità dell'Iva assolta sugli acquisti sono contenute negli articoli 19, 19-bis e 19-bis1, D.P.R. 633/1972 e riguardano le seguenti fattispecie:

- Iva oggettivamente indetraibile in relazione al tipo di bene o servizio acquistato o importato (articolo 19-*bis*1, D.P.R. 633/1972);
- Iva indetraibile in via specifica, in caso di acquisto o importazione di un bene o servizio utilizzato per effettuare un'operazione non soggetta o esente (articoli 19, comma 4, e 19-*bis*, comma 2, D.P.R. 633/1972);
- Iva indetraibile da "pro-rata", se vengono poste in essere attività che danno luogo a operazioni esenti (articoli 19, comma 5, e 19-*bis*, D.P.R. 633/1972);
- esercizio dell'opzione per la dispensa dagli adempimenti Iva da parte dei contribuenti che pongono in essere esclusivamente operazioni esenti (articolo 36-*bis*, D.P.R. 633/1972).

Iva indetraibile nei casi diversi dal *pro rata*: natura di onere accessorio

Secondo l'interpretazione fornita dall'Aidc di Milano nella norma n. 152, ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, l'Iva indetraibile costituisce un onere accessorio di diretta imputazione al costo del bene o servizio cui si riferisce se ci si trova nelle seguenti situazioni elencate in precedenza:

- bene o servizio con Iva oggettivamente indetraibile;
- bene o servizio utilizzato per effettuare un'operazione non soggetta o esente;
- esercizio dell'opzione per la dispensa dagli adempimenti.

Tale interpretazione è confermata anche dal Mef nella risoluzione n. 869/1980, in cui viene chiarito che l'Iva non recuperabile riferibile a una specifica operazione di acquisto deve integrarne il costo originario, con la conseguenza che l'onere, in base alla natura dell'operazione:

- sarà capitalizzato nel valore dei beni strumentali;
- concorrerà alla formazione del valore di magazzino per le "merci";
- formerà il costo in relazione alle spese generali e ai servizi.

Esempio di indetraibilità specifica

Una società, che ha come oggetto l'attività di commercio di materiale elettrico, possiede un immobile a uso abitativo locato a una persona fisica e in relazione al quale vengono sostenuti costi di manutenzione dell'immobile pari a 1.000 euro + 220 a titolo di Iva.

La fattura emessa per il canone di locazione è esente Iva ai sensi dell'articolo 10, punto 8, D.P.R. 633/1972.

L'operazione esente – in quanto non integra una vera e propria attività da parte del locatore - non influenza il calcolo del *pro rata* generale di detrazione, ma l'Iva relativa ai costi di manutenzione in quanto specificamente "afferenti" a una operazione esente risulterà interamente indetraibile e concorrerà alla formazione del costo medesimo che risulterà quindi pari a 1.220 euro.

Esempio di indetraibilità oggettiva

Una società, che svolge attività d'impresa diversa da quella di agenzia, acquista un'autovettura al costo di 12.000 euro + 2.640 a titolo di Iva. In base alla disposizione contenuta nella lettera c), comma 1, articolo 19-*bis*1, D.P.R. 633/1972, che prevede la percentuale di detrazione forfetaria al 40%, l'imposta assoluta all'acquisto risulterà detraibile nella misura di 1.056 euro (pari al 40% di 2.640 euro). I residui 1.584 euro in quanto Iva indetraibile andranno a concorrere alla formazione del costo del veicolo che pertanto risulterà pari a 13.584 euro (tale importo a sua volta sconterà ai fini redditi e Irap i limiti di deducibilità previsti dall'articolo 164, Tuir).

Esempio di indetraibilità da dispensa ex articolo 36-*bis*, D.P.R. 633/1972

Una società che svolge attività di assicurazione, essendo le prestazioni da essa svolte rientranti nell'esenzione prevista dall'articolo 10, punto 2, D.P.R. 633/1972, opta per la dispensa da adempimenti in base alla disposizione contenuta nell'articolo 36-*bis*, D.P.R. 633/1972. A seguito di specifica previsione contenuta nel comma 2, articolo 36-*bis*, D.P.R. 633/1972 – anche in presenza di operazioni imponibili - tale soggetto non può detrarre l'Iva assoluta sugli acquisti. Detto importo quindi concorrerà a formare il costo dei singoli beni e servizi acquistati.

Iva indetraibile derivante da *pro rata* generale: natura di costo generale

Qualora, invece, l'Iva indetraibile derivi dall'applicazione del *pro rata* di detraibilità totale o parziale ai sensi degli articoli 19, comma 5, e 19-bis, D.P.R. 633/1972, secondo l'Aidc di Milano il relativo onere costituisce, ai fini fiscali, una spesa generale deducibile nella determinazione del reddito d'impresa nell'esercizio di competenza ai sensi dell'articolo 75 (ora articolo 109), Tuir. Ciò in quanto si tratta di un onere accessorio collegato all'intera gestione aziendale e non riferibile alle singole operazioni d'acquisto.

La risoluzione n. 869/1980, ha confermato tale interpretazione affermando che in presenza di operazioni esenti l'Iva indetraibile non può essere considerata come un costo afferente alle singole operazioni di acquisto visto che l'indetraibilità è determinata a fine anno in relazione al complesso delle operazioni poste in essere dall'impresa nel corso dell'esercizio. Infatti, ciò che determina l'indetraibilità non è né la natura del singolo bene acquistato, né quella della singola operazione, bensì una caratteristica della situazione generale dell'azienda derivante dalla presenza sia di attività assoggettate a Iva, sia di attività esenti ai fini dell'Iva. Ne consegue, pertanto, che tale onere deve essere considerato costo generale che va dedotto nell'esercizio di competenza.

Caso

Un imprenditore svolge sia un'attività imponibile dalla quale consegue ricavi pari a 70.000 euro sia un'attività esente dalla quale consegue ricavi pari a 30.000 euro. Si determina, pertanto, un *pro rata* generale di detrazione Iva pari al 70%.

Esempio 1 - Acquisto di servizi di consulenza tributaria: 2.000 euro+ Iva 440 euro

Consulenze tributarie	2.000	
Iva su acquisti (detraibile)	308	
Costo per Iva indetraibile	132	
a Fornitore X		2.440

Le spese per servizi di consulenza deducibili ai fini redditi e Irap ammonteranno a 2.132 euro.

Esempio 2 - Acquisto di un bene ammortizzabile (fotocopiatrice): 10.000 euro + Iva 2.200 euro

Macchine elettroniche d'ufficio	10.000	
Iva su acquisti (detraibile)	1.540	
Costo per Iva indetraibile	660	
a Fornitore Y		12.200

Il costo della fotocopiatrice deducibile ai fini redditi e Irap ammonterà a 10.600 euro.

La possibile natura di onere accessorio dell'Iva indetraibile da *pro rata*

Nella richiamata norma n. 152 l'Aidc di Milano ha evidenziato, inoltre, che qualora l'Iva indetraibile da *pro rata* sia "imputata direttamente agli specifici acquisti cui afferisce, nei limiti dei Principi contabili, tale imputazione assumerà rilevanza anche agli effetti fiscali". In sostanza, quindi, è possibile imputare al costo di acquisto di un bene o servizio anche l'Iva indetraibile da *pro rata*, se tale imputazione risulta contabilmente corretta. A conferma di tale assunto vanno segnalate le tesi di:

- Assonime che con la circolare n. 30/2002 precisa che "la riconducibilità dell'Iva fra gli oneri accessori di diretta imputazione dovrebbe ritenersi corretta, in linea di principio, quale che sia la causa di indetraibilità; né, d'altra parte, la circostanza che nel caso del *pro-rata* l'importo indetraibile sia calcolato forfetariamente farebbe perdere all'onere il carattere di accessorietà, essendo evidente che anche in tale ipotesi è pur sempre possibile riferire a ciascun singolo

acquisto operato nell'anno la percentuale di Iva indetraibile". Ciò in quanto la disciplina fiscale del reddito d'impresa non può divergere dalle corrette regole di formazione dei costi in sede civilistica;

- l'Amministrazione finanziaria che, nella risposta n. 4.3 della circolare n. 154/1995 e nella risoluzione n. 297/E/2002, ritiene che in ipotesi di Iva totalmente indetraibile per effetto del *pro rata*, l'imposta relativa alle singole operazioni di acquisto costituisce una componente del costo del bene stesso;
- l'Amministrazione finanziaria che nella risposta n. 15.12 della circolare n. 137/1997, precisa che l'importo dell'Iva non detraibile per effetto del *pro rata* può ritenersi imputabile al costo dell'unico acquisto effettuato nel corso del periodo d'imposta in base all'articolo 76 (ora articolo 110), Tuir;
- Assonime che con la circolare n. 60/1997 segnala che il comportamento descritto può ritenersi applicabile sia a prescindere dalla percentuale del *pro rata* sia dalla circostanza che ci si trovi in presenza di un unico atto di acquisto o di una pluralità di acquisti.

Concludendo, quindi, qualora sia possibile, in aderenza ai Principi contabili, imputare l'Iva indetraibile da *pro rata* direttamente al costo specifico del bene che l'ha generata, il relativo onere si può rilevare come un costo accessorio di diretta imputazione.

Conseguentemente anche l'Iva indetraibile da *pro rata* riferibile a una specifica operazione di acquisto può integrarne il costo originario con la conseguenza che l'onere da essa derivante:

- sarà capitalizzato nel valore dei beni strumentali;
- concorrerà alla formazione del valore di magazzino per le "merci";
- formerà il costo in relazione alle spese generali e ai servizi.

Caso

Un imprenditore svolge un'attività dalla quale consegue tutti ricavi esenti e, pertanto, determina un *pro rata* generale di detrazione Iva pari allo 0%.

ESEMPIO 1 - Acquisti di cancelleria per 1.000 euro + Iva 220 euro

Spese di cancelleria	1.000	
Costo per Iva indetraibile	220	
a Fornitore X		1.220

Le spese per cancelleria deducibili ai fini redditi e Irap ammonteranno a 1.220 euro.

ESEMPIO 2 - Acquisto di arredi per 5.000 euro + Iva 1.100 euro

Macchine elettroniche	5.000	
Costo per Iva indetraibile	1.100	
a Fornitore Y		6.100

Il costo degli arredi deducibile ai fini redditi e Irap ammonterà a 6.100 euro.

Pro rata provvisorio e pro rata definitivo

In base a quanto previsto nel comma 5, articolo 19, D.P.R. 633/1972, la quantificazione dell'Iva indetraibile da *pro rata* viene effettuata alla fine di ciascun anno solare in funzione diretta delle operazioni effettuate, mentre, nel corso dell'esercizio, l'indetraibilità dell'Iva è determinata in funzione della percentuale provvisoria di *pro rata* individuata in relazione alle operazioni effettuate nell'anno precedente. Pertanto, per individuare l'importo dell'Iva indetraibile "deducibile" ai fini delle imposte sul reddito e dell'Irap occorre fare riferimento al *pro rata* definitivo calcolato alla fine dell'anno.

Tuttavia, in caso di esercizio sociale non coincidente con l'anno solare, l'importo deducibile dell'Iva indetraibile è imputato per competenza in funzione del *pro rata* provvisorio; l'eventuale congu-

glio determinato in occasione del calcolo del *pro rata* definitivo deve essere considerato come sopravvenienza attiva o passiva nel successivo periodo d'imposta. In tal senso si è espressa anche l'Amministrazione finanziaria nella risoluzione n. 1565/1984 in considerazione del fatto che l'onere accessorio determinato in funzione della percentuale provvisoria possiede, comunque, il requisito della "oggettiva determinabilità" previsto per la sua deducibilità, dato che è quantificato sulla base di un elemento certo costituito dall'anzidetta percentuale, ancorché riguardante un periodo d'imposta precedente.

Rettifica della detrazione per variazioni significative del *pro rata*: i beni ammortizzabili

In presenza sia di attività esenti sia di attività imponibili è frequente che per ciascun anno d'imposta il rapporto esistente tra le operazioni imponibili ai fini Iva e quelle esenti possa mutare.

Qualora la variazione risulti consistente, tale modifica non condiziona unicamente il *pro rata* generale di detrazione che si determina nell'anno ma impone una valutazione anche in riferimento agli acquisti di beni ammortizzabili effettuati in un preciso arco temporale precedente. In tal senso l'articolo 19-*bis*2, D.P.R. 633/1972 dispone la necessità di operare la rettifica della detrazione dell'Iva in caso di mutamenti di regime o di variazione della percentuale del *pro rata* di detraibilità in ciascuno dei 4 anni successivi alla data di entrata in funzione del bene (qualora trattasi di fabbricati o aree fabbricabili il periodo di rettifica è esteso a 10 anni).

In caso di cessione dei beni ammortizzabili nel corso del periodo di rettifica, peraltro, la rettifica deve essere operata in un'unica soluzione con riferimento agli anni mancanti, applicando la percentuale di detrazione pari al 100% se la cessione è imponibile Iva.

Tale evento può avere naturalmente degli effetti di natura fiscale e contabile nel caso in cui l'Iva indetraibile sia stata capitalizzata sul costo di beni ammortizzabili. In proposito, la risoluzione n. 344/E/2002 ha chiarito che, qualora l'Iva indetraibile riferita all'acquisto di beni ammortizzabili sia stata capitalizzata, concorrendo così al processo di ammortamento, in caso di successiva rettifica del *pro rata* di detraibilità, si avrebbe una conseguente variazione del costo fiscalmente riconosciuto dei beni stessi.

In altre parole, se nel corso del periodo di rettifica la percentuale di detrazione dell'Iva relativa al bene ammortizzabile viene rettificata, tale operazione influisce sul costo fiscalmente riconosciuto del bene, che deve registrare una variazione pari all'ammontare della maggiore o minore Iva detratta.

Come già evidenziato anche in dottrina, seppur non recente ma ancora attuale¹ poiché un simile comportamento renderebbe necessario apportare una modifica della base di calcolo degli ammortamenti, che cesserebbero così di essere costanti nel tempo, alcuni ritengono più coerente registrare l'eventuale rettifica tra le sopravvenienze da imputare in Conto economico, stante l'imprevedibilità e l'eccezionalità dell'evento, senza apportare alcuna modifica al costo originario del bene o del servizio cui si riferisce.

Caso

Un imprenditore acquista un bene ammortizzabile (fotocopiatrice) al prezzo di 10.000 euro + Iva 2.200 euro presentando nell'anno di acquisto un *pro rata* di detrazione del 70%. Il costo fiscalmente riconosciuto della fotocopiatrice, riprendendo l'esempio visto in precedenza è pari a 10.660 euro. Nel periodo d'imposta successivo il *pro rata* di detrazione sale al 90% e quindi il costo fiscalmente riconosciuto della fotocopiatrice deve essere decrementato di una ulteriore quota di Iva detraibile così determinata:

- $2.200 \times 20\% = 440$ euro ulteriore quota complessivamente detraibile;
- $440 \times 1/5 = 88$ euro rettifica in diminuzione da eseguire nell'anno.

¹ E. Aspesi e M. Piazza, "L'Iva indetraibile alza i costi", in Il Sole-24 Ore del 9 maggio 2003, pag. 28.

1° tesi: modifica del costo fiscalmente riconosciuto del bene

Credito verso Erario per Iva	88	
a Macchine elettroniche		88

Il costo della fotocopiatrice – ai fini del calcolo delle quote di ammortamento - viene rideterminato in 10.572 euro.

2° tesi: rilevazione di una sopravvenienza attiva

Credito verso erario per Iva	88	
a Sopravvenienza attiva		88

Il costo della fotocopiatrice – ai fini del calcolo delle quote di ammortamento - rimane invariato in 10.660 euro.

La deducibilità dell'Iva volontariamente non detratta

In conclusione, affrontiamo una questione sulla quale tanto la dottrina quanto la stessa Agenzia delle entrate hanno manifestato talvolta posizioni contrastanti. Stiamo parlando di quelle situazioni nelle quali, per svariate ragioni, l'Iva non viene portata volontariamente in detrazione dal contribuente nonostante questi ne abbia pieno diritto. Da qui i dubbi: la detrazione è un diritto del quale se ne può disporre liberamente? Nel caso di indetraibilità "forzata" il relativo costo è deducibile ai fini delle imposte sul reddito?

Un primo caso, che ha trovato una soluzione "pratica" da parte dell'Agenzia delle entrate (anche se si ritiene, non pienamente soddisfacente sotto il profilo teorico) è quello delle prestazioni alberghiere e delle somministrazioni di alimenti e bevande effettuate in pubblici esercizi e nelle mense aziendali, operazioni che possono essere – ai sensi del punto 2, comma 1, articolo 22, D.P.R. 633/1972 - certificate mediante emissione dello scontrino e/o della ricevuta fiscale, in quanto prestazioni per le quali non è previsto l'obbligo di emettere la fattura se non dietro specifica richiesta del cliente. Appare pacifico, in proposito, che mentre la fattura consente, una volta verificata l'inerenza della spesa, la detrazione dell'Iva da parte del soggetto che sostiene la spesa, l'emissione dello scontrino e/o della ricevuta fiscale non consente in alcun modo il recupero dell'Iva in quanto non distintamente evidenziata in fattura. Se in tale ultimo caso si ritiene che, ai fini delle imposte dirette (seppur con le limitazioni previste per imprese e professionisti), sia possibile portare in deduzione il totale del documento più dubbia appare la deduzione dell'Iva indicata in fattura e volontariamente non detratta.

Con riferimento alla prima ipotesi si osserva che, mentre la ricevuta fiscale consente in ogni caso di inserire l'intestazione del soggetto che sostiene la spesa, qualche accortezza in più occorre osservare con riferimento allo scontrino che, ai fini della deduzione, necessità di essere "parlante" ovvero con le caratteristiche previste dall'articolo 3, commi 1 e 3, D.P.R. 696/1996 e cioè integrato con indicazione della natura, qualità e quantità dell'operazione e del codice fiscale del cliente.

Laddove, invece, si decidesse di non portare in detrazione l'Iva evidenziata distintamente in fattura, non appare così scontato che si possa dedurre come costo l'importo dell'Iva non detratta. Vi sono in proposito opinioni contrastanti tra chi da un lato ammette la deduzione quale costo dell'Iva non detratta e chi invece nega tale possibilità. La stessa Agenzia delle entrate, nel caso in commento, ha svolto in un breve lasso di tempo considerazioni che si possono ritenere estendibili anche ad altre fattispecie similari.

Con la circolare n. 6/E/2009 l'Agenzia delle entrate afferma il principio di carattere generale per cui il contribuente può considerare l'Iva non detratta quale costo deducibile solo se tale mancata detrazione non sia dipesa da una sua volontà. Il caso oggetto del documento di prassi è proprio riferito al soggetto che per sua scelta (dovuta principalmente a ragioni di semplificazione amministrativa) non ha chiesto l'emissione della fattura presso alberghi e ristoranti, ma si è limitato a richiedere la ricevuta fiscale. In questo caso l'Agenzia delle entrate ha negato la deduzione del costo in quanto

la mancata detrazione è dipesa da una specifica scelta del contribuente.

Tuttavia, con la successiva circolare n. 25/E/2010, l'Agenzia delle entrate torna parzialmente su propri passi assumendo – proprio con riferimento alla fattispecie esaminata dalla circolare n. 6/E/2009 - un'interpretazione meno rigida, affermando che l'Iva può essere considerata in deduzione quale costo laddove il contribuente non consideri in detrazione l'Iva non per una sua libera scelta, bensì a seguito di valutazione di convenienza economica e gestionale. Ciò accade, precisa il documento di prassi, quando l'onere amministrativo conseguente alla registrazione ai fini Iva supera il beneficio che discende dall'ammontare dell'Iva detratta (è il caso, ad esempio, di aziende che gestiscono un numero elevato di dipendenti in trasferta che sostengono quotidianamente spese di vitto e che potrebbero ritenere più "conveniente" far transitare i documenti di spesa direttamente in contabilità generale).

Analoghe considerazioni potrebbero svolgersi con riferimento alle operazioni territorialmente rilevanti in altro Paese dell'Unione Europea che vedono il soggetto passivo nazionale in veste di cessionario o committente inciso dell'Iva nell'altro Paese. Non sono infrequenti i casi nei quali il contribuente non intende chiedere a rimborso l'Iva all'Amministrazione estera, vuoi per l'esiguità degli importi, vuoi per non sostenere costi e attendere le tempistiche della procedura telematica di rimborso prevista dall'articolo 38-*bis*1, D.P.R. 633/1972. Anche qui, in assenza di interpretazioni dirimenti sul punto pare di poter mutuare le considerazioni espresse in precedenza anche con riferimento al caso dell'Iva estera non chiesta a rimborso e cioè:

- negazione della deduzione quale costo laddove il mancato rimborso sia dipeso da una mera scelta del contribuente;
- riconoscimento della deduzione quale costo laddove nel mancato rimborso sia possibile rinvenire (e giustificare) ragioni di convenienza sotto il profilo economico e/o gestionale.

Riferimenti normativi

norma di comportamento 152, l'Aidc di Milano

articoli 19, 22 e 38-*bis*1, D.P.R. 633/1972

articolo 109 e 110 Tuir

articolo 3, D.P.R. 696/1996

risposta n. 4.3 della circolare n. 154/1995

risposta n. 15.12 della circolare n. 137/1997

circolare n. 6/E/2009

circolare n. 25/E/2010

Assonime che con la circolare n. 60/1997

Scadenze del mese di ottobre

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° al 31 ottobre 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'art.7 D.L. n.70/11.

In primo piano vengono illustrate, se esistenti, le principali scadenze o termini oggetto di provvedimenti straordinari, mentre di seguito si riportano le scadenze mensili, trimestrali o annuali a regime.

martedì 15 ottobre

Fatturazione differita

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

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

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

Registrazioni contabili

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

mercoledì 16 ottobre

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 l'ottava 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 settembre 2019.

lunedì 21 ottobre

Imposta di bollo su fatture elettroniche

Scade oggi il versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche emesse nel terzo 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.

venerdì 25 ottobre

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 terzo trimestre 2019, nei confronti di soggetti UE.

giovedì 31 ottobre

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 terzo trimestre 2019 (Modello TR).

Trasmissione modello 770/2019

Scade oggi il termine per la trasmissione telematica del modello 770/2019.

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 settembre 2019.

Perché rendere cartaceo ciò che nasce digitale?

Da oggi c'è **TeamSystem Digital Sign**, la soluzione per firmare elettronicamente i documenti, in piena conformità con le norme eIDAS e in completa sicurezza (Banking Security Level).

Gestisce la **firma qualificata** per documenti come bilanci e contratti e la **firma avanzata** per le dichiarazioni. È prevista inoltre la **firma automatica** qualificata per sottoscrivere documenti come il LUL e la **firma grafometrica**.

TeamSystem Digital Sign è integrata con TeamSystem Studio per l'invio in sottoscrizione dei documenti elaborati dal gestionale di Studio.

Per maggiori informazioni:

www.teamsystem.com/digital-sign