

Rassegna del 05/12/2018

FISCO

05/12/18	Corriere della Sera	35	La Lente - I giganti del web, le tasse e la solitudine italiana	Sideri Massimo	1
05/12/18	Giorno	25	Fisco, ultima chiamata	Galvani Marco	2
05/12/18	Italia Oggi	23	Aiuti fiscali anche ai familiari	Chiarello Luigi	4
05/12/18	Italia Oggi	35	Bonus formazione 4.0, proroga di un anno	Bartelli Cristina	5
05/12/18	Italia Oggi	36	Iva, le irregolarità si sommano	Musso Giovanni	6
05/12/18	Italia Oggi	37	Digital tax, battuta d'arresto	Pacione Di Bello Giorgia	7
05/12/18	Italia Oggi	37	Luce condomini, imposta pesante	Ricca Franco	8
05/12/18	Italia Oggi	37	Ok scissione parziale asimmetrica	Morena Vincenzo	9
05/12/18	Italia Oggi	37	Successione, dichiarazione con rettifica	Morena Vincenzo	10
05/12/18	Italia Oggi	37	Illuminazioni nei cimiteri con l'Iva	Morena Vincenzo	11
05/12/18	Italia Oggi	38	Lettera. Le associazioni sportive dilettantistiche non sono esonerate	...	12
05/12/18	Italia Oggi	39	Stabili organizzazioni ibrici	Tombesi Giulio - Porcarelli Andrea	14
05/12/18	Italia Oggi	39	Targhe straniere con limitazioni	Stroppa Valerio	15
05/12/18	Italia Oggi	39	E-fatture, deleghe inviate ai contribuenti	Poggiani Fabrizio	16
05/12/18	Italia Oggi	41	E-fattura al countdown	...	17
05/12/18	Italia Oggi	41	2019, l'anno nero per le pmi	Di Renzo Manola	18
05/12/18	Messaggero Casa	3	Il saldo per Imu e Tasi è alle porte: si paga entro il 17 dicembre - Imu e Tasi, è l'ora del saldo Si paga entro il 17 dicembre	Cuppone Daniele	19
05/12/18	Secolo XIX Inserto	1	Ecco la partita Iva con la Flat tax al 15%, tutti i "paletti": a chi conviene e a chi no	Frojo Marco	21
05/12/18	Sole 24 Ore	2	Immobiliare, ancora una norma fiscale anti-crescita	Buia Gabriele	23
05/12/18	Sole 24 Ore	8	Digital tax, compromesso al ribasso Parigi-Berlino	B.R.	24
05/12/18	Sole 24 Ore	22	Macron cede: stop per 6 mesi al caro benzina - Francia, il governo costretto a ritirare la tassa sul carburante	R.sor.	25
05/12/18	Sole 24 Ore	25	Quotidiano del fisco - Enti filantropici con sezione ad hoc	Ferrari Bravo Pietro - Sepio Gabriele	26
05/12/18	Sole 24 Ore	25	Quotidiano del fisco - Interpello con soglia ridotta a 20 milioni	Tomassini Antonio	27
05/12/18	Sole 24 Ore	25	Entry tax con regole simmetriche	...	28
05/12/18	Sole 24 Ore	25	Fisco, fissate le regole sui passaggi all'estero - Exit tax, plusvalenza calcolata in base al valore di mercato	Piazza Marco	29
05/12/18	Sole 24 Ore	26	Dentro i codici - Nuova Sabatini, sportello chiuso Stop alle domande di contributi	...	31
05/12/18	Sole 24 Ore	26	L'e-fattura per i non residenti può dribblare l'esterometro	De Stefani Luca	32
05/12/18	Sole 24 Ore	26	Per l'invio non serve la delega	Da Maren Silvia - De Stefani Luca - Confente Giorgio	34
05/12/18	Sole 24 Ore	26	Al via online «e-fattura24»	...	35
05/12/18	Sole 24 Ore	26	Dentro i codici - Commercialisti: procedure di allerta con avvio graduale	...	36
05/12/18	Sole 24 Ore	27	Società semplici immobiliari, legittima la scissione parziale	Gaiani Luca	37
05/12/18	Sole 24 Ore	27	Errore nella successione, rettifica ampia	Busani Angelo	38
05/12/18	Sole 24 Ore	27	Per «fine mandato» deducibile il trattamento congruo	Romeo Massimo	39
05/12/18	Sole 24 Ore	28	Contabilità dei ricavi, Oic in cerca di regole	De Nuccio Elbano	40
05/12/18	Sole 24 Ore	28	La sanatoria cancella l'illecito disciplinare	Di Sapio Angelo - Muritano Daniele	41
05/12/18	Sole 24 Ore	28	In breve - Iva su elettricità Sulle lampade votive l'imposta è dovuta	...	42
05/12/18	Sole 24 Ore	28	Si può «sigillare» l'eredità digitale	Busani Angelo	43
05/12/18	Sole 24 Ore - Focus	1	L'incertezza delle regole, il peso del calendario	Cremonese Angelo	44
05/12/18	Sole 24 Ore - Focus	2	Le scadenze di fine anno - Un tour de force per contribuenti e intermediari	Pegorin Lorenzo	45
05/12/18	Sole 24 Ore - Focus	2	Rate più lunghe per chi si mette in regola entro il 7 dicembre	Lovecchio Luigi	48
05/12/18	Sole 24 Ore - Focus	3	Il non profit si prepara all'esame trasparenza	Sepio Gabriele	49
05/12/18	Sole 24 Ore - Focus	4	Le imprese agricole pagano se il fatturato supera 7mila euro	Caputo Alessandra - Tosoni Gian_Paolo	50
05/12/18	Sole 24 Ore - Focus	4	Il reddito dominicale si aggiorna con il «fai-da-te»	...	51
05/12/18	Sole 24 Ore - Focus	5	Senza detrazione più conveniente il metodo storico	De Stefani Luca	52
05/12/18	Sole 24 Ore - Focus	5	Meno suggerimenti dal quadro VH	...	54
05/12/18	Sole 24 Ore - Focus	6	La crisi di liquidità va provata con rigore per evitare la pena	...	55
05/12/18	Sole 24 Ore - Focus	6	L'omesso versamento dell'Iva può dribblare il reato tributario	Ambrosi Laura	56
05/12/18	Sole 24 Ore - Focus	7	Anche la fattura «last minute» nel calcolo se l'Iva è eligibile	De Stefani Luca	58

05/12/18	Sole 24 Ore - Focus	8 Stampa solo in caso di verifica anche per il registro corrispettivi	Caputo Alessandra - Tosoni Gian_Paolo	60
05/12/18	Sole 24 Ore - Focus	8 Fatture d'acquisto senza più numero progressivo	...	62
05/12/18	Sole 24 Ore - Focus	9 L'incrocio tra le soglie decide l'invio degli Intrastat	Carucci Giuseppe - Zanardi Barbara	63
05/12/18	Sole 24 Ore - Focus	9 Sanzione minima per chi sana entro il 27 marzo	...	65
05/12/18	Sole 24 Ore - Focus	10 Acconti, fino al 14 dicembre sanzione dello 0,1% al giorno	Morina Salvina - Morina Tonino	66
05/12/18	Sole 24 Ore - Focus	10 Alla cassa per Imu e Tasi, poi chance-ravvedimento	...	68
05/12/18	Sole 24 Ore - Focus	11 Le opzioni per le neocostituite passano da un modello specifico	Pegorin Lorenzo	69
05/12/18	Sole 24 Ore - Focus	11 Possibile l'integrativa con sanzione di 250 euro	...	71
05/12/18	Sole 24 Ore - Focus	12 Consolidato, acquisto di quote di maggioranza efficaci dal 2019	Albano Giacomo	72
05/12/18	Sole 24 Ore - Focus	12 Il modello Ue richiede la designazione	...	74
05/12/18	Sole 24 Ore - Focus	13 La prenotazione garantisce il superammortamento	Gaiani Luca	75
05/12/18	Sole 24 Ore - Focus	13 Cessione di quote qualificate, spartiacque per il 26%	...	77
05/12/18	Sole 24 Ore - Focus	14 Per i beni all'estero «dimenticati» quadro RW da regolarizzare	Benigni Carlotta - Tomassini Antonio	78
05/12/18	Sole 24 Ore - Focus	14 Il titolare effettivo va individuato	...	80
05/12/18	Sole 24 Ore - Focus	15 Al modello Redditi non inviato si può rimediare entro il 29 gennaio	Carofolini Marlo - Ranocchi Gian_Paolo	81
05/12/18	Sole 24 Ore - Focus	15 I tempi «cambiano» l'integrativa	...	83

La Lente

di **Massimo Sideri**

I giganti del web, le tasse e la solitudine italiana

Quella della «web tax» — pessima sintesi che condanna la tassa a una percezione negativa — si sta trasformando nella storia di «eravamo quattro amici al bar»: piano piano gli amici si sposano e rimane solo l'ultimo, apparentemente il più idealista, in realtà il meno sveglio. Ora dal tavolo si sono appena alzati due Paesi di peso, Francia e Germania, che hanno deciso pragmaticamente di andarsi a maritare con le tech company. Non sarà un matrimonio d'amore, certo. Ma di interesse. Emmanuel Macron e Angela Merkel hanno compreso che muoversi individualmente contro i giganti del web rischia di trasformarsi in un'operazione boomerang (oggettivamente trovare un modo per tassare solo i giganti americani salvando le società nazionali che utilizzano gli stessi escamotage fiscali è difficile. Oltre che ingiusto). Al loro posto potrebbe comparire una seconda versione della tassa che colpirà solo le pubblicità online. Tradotto: dentro ci finiranno Google e Facebook. Fuori dal perimetro resteranno Amazon ed Apple. Ma il tema non è tanto quale sarà la soluzione tecnica, quanto chi resterà da solo al tavolo. I Paesi nordici si erano già ritirati, in attesa di una soluzione comunitaria. Dunque resta l'Italia da sola a difendere una proposta nazionale, come è accaduto con la Tobin tax. E non certo per idealismo.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Fisco, ultima chiamata

Sono 40mila i contribuenti lombardi che possono ancora mettersi in regola: entro venerdì devono pagare 440 milioni

Marco Galvani
 ■ MILANO

FISCO, conto alla rovescia per i 40mila contribuenti lombardi per rimettersi al passo con i pagamenti delle rate scadute della rottamazione-bis. Entro venerdì, infatti, chi non è riuscito a pagare, in tutto o in parte, una o più rate della precedente definizione agevolata - in scadenza a luglio, settembre e ottobre - può regolarizzare la propria situazione e usufruire direttamente dei benefici previsti dalla cosiddetta rottamazione-ter. Con il vantaggio di pagare il solo importo residuo delle somme dovute senza il carico di sanzioni e interessi di mora. Per le multe stradali, invece, non si pagano gli interessi di mora e le maggiorazioni previste dalla legge. Complessivamente, in Italia per la rottamazione-bis Agenzia Entrate-Riscossione (ex Equitalia) ha ricevuto oltre 950mila domande di adesione da circa 840mila contribuenti (ogni contribuente poteva presentare più domande). Ad oggi sono interessate dalla nuova opportunità

di pagare le rate scadute più di 400mila domande di adesione, corrispondenti a 345mila contribuenti.

LA LOMBARDIA è terza nella classifica delle regioni, preceduta dalla Campania (45.357) e seguita dalla Puglia (33.212). I lombardi chiamati alla cassa entro il 7 dicembre sono 39.956 per un importo di circa 440 milioni. Provincia per provincia, Milano è al primo posto con 18.995 contribuenti e un importo da versare di circa 223 milioni di euro, seguita da Brescia con 3.886 contribuenti, Varese (3.643), Bergamo (3.509), Pavia (2.473), Como (2.333), Mantova (1.500), Lecco (1.225), Cremona (1.002), Lodi (821) e infine Sondrio con 569 persone interessate dalla nuova opportunità prevista dalla legge.

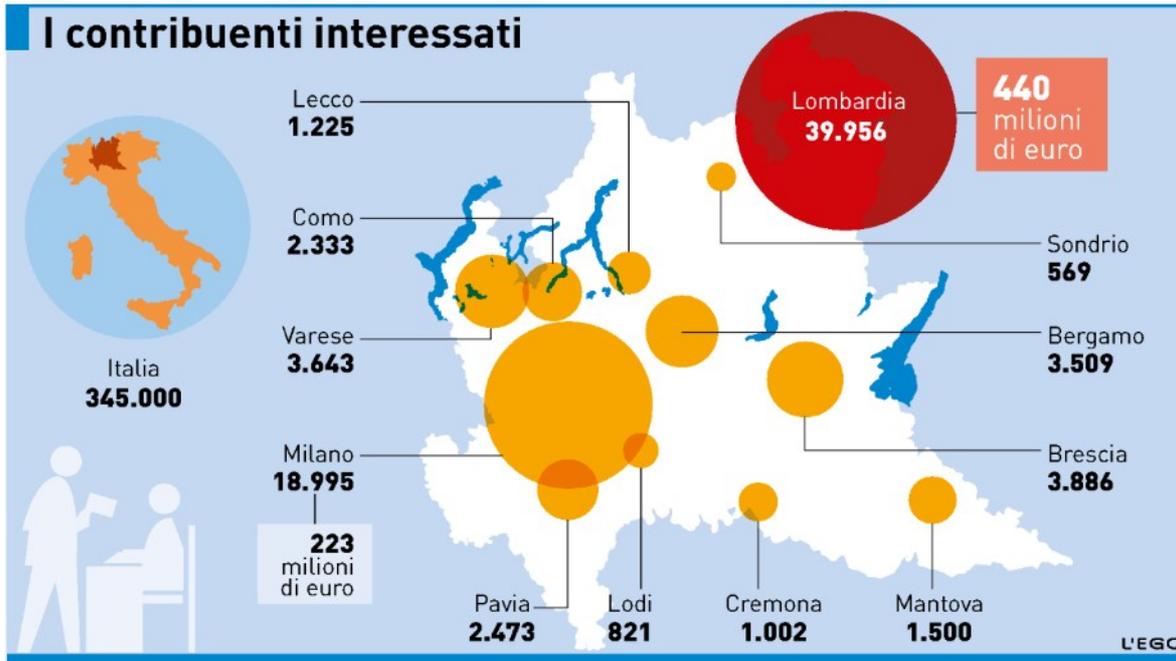
Nello specifico, il saldo delle tre rate permette di mettersi al riparo da eventuali procedure di riscossione coattive (pignoramenti, fermi e ipoteche) e dà la possibilità di pagare in 5 anni, anziché entro febbraio 2019, le ultime due rate delle cartelle precedentemente

rottamate. Per effettuare il pagamento delle rate non è necessario presentare alcuna istanza, ma è sufficiente effettuare il versamento, senza oneri aggiuntivi, utilizzando i bollettini Rav con le scadenze di luglio, settembre e ottobre ricevuti insieme con la "Comunicazione delle somme dovute" inviata da Agenzia delle entrate-Riscossione, la cui copia può essere richiesta direttamente online sul sito www.agenziaentrate.riscossione.gov.it.

È POSSIBILE pagare in banca, agli sportelli bancomat abilitati ai servizi di pagamento Cbill, con il proprio internet banking, agli uffici postali, nei tabaccai aderenti a Banca 5 SpA e tramite i circuiti Sisa e Lottomatica, sul portale di Agenzia delle entrate-Riscossione e con l'App Equiclick tramite la piattaforma PagoPa oppure direttamente agli sportelli. Infine è possibile pagare i tributi indicati nelle cartelle di pagamento tramite compensazione con i crediti commerciali vantati nei confronti della Pubblica amministrazione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA





RATE IN 5 ANNI

È possibile diluire nel tempo anziché entro febbraio le ultime due rate delle cartelle già rottamate



SEMPLIFICAZIONI/ Il decreto estende ai coadiuvanti le facilitazioni per coltivatori diretti e Iap

Aiuti fiscali anche ai familiari

Esenzioni Irpef e niente Imu. Sconti Tari agli agriturismi

DI LUIGI CHIARELLO

«**I** familiari coadiuvanti del coltivatore diretto, appartenenti al medesimo nucleo familiare, che risultano iscritti nella gestione assistenziale e previdenziale agricola quali coltivatori diretti, beneficiano della disciplina fiscale propria dei titolari dell'impresa agricola coltivatori diretti al cui esercizio i predetti familiari partecipano attivamente»: questa norma è contenuta nella bozza di decreto legge in materia di semplificazioni e sostegno allo sviluppo, che già oggi potrebbe andare al vaglio del Consiglio dei ministri.

La disposizione, in sostanza, significa che i familiari coadiuvanti degli agricoltori potranno beneficiare di tutte le agevolazioni spettanti ai coltivatori diretti e agli imprenditori agricoli professionali, che esercitano l'attività agricola (di cui all'art. 2135 del codice civile). Ad esempio, potranno godere delle esenzioni Irpef sui terreni utilizzati per l'attività produttiva nel triennio 2017/2019, della franchigia e della finzione giuridica sull'area edificabile per i tributi locali (Ici e Imu), dell'esonero dal pagamento dei tributi locali su terreni e fabbricati rurali, ecc.

Una volta approvata, questa disposizione metterà fine ad un'annosa querelle: recenti sentenze della Cassazione non hanno riconosciuto al coadiuvante familiare la qualifica di coltivatore diretto, in quanto non viene reputato figura autonoma. E

questo anche a seguito di una posizione elaborata dall'Associazione nazionale dei comuni italiani (Anci), che in assenza di partita Iva, non individua nel coadiuvante un soggetto autonomo nell'attività produttiva. E, dunque, non lo considera idoneo a beneficiare delle agevolazioni sui tributi locali. Posizione, questa, non condivisa da Confagricoltura, che ritiene invece il coadiuvante familiare un soggetto attivo dell'attività agricola, pienamente legittimato a godere delle agevolazioni per il comparto.

Va anche detto che la norma inserita nel decreto legge, facendo esplicito riferimento alla «impresa agricola coltivatori diretti» esclude dalle agevolazioni i coadiuvanti familiari dei coltivatori per autoconsumo. Limitando la godibilità delle agevolazioni ai soli familiari che supportano l'attività agricola svolta dalle imprese familiari (ex art. 230 bis del codice civile).

Sempre in tema di agevolazioni, la bozza di decreto legge semplificazioni contiene un'altra norma a sostegno delle imprese agricole, che diversificano: le esenzioni e le riduzioni tariffarie sulla Tassa rifiuti (Tari), che la legge n. 147/2013 consente ai comuni di concedere per i fabbricati rurali ad uso abitativo (in base all'articolo 1, comma 659, lettera e), potranno essere applicate anche ai fabbricati rurali destinati all'agriturismo.

Tradotto: sconti Tari per gli immobili utilizzati per agriturismo.



Resta invariato il limite massimo annuale di 300 mila euro

Bonus formazione 4.0, proroga di un anno

DI CRISTINA BARTELLI

Arriva la proroga di un anno per le agevolazioni fiscali per la «Formazione 4.0» delle imprese. Il bonus è esteso alle spese di formazione sostenute nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018.

Nell'emendamento approvato, ieri alla legge di Bilancio, all'esame della commissione V della camera, è specificato che resta fermo il limite massimo annuale di 300 mila euro; sono, poi, effettuate alcune rimodulazioni del credito, secondo la dimensione delle imprese: in particolare, il credito è attribuito alle piccole imprese nella misura del 50% delle spese sostenute per la formazione (in luogo della precedente misura del 40%); rimane ferma la misura del 40% per le medie imprese e viene ridotta al 30% per le grandi imprese. Per queste ultime vi è anche un limite massimo annuale di 200 mila euro. Ecco gli altri emendamenti approvati.

Estromissione agevolata immobili strumentali. È estesa la procedura di estromissione agevolata disposta dalla legge di Stabilità 2016 (comma 121), ovvero l'esclusione dei beni immobili strumentali dal patrimonio dell'impresa, anche ai beni posseduti dagli imprenditori individuali al 31 ottobre 2018. Si può optare per il pagamento di un'imposta sostitutiva di Irpef e Irap, con aliquota dell'8%. Il pagamento consente di escludere tali beni dal patrimonio dell'impresa, con effetto dal primo periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 2019. I versamenti rateali dell'imposta sostitutiva sono effettuati, rispettivamente, entro il 30 novembre 2019 e il 16 giugno 2020.

Dai Pir sostegno alle pmi e al crowdfunding. È stato approvato un emendamento di **Giulio Centemero** (Lega) che modifica la disciplina dei Piani di risparmio a lungo termine (Pir), per introdurre un ulteriore vincolo di destinazione dei relativi investimenti effettuati. Le somme o i valori destinati nel piano

di risparmio a lungo termine dovranno essere investiti per almeno il 3% del valore complessivo in strumenti finanziari non negoziati nei mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione di piccole e medie imprese, oltre al 70% già vincolato ai sensi delle norme vigenti.

Soglie di contante a 15 mila euro per i turisti. Si allenta la stretta all'utilizzo del contante per i turisti stranieri, europei e non europei. La soglia per il trasferimento di denaro cash sale da 10 mila a 15 mila euro. Le disposizioni oggetto di modifica derogano alle ordinarie norme in materia di uso del contante (le quali prevedono un limite «ordinario» di 3 mila euro).

Iva al 10% per i pacchetti benessere. Iva leggera per i pacchetti hotel più trattamenti benessere nelle spa si applica l'Iva agevolata al 10%. La proposta di modifica prevede che l'Iva agevolata che si applica sulle strutture ricettive viene estesa anche trattamenti benessere del corpo e cura della persona.

Più mobilità ecosostenibile. Per sostenere la diffusione della micromobilità elettrica e promuovere l'utilizzo di mezzi di trasporto innovativi e sostenibili è autorizzata la sperimentazione nelle città della circolazione su strada di veicoli come i segway, hoverboard e monopattini elettrici.

Papà, congedo obbligatorio di 5 giorni. Ok alla proroga del congedo obbligatorio per i papà nel 2019 che viene allungato dai 4 giorni previsti quest'anno a 5 giorni.



La Corte di cassazione propende per la linea dura nei confronti del contribuente

Iva, le irregolarità si sommano

Tardivi versamenti insieme con l'infedele fatturazione

DI GIOVANNI MUSSO

Tardivi versamenti dell'Iva periodica sono violazioni sostanziali di natura autonoma e si sommano alle violazioni di infedele fatturazione. La Cassazione con sentenza n. 29299 del 14 novembre 2018 afferma che il contribuente che non abbia emesso la fattura e registrato la stessa in sede di liquidazioni periodiche Iva, risponde non solo per la omessa tenuta delle scritture e infedele fatturazione, ma anche per il ritardo del versamento dell'imposta ex art. 13, comma 1, dlgs 471/97. Una società impugnava la sentenza della Ctr Lombardia lamentando, in tema di sanzioni, la violazione degli artt. 13, comma 1, dlgs 471/97, e 13, dlgs 472/97, che non avendo adempiuto all'obbligo di fatturazione, non poteva essere sanzionata per il ritardato pagamento dell'Iva, che presuppone la regolare fatturazione. La questione, trae origine da un pvc del 2007 con cui la Gdf accertava che la società aveva residenza in Italia; di conseguenza la società presentava nel 2008 la dichiarazione Iva, pagando imposta ed interessi, nonché definendo con il ravvedimento operoso la sanzione per tardivo versamento in misura ridotta. Il ricorso al ravvedimento operoso, secondo l'art. 13, dlgs 472/97, era però possibile solo se non fossero iniziati accessi, ispezioni e verifiche nei confronti del contribuente, per cui l'amministrazione ha legittimamente emesso l'atto di contestazione con cui ha irrogato le sanzioni per infedele fatturazione di ope-

razione imponibili, per tardivo versamento dell'imposta e per mancata tenuta dei registri contabili. Successivamente, la società ha definito la sanzione per infedele fatturazione e omessa tenuta delle scritture contabili, mentre ha impugnato l'avviso di contestazione nella parte che riguardava la sanzione per tardivo versamento presentando l'istanza di rimborso dell'importo versato a titolo di ravvedimento operoso. La Ctr Lombardia ha ritenuto fondate le ragioni dell'ufficio, considerando validi i presupposti per l'applicabilità della sanzione, per altro riconosciuti dal contribuente, che aveva pagato le sanzioni per tardivo pagamento con il ravvedimento operoso. Per la Corte l'omessa tenuta delle scritture contabili e l'infedele fatturazione si sommano al ritardo nel pagamento, che costituisce una violazione che attiene all'imposta già liquidata, per la quale l'art. 13, dlgs 471/97 dispone un trattamento sanzionatorio proporzionale ed autonomo per ciascun mancato pagamento (Cass. 20/1/2017, n. 1540). Il ritardo nel versamento del tributo, ha una propria configurazione autonoma, integra una violazione sostanziale e non formale arrecando pregiudizio all'incasso erariale (Cass. 27/2/2017, n. 4960). Pertanto, il fatto di non aver fatturato e contabilizzato regolarmente alle scadenze periodiche non esclude l'applicabilità della sanzione per il ritardato pagamento. E la società avendo fatto il ravvedimento operoso ha riconosciuto la sussistenza della violazione e non può chiedere il rimborso del versato.



Dall'Ecofin una proposta che si basa esclusivamente sull'imposizione della pubblicità web

Digital tax, battuta d'arresto

Niente prelievi dalla compravendita dei dati degli utenti

DI GIORGIA
PACIONE DI BELLO

Battuta d'arresto per la digital tax, tassa sul digitale. Al Consiglio economia e finanza (Ecofin) di ieri i ministri delle finanze tedesco e francese hanno infatti deciso di presentare una nuova proposta di digital tax basata esclusivamente sulla tassazione delle pubblicità digitali. La proposta franco-tedesca depotenzia dunque quella originariamente presentata dalla Commissione europea a marzo 2018, dato che elimina tutta la parte relativa alla vendita dei dati personali degli utenti, da parte dei giganti del web, e le attività legate all'uso stesso della piattaforma online. Elementi, che insieme alla tassazione sulla pubblicità avrebbero portato un incasso di 5 miliardi con una platea di circa 180 gruppi multinazionali coinvolti. Legare la digital solo alla vendita di pubblicità limiterà dunque sia il numero di corporate coinvolte sia i ricavi legati alla tassazione del digitale. Nella proposta franco-tedesca resta invariata l'aliquota, fissata al 3%, e il riferimento al fatturato del colosso digitale in questione. L'esigenza di limitare il campo di applicazione della digital tax deriva, da una parte, dal voler convincere i Paesi indecisi e dall'altra elimina del tutto le preoccupazioni tedesche. Nell'ultimo Ecofin, la Germania era infatti passata dall'essere favorevole alla digital tax, all'incertezza. E questo perché temeva

che le compagnie automobilistiche tedesche potessero essere colpite in qualche modo dalla digital tax europea. Essendo, adesso, una delle promotrici del nuovo pacchetto fiscale, ha dunque evitato il suo personale rischio fiscale. «La nuova digital tax», sottolinea Bruno Le Maire, ministro dell'economia francese, «è una proposta di compromesso. Certi rimarranno delusi e diranno che non basta e non è sufficientemente ambiziosa. Altri che non se ne parla nemmeno (ma io) ho fatto un passo in direzione della Germania e di coloro che sono reticenti». Il campo di applicazione rimane limitato, anche secondo il ministro francese, ed è per questo che si lascia «la possibilità di estendere la norma alla vendita dei dati personali e del marketplace a livello nazionale». La proposta franco-tedesca lascia infatti campo libero alle singole volontà nazionali. Se dunque si vorrà rendere più forte la digital tax, introducendo anche altri elementi) ogni singolo Paese sarà libero di farlo. A livello europeo si manterrà invece l'unione a livello di «tassazione della pubblicità». Inoltre, il depotenziamento della tassa sul digitale ha un duplice obiettivo. Da una parte dotare l'Unione europea di una direttiva entro il 2021 e dall'altra mettere pressione all'Ocse per fargli accelerare il processo globale. Lavori che si sono ulteriormen-

te complicati a livello internazionale dato che si è deciso di far lavorare l'Ocse su «tutto ciò che è intangibile e dunque non solo il digitale». Inoltre, quando ci sarà una definitiva tassazione digitale, qualsiasi proposta europea in vigore decadrà a favore di quella internazionale. **L'iter legislativo.** Olaf Scholz, ministro delle finanze tedesco, si è invece concentrato sui passaggi tecnici che dovrebbe fare la nuova proposta di digital tax. Secondo il ministro, l'obiettivo è avere una direttiva che inizi ad operare nel 2021, dopo che la Commissione presenterà (nel 2019) una nuova proposta di digital tax (ricalcando quella franco-tedesca). Le discussioni dovranno iniziare a febbraio-marzo 2019 e poi in tempi brevi si dovrà decidere in modo definitivo sulla direttiva. Il calendario del ministro tedesco risulta dunque essere molto ambizioso, dato che durante l'Ecofin di ieri molti Stati si sono mostrati critici nei confronti della proposta franco-tedesca. Il punto più criticato è stata la frammentazione a livello normativo. Fino al mese scorso si puntava a dare una soluzione unitaria, mentre adesso si è deciso di lasciare campo libero ai singoli stati membri.

—© Riproduzione riservata—



Risposta dell'Agenzia delle entrate

Luce condomini, imposta pesante

DI FRANCO RICCA

Liva pesante sull'energia elettrica destinata alle parti comuni dell'edificio condominiale: la fornitura sconta l'imposta con l'aliquota ordinaria del 22%, non rendendosi applicabile l'agevolazione prevista al punto 103 della tabella A, parte III, allegata al dpr n. 633/72 per l'energia elettrica per uso domestico. Lo chiarisce l'Agenzia delle entrate nella risposta di consulenza giuridica n. 3, indirizzata a un'associazione che aveva interpellato l'amministrazione per sapere se potesse applicarsi l'aliquota del 10% alle somministrazioni di energia destinata ai servizi comuni, quali illuminazione delle scale, ascensori, cancello elettrico, citofoni, ecc., nel caso in cui il condominio abbia natura prevalentemente residenziale. Totalmente negativa la risposta dell'Agenzia, che sostanzialmente ha escluso in ogni caso la riduzione, anche nel caso in cui il condominio sia costituito esclusivamente da abitazioni. L'Agenzia richiama la circolare n. 82/1999 e la risoluzione n. 150/2004, con le quali è stato chiarito che «l'uso domestico si realizza nelle somministrazioni rese nei confronti di soggetti che, in qualità di consumatori finali, impiegano

l'energia elettrica o termica nella propria abitazione, a carattere familiare o in analoghe strutture a carattere collettivo e che non utilizzano l'energia nell'esercizio di imprese o per effettuare prestazioni di servizi rilevanti ai fini Iva, anche se in regime di esenzione». L'uso domestico, ad avviso dell'amministrazione, circoscrive la portata dell'agevolazione soltanto all'energia impiegata nelle abitazioni familiari o in analoghe strutture a carattere collettivo caratterizzate dal requisito della residenzialità, requisito non soddisfatto nel caso della corrente elettrica fornita per il funzionamento delle parti comuni degli edifici condominiali, impiegata quindi esclusivamente in luoghi diversi dall'abitazione. Sostiene al riguardo l'agenzia che «la circostanza che le parti comuni di un edificio non possano essere destinati all'abitazione, a carattere familiare o collettivo, non consente di soddisfare il requisito dell'uso domestico» richiesto dalla disposizione agevolativa sopra richiamata, aggiungendo che non può peraltro escludersi che il condominio effettui prestazioni di servizi rilevanti ai fini Iva, ad esempio locazione del campo da tennis, di parti comuni a uso commerciale o per fini pubblicitari.



INTERPELLO

Ok scissione parziale asimmetrica

DI VINCENZO MORENA

Via libera alla scissione parziale asimmetrica di società semplice. Nell'ambito di una riorganizzazione aziendale, la scissione parziale non proporzionale di una società semplice, finalizzata alla creazione di due società semplici, di proprietà di due diversi nuclei familiari, che si divideranno il patrimonio immobiliare, non costituisce una operazione abusiva ai sensi dell'art. 10-bis della legge n. 212/00 (Statuto del contribuente). Tale operazione straordinaria, infatti, non realizza alcun vantaggio fiscale indebito, né contrasta con divieti dell'ordinamento tributario. Lo ha chiarito l'Agenzia delle entrate nella risposta all'interpello n. 91, pubblicata ieri. Secondo l'Amministrazione finanziaria, la fattispecie esaminata, un'assegnazione di parte del patrimonio immobiliare di una società semplice scissa in favore di una beneficiaria società semplice, newco, partecipata da due soci costituenti un unico gruppo familiare, «è un'operazione fisiologica per consentire ai due distinti gruppi familiari di proseguire l'attività di gestione degli immobili secondo i rispettivi punti di vista».



CONSULENZA

Successione, dichiarazione con rettifica

DI VINCENZO MORENA

Modifica della dichiarazione di successione a maglie larghe. È possibile procedere alla rettifica dell'errore materiale contenuto nella dichiarazione di successione, e che non incide nella determinazione della base imponibile, presentando una dichiarazione rettificativa e versando, per le formalità di trascrizione, le imposte catastale e ipotecaria in misura fissa ex art. 3 della Tariffa, allegata al dlgs. n. 347/90, la tassa ipotecaria, l'imposta di bollo e i tributi speciali. La violazione in esame, infatti, è meramente formale e non ha risvolti sostanziali, né arreca pregiudizio all'attività di controllo dell'amministrazione finanziaria. Questa la precisazione che le Entrate hanno fornito, ieri, rispondendo all'istanza di interpello n. 92. La richiedente il parere, nel presentare la dichiarazione di successione del coniuge, aveva erroneamente indicato una data di decesso diversa rispetto a quella effettiva.



PARERE

**Illuminazioni
nei cimiteri
con l'Iva**

DI VINCENZO MORENA

Il servizio di illuminazione elettrica con lampade votive nei cimiteri, gestito dai Comuni nei confronti degli utenti, è soggetto a Iva. L'Ente locale, pertanto, in quanto soggetto passivo del tributo, è tenuto a tutti gli obblighi previsti dal dpr n. 633/72 (c.d. «decreto Iva»), in ordine alla fatturazione, registrazione, liquidazione, versamento e dichiarazione delle operazioni svolte in esercizio d'impresa o ad esse equiparate. Lo ha precisato l'Agenzia delle entrate, nella risposta n. 4 alle istanze di consulenza giuridica, contenente le soluzioni interpretative adottate dall'Amministrazione finanziaria sulle questioni poste dai contribuenti. Il Fisco ha accolto la soluzione esposta dall'istante, ritenendo corretto che l'Iva introitata dai Comuni a seguito dell'erogazione del servizio di illuminazione votiva sia versata all'Erario, rivestendo detto servizio carattere commerciale, anche se reso da un soggetto pubblico.



Le associazioni sportive dilettantistiche non sono esonerate

ItaliaOggi pubblica le risposte degli esperti ai quesiti posti dagli spettatori nel corso del Videoforum sulla fatturazione elettronica del 15/11/2018

Commercianti al minuto/1

Ad oggi, i produttori non sono in grado di soddisfare le richieste di registratori di cassa idonei alla fatturazione telematica e della relativa assistenza, per cui molti commercianti al minuto, oneri a parte, non possono essere pronti al nuovo adempimento alla scadenza prevista. Oltretutto sussiste un problema infrastrutturale importante, dovuto alla non uniforme copertura della rete telematica sul territorio.

M.B.

Risponde Franco Ricca

Le criticità segnalate non possono essere sottaciute, sicché certamente devono essere prese in considerazione laddove comportino l'impossibilità di adempiere agli obblighi di legge, soprattutto per quanto riguarda la trasmissione telematica dei corrispettivi, che dovrebbe scattare in modo generalizzato dal 1° gennaio 2020, con anticipo al 1° luglio 2019 per i soggetti con giro d'affari superiore a 400 mila euro (art. 17, dl 119/2018). In tale contesto, peraltro, considerando le problematiche suaccennate, il legislatore ha già previsto che, in deroga alla trasmissione telematica dei corrispettivi, in determinate zone del paese, da individuare con decreto ministeriale, le operazioni Iva per le quali non è obbligatoria l'emissione della fattura potranno essere documentate mediante il consueto rilascio della ricevuta o dello scontrino fiscale (comma 6-ter dell'art. 2 del dlgs 127/2015, aggiunto dall'art. 17 citato). Ciò detto, per quanto riguarda invece l'obbligo della fatturazione elettronica dal 1° gennaio 2019, anche i commercianti al dettaglio (e gli altri soggetti assimilati di cui all'art. 22 del dpr 633/72) dovranno necessariamente attrezzarsi, non essendo previste deroghe (fatta salva l'esclusione dei contribuenti forfetari o in regime di vantaggio).

Commercianti al minuto/2

Vorremmo avere dettagli in merito alla fatturazione da corrispettivi, per tutti gli esercenti commerciali che emettono quotidianamente, fatture immediate nei confronti dei clienti e il cui importo viene inserito nel totale dei corrispettivi del giorno.

F.I.

Risponde Fabrizio G. Poggiani

La fatturazione elettronica non è obbligatoria per i commercianti al minuto e per i prestatori di servizi che emettono scontrini e/o ricevute fisca-

li; lo diventa quando il cliente richiede la fattura e, in tal caso, la fattura dal prossimo 1° gennaio sarà esclusivamente valida in formato elettronico. Quindi, anche in tal caso, niente cambia per le cessioni a privati in assenza di richiesta fattura ma se, al contrario, il cliente richiede la fattura si deve procedere con l'emissione elettronica come più volte indicato.

Rilascio della fattura cartacea

L'obbligo di stampare e rilasciare al paziente la copia cartacea della fattura deve essere assolto al momento del pagamento o è possibile provvedere successivamente? Per il paziente, la fattura cartacea costituisce documento fiscale per la detrazione Irpef?

P.V.

Risponde Franco Ricca

Secondo le regole attuali, la fattura deve essere emessa al momento dell'effettuazione della prestazione, ossia all'atto del pagamento del corrispettivo. Poiché per «emissione» si intende la trasmissione della fattura al Sdi, è anche ipotizzabile che all'atto del pagamento non si rilasci nulla al paziente, nel presupposto che si provvederà all'emissione / trasmissione della fattura entro la mezzanotte, consegnando in un secondo momento al paziente la copia cartacea o informatica della fattura stessa (potrebbe trattarsi anche di un pdf inviato tramite posta elettronica). A scanso di problemi, appare tuttavia preferibile, nel caso in cui non fosse possibile rilasciare immediatamente la copia cartacea della fattura, consegnare al cliente una ricevuta di pagamento; in tal modo, sarà possibile emettere la fattura «differita» fino al giorno 15 del mese successivo. La copia cartacea della fattura è da ritenersi sufficiente ai fini della detrazione Irpef.

Asd con partita Iva

C'è obbligo di emissione elettronica per le prestazioni rese da Associazioni sportive dilettantistiche dotate di partita Iva?

A.F.

Risponde Fabrizio G. Poggiani

Il comma 3, dell'art. 1, dlgs 127/2015, novellato dal comma 909, dell'art. 1, legge 205/2017 prevede l'obbligo di adozione della fatturazione elettronica con riferimento alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate tra soggetti stabiliti nel territorio dello Stato. Non sono interessati all'obbligo i soggetti che hanno aderito al regime di vantaggio, di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 27, dl 98/2011, i soggetti che hanno aderito al regime forfetario, di cui ai commi 54-89 dell'art. 1 della legge 190/2014 e i produttori agricoli in

regime di esonero ex comma 6, dell'art. 34, dpr 633/72. Quindi, sebbene in regime di 398/91, l'Asd con partita Iva dovrà emettere la fattura elettronica, in assenza di specifico esonero.

Fattura su scontrino fiscale

Sarà ancora possibile emettere fatture dopo emissione dello scontrino fiscale?

A.P.

Risponde Fabrizio G. Poggiani

È possibile nelle modalità indicate di seguito. Infatti, il cliente deve richiedere la fattura al momento della consegna dei beni o al momento del pagamento del corrispettivo se il pagamento avviene prima della consegna: a tal proposito l'Agenzia delle entrate (circ. n. 97/E/1997) ha precisato che l'emissione della fattura può essere richiesta entro e non oltre le 24 ore successive all'effettuazione dell'operazione, così come disciplinato dal citato art. 6 del dpr 633/72 («fatturazione immediata»). In tal caso, l'emissione della fattura, se avviene contestualmente alla consegna del bene o all'ultimazione della prestazione, fa venire meno l'obbligo di rilascio dello scontrino, invece, in caso di fattura immediata emessa in un momento successivo, ma entro le ore 24 del giorno in cui è effettuata l'operazione, è necessario rilasciare anche lo scontrino. Si evidenzia che, se la richiesta di fattura viene avanzata successivamente, il venditore che all'atto della consegna o del pagamento ha dovuto emettere scontrino può legittimamente rifiutarsi di emettere la fattura.

Documenti di trasporto

È possibile continuare ad emettere d.d.t. cartacei e predisporre la fattura elettronica complessiva a fine mese?

G.B.

Risponde Fabrizio G. Poggiani

L'introduzione della fattura elettronica non ha modificato le disposizioni, di cui al co. 4 dell'art. 21, dpr 633/72 e quindi risulta sempre possibile emettere la fattura elettronica «differita», tenendo conto delle relative prescrizioni. Dal punto di vista della conservazione, la fattura dovrà essere conservata in formato digitale mentre i documenti che permettono il differimento (d.d.t. o



equipollenti) potranno essere conservati su supporto cartaceo, sebbene indicati all'interno del formato Xml.

Tessera sanitaria

Chi oggi è obbligato alla trasmissione dei dati al Sistema tessera sanitaria (esempio, medici e studi clinici) dovrà emettere fatture elettroniche ai clienti o continuare così?

P.F.

Risponde Fabrizio G. Poggiani

L'obbligo di invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria (Sts) non implica un esonero per l'emissione della fattura elettronica con la conseguenza che, in assenza di cause specifiche di esonero (forfetari, minimi o quant'altro) i medici dovranno emettere la fattura in formato elettronico.

Fattura cartacea

Si chiede di sapere se è consigliabile al fornitore rilasciare anche un documento .pdf che faccia riferimento alla FE emessa e consenta così di controllare anche alle piccole aziende i dati puntuali della fattura e i pagamenti effettuati.

F.E.

Risponde Fabrizio G. Poggiani

Il rilascio di un documento cartaceo o in altro formato in caso di emissione di fattura elettronica è necessario quando la controparte è un privato o un soggetto estero. Negli altri casi non è obbligatorio ma possibile procedere come indicato.

Imposta di bollo virtuale

È possibile fare un cenno sul processo da mettere in campo per il cosiddetto bollo virtuale?

M.D.

Risponde Fabrizio G. Poggiani

Con riferimento all'applicazione dell'imposta di bollo, in genere dovuta nelle operazioni non imponibili, si deve evidenziare che l'assolvimento potrà essere fatto esclusivamente con la procedura indicata dall'articolo 6 del Dm 17/06/2014, dovendo tralasciare ogni altra modalità, anche se attualmente permessa (contrassegno o assolvimento virtuale). Di conseguenza, l'imposta di bollo dovrà essere assolta con la delega modello «F24» (codice tributo «2501») entro il termine di 120 giorni dalla chiusura del periodo d'imposta, compilando gli specifici campi <BolloVirtuale> e <ImportoBollo> presenti nella sezione generale della fatturazione elettronica. Per l'eventuale rivalsa sulla controparte dovrà essere inserita una specifica riga di addebito di quanto dovuto (attualmente due euro), indicando come con natura «N1» - «escluso» o «N2» - «non soggetto».

12-continua. Le precedenti puntate sono state pubblicate il 17, 20, 21, 22, 23, 24, 27, 28, 29, 30 novembre e l'1 e 4 dicembre 2018

Il decreto legislativo che ha recepito le direttive Atad 1 e 2 aggrava il peso fiscale

Stabili organizzazioni ibridi

Disallineamenti dalla tassazione dei regimi di gruppo

Le stabili organizzazioni all'estero assumono carattere rilevante ai fini dell'individuazione di asimmetrie tra le giurisdizioni (sia per quanto riguarda i fenomeni di D/D (doppia deduzione) che di D/NI, deduzioni non incluse)

DI GIULIO TOMBESI
E ANDREA PORCARELLI*

L'adesione a regimi di tassazione di gruppo di stabili organizzazioni all'estero può generare disallineamenti da ibridi. La perdita di una stabile organizzazione, in applicazione del world wide taxation principle, rileva fisiologicamente tanto nello stato estero ove la sede secondaria è localizzata quanto nel territorio della casa madre. Tuttavia, nel contesto di regimi di consolidamento fiscale la stabile organizzazione può compensare le proprie perdite tanto con i redditi di altre società del gruppo residenti nella stessa giurisdizione della sede secondaria quanto con il risultato della casa madre stessa. Pertanto, tale fenomeno è in grado di generare un disallineamento da ibrido attraverso la doppia deduzione dello stesso componente.

Con il decreto legislativo approvato in via definitiva lo scorso 28 novembre il Consiglio dei Ministri ha recepito nell'ordinamento domestico le norme anti disallineamento da ibridi in attuazione della Direttive Ue Atad 1 e Atad 2, così come ispirate dalle conclusioni Beps (Action 2) dell'Ocse e dallo speculare documento Ocse sui disallineamenti da ibridi mediante stabili organizzazioni. L'entrata in vigore delle c.d. Anti-Hybrid rules è prevista a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 (ad esclusione

della previsione relativa ai c.d. «ibridi inversi», posticipata di due anni).

Nel dettaglio, per hybrid mismatch debbono intendersi situazioni transnazionali in cui alternativamente:

- si genera la doppia deduzione dello stesso pagamento, costo o perdita in due diverse giurisdizioni (double deduction - D/D), senza una corrispondente doppia inclusione del reddito con cui sia compensata la deduzione o perdita;

- viene garantita la deduzione di un componente negativo di reddito in una giurisdizione senza che il rispettivo componente positivo sia incluso tra i redditi della società che riceve il pagamento (deduction no inclusion - D/NI);

- un componente negativo di reddito è dedotto in una determinata giurisdizione a cui si associa «indirettamente», tramite cioè la triangolazione di una giurisdizione pass-through, una non inclusione tra i redditi di una società residente in un paese terzo (indirect hybrid).

In tale contesto, le stabili organizzazioni all'estero assumono carattere rilevante ai fini dell'individuazione di asimmetrie tra le giurisdizioni (sia per quanto riguarda fenomeni di D/D che di D/NI).

Fenomeni di D/D possono essere individuati quando la perdita della stabile organizzazione all'estero di società italiana sia compensata con il reddito di un'altra socie-

tà residente fiscalmente nello stesso territorio della stabile e aderente alla medesima fiscal unit (o a un regime analogo). Dato che il reddito consolidato della società non residente non può essere, ovviamente, assoggettato a tassazione nello Stato di residenza della casa madre, la reazione anti-ibridi si attiva al fine di impedire che la perdita (già utilizzata all'interno del consolidato di gruppo estero) possa essere utilizzata anche per compensare i redditi italiani della casa madre.

In concreto, l'Italia, in qualità di Stato dell'investitore, dovrà disconoscere la deducibilità dell'onere nel caso in cui quest'ultimo sia stato già dedotto nel paese di stabilimento della branch estera contro un reddito che non è stato tassato in Italia, quale quello di una società terza che partecipa al consolidato fiscale estero di quest'ultima.

Quale corollario a tale previsione, il Decreto precisa poi che, non avendo potuto l'Italia beneficiare della deduzione di un componente già dedotto all'estero, allora, specularmente, il reddito imponibile futuro generato dalla stabile organizzazione estera non sarà tassato fino a concorrenza del componente non dedotto. Come si legge nella relazione al Decreto Legislativo, tuttavia, tale effetto sarà mitigato dall'impossibilità di poter beneficiare del credito d'imposta per le imposte assolate all'estero in relazione a tale reddito detassato.

*Commissione fiscalità internazionale - Ugddec di Milano.



La conversione del dl sicurezza in *G.U.*

Targhe straniere con limitazioni

DI VALERIO STROPPA

Stretta sulla circolazione dei veicoli con targa straniera. Chi risiede in Italia da almeno 60 giorni non potrà guidare auto immatricolate all'estero. Fa eccezione il caso dei veicoli concessi in leasing o in locazione senza conducente da parte di imprese stabilite in uno stato Ue prive di sedi secondarie in Italia, oppure assegnati in comodato a un dipendente/collaboratore italiano da un datore di lavoro comunitario. Ed è proprio in questa deroga che potrebbero celarsi quei comportamenti «grigi» che hanno indotto il governo a operare un giro di vite contro il fenomeno delle targhe estere sfruttate ad arte per sfuggire a multe, tasse e redditometro. L'allarme arriva da Aniasa, l'associazione di categoria del settore dell'autonoleggio e dei servizi automobilistici, e riguarda le novità apportate con il decreto sicurezza (dl n. 113/2018). Con le modifiche apportate dalla legge di conversione n. 132/2018, pubblicata sulla *G.U.* del 3 dicembre scorso e in vigore da ieri, sono cambiate le norme del Codice della strada riferite alla cir-

colazione di veicoli immatricolati all'estero.

Il nuovo articolo 93 del Codice prevede sanzioni da 712 a 2.848 euro per i soggetti residenti che circolano con un veicolo immatricolato all'estero. Nei casi di leasing, noleggio o comodato da parte di soggetti Ue a favore di un conducente italiano, è previsto che a bordo del veicolo debba essere custodito un documento, sottoscritto dall'intestatario e recante data certa, dal quale risulti il titolo e la durata della disponibilità. In mancanza di tale documento, oltre a una multa compresa tra i 250 e i 1.000 euro, il veicolo si considera posseduto dal conducente. Secondo Aniasa, la nuova disciplina «potrebbe avvantaggiare negli anni un uso via via crescente di tali veicoli, con conseguenze, tra l'altro, di minori entrate per gli enti locali (tasse automobilistiche regionali, Ipt, contributo Ssn) e con potenziali forti danni per gli operatori nazionali nonché per l'intera rete distributiva italiana, essendo i veicoli acquistati all'estero». Da qui la richiesta dell'associazione di un confronto con i ministeri dell'interno e dei trasporti.



E-fatture, deleghe inviate ai contribuenti

Comunicazione per l'attivazione delle deleghe relative ai servizi di fatturazione elettronica in arrivo nelle caselle di Posta elettronica certificata (Pec) dei contribuenti. Con la comunicazione, che in questi giorni ha già raggiunto numerosi contribuenti, l'Agenzia delle entrate ha informato i contribuenti sull'attivazione dei servizi di fatturazione elettronica.

Nella comunicazione si indica la tipologia di servizi che risultano attivati (in linea generale, la consultazione e l'acquisizione delle fatture digitali e dei relativi duplicati, nonché della relativa conservazione) e che la delega conferita resta valida dalla data di richiesta per due anni (se la richiesta è presentata il 29/11/2018, la scadenza è fissata al 28/11/2020). Si da atto, inoltre, che la richiesta è avvenuta, a cura dell'intermediario, nel rispetto delle modalità indicate dal recente provvedimento delle Entrate (5/11/2018) ovvero sul modello approvato, con procura speciale e autocertificazione dell'intermediario per l'attestazione della firma del contribuente, e che la delega è stata attivata soltanto

dopo che l'agenzia ha effettuato i riscontri con i dati forniti dall'intermediario; si tratta dei dati Iva inseriti nella dichiarazione presentata nell'anno precedente (2017) ovvero dati del 2016.

Si evidenzia, ulteriormente, che per coloro che non sono in possesso dei dati Iva richiesti, la procedura da utilizzare è quella a mezzo Posta elettronica certificata (Pec), come indicato nel provvedimento sopra richiamato (5/11/2018).

Tali deleghe, com'è noto, consentono all'intermediario di consultare, ricercare e acquisire le fatture digitali, in entrata e in uscita,

L'Agenzia delle entrate ha inviato la comunicazione in commento all'indirizzo di posta certificata, presente nell'archivio IniPec, con la conseguenza che, se il destinatario non risulta corretto, il ricevente può sicuramente segnalare l'errore ma se la casella è scaduta, il messaggio non potrà mai essere ricevuto dal contribuente, comunicando altresì che ogni ulteriore informazione, in tema di fatturazione elettronica e/o di modalità di conferimento delle dette deleghe, può essere recepita visionando il sito istituzionale (www.agenziaentrate.gov.it).

La comunicazione chiude avvisando il contribuente che la delega, a norma di provvedimento, può essere revocata in qualsiasi momento, rivolgendosi all'intermediario, recandosi presso gli uffici periferici o utilizzando le funzionalità collocate nella propria area riservata.

Fabrizio G. Poggiani





I numeri del Centro Studi Cnai sulla fatturazione elettronica

E-fattura al countdown

Obbligo per metà delle partite Iva operative

Pagina a cura di Cnai - Coordinamento nazionale associazioni imprenditori

Il conto alla rovescia per gennaio pare proprio che non beneficerà di proroghe. Ormai, infatti, mancano poco meno di trenta giorni alla data fatidica che prevede l'introduzione della fatturazione elettronica nella vita quotidiana di imprese e professionisti.

Il 1° gennaio 2019, tutti i soggetti residenti, identificati o stabiliti all'interno del territorio nazionale, avranno l'onere di emettere fattura esclusivamente in modalità elettronica, secondo quanto predisposto dalla legge di Bilancio 2018 n. 205, del 27 dicembre 2017, la quale all'art. 1, comma 909, recita: «Al fine di razionalizzare il procedimento di fatturazione e registrazione, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello stato, e per le relative variazioni, sono emesse esclusivamente fatture elettroniche utilizzando il Sistema di interscambio e secondo il formato di cui al comma 2».

Da questa obbligatorietà sono sollevati solo i soggetti «minori»: in pratica i passivi facenti parte del cosiddetto «regime di vantaggio» disciplinato dall'articolo 27, commi 1 e 2, del dl 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111 (contribuenti minimi), e coloro che utilizzano il regime forfettario secondo quanto disposto dall'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (contribuenti forfettari). Per ora, sono esentati anche i contribuenti che emettono esclusivamente scontrini e fatture fiscali, per i quali l'obbligo sarà esercitato dal 1° luglio 2019, per i grandi operatori, e dal 1° gennaio 2020, per tutti

gli altri.

Secondo quanto stimato dal Centro Studi Cnai, la quota di partite Iva che dovrà sottostare all'imposizione della fatturazione elettronica sarà circa la metà di quelle tuttora operative. La platea delle partite Iva in Italia è poco al di sotto dei 6 milioni di contribuenti (5.830.500), di cui circa il 39% svolge attività di tipo B2B, ossia Business To Business (2.297.500 unità) ed è, quindi, vincolato alla fatturazione elettronica (insieme agli 866 mila che operano anche in B2C, ossia Business To Consumer).

Rimangono pertanto fuori, almeno per l'immediato futuro, gli operatori che emettono esclusivamente ricevute e scontrini (1.732.000 unità) e il milione circa di contribuenti autonomi che svolge attività in un quadro di regime agevolato.

Per valutare i riverberi dell'obbligo di fattura elettronica, pare doveroso ricordare che le partite Iva, in larghissima misura, sono ditte individuali, che sono poco meno di tre milioni (2.745.000), mentre molto distanziate numericamente sono le società di capitali e le società di persone (rispettivamente 1.263.000 e 830 mila unità).

Ma, soprattutto, sottolinea il Centro Studi Cnai che il novero maggiore di partite Iva è ripartito tra coloro che hanno redditi fino a 30 mila euro (che sono 1.934.000) e quelli che li hanno superiori ai 100 mila euro (1.563.000). Mentre è prevista l'estensione del regime forfettario 2019 per i 909.000 contribuenti aventi redditi tra i 30 mila e i 65 mila euro e l'aliquota fissa al 20% nel 2020 per i quasi 500 mila individui con redditi compresi tra i 65 mila e i 100 mila euro.



Orazio Di Renzo



IL PRESIDENTE DI RENZO METTE IN EVIDENZA I RISCHI

2019, l'anno nero per le pmi

«Se, come appare ormai probabile, è esclusa ogni possibilità di proroga, l'introduzione della fatturazione elettronica segnerà il 2019 come un ennesimo anno nero per le piccole e medie imprese», avverte il presidente Cnai, **Orazio Di Renzo**, «premesso che noi, come Gruppo Cnai, non siamo assolutamente contrari alla previsione di strumenti tecnologici e informatici nella realtà lavorativa, valutiamo con preoccupazione la misura introdotta. Gli effetti saranno, nella migliore delle ipotesi, impercettibili, se non anche controproducenti. In aggiunta, non pensiamo che questa sia la via giusta per l'abbattimento del tax gap Iva, ossia l'evasione dell'imposta di valore aggiunto».

La questione più immediata di agitazione, tra le aziende, è quella relativa ai costi: la gestione della fatturazione dovrà, forzatamente, passare per l'acquisto di software o l'abbonamento a portali capaci di fornire il servizio adeguato (gli strumenti gratuiti già disponibili sono ad alto rischio incompatibilità con i sistemi dell'Erario). Questo inciderà pesantemente sulle casse, in particolare, delle piccole e medie imprese; a ciò si aggiunga anche la, prevedibile, deriva di molti contribuenti a esternalizzare la fatturazione, versando i compensi a professionisti o agenzie di servizi per l'attività svolta.

«Non dimentichiamo, poi, la questione pratica: obbligare alla fattura elettronica impone a tutti i membri delle categorie interessate (compreso quindi il piccolo artigiano di bottega) di munirsi di un supporto elettronico e di una connessione internet, ma, soprattutto delle competenze tecniche, amministrative e burocratiche per

svolgere la pratica», sottolinea il presidente Di Renzo. «La fattura elettronica, infatti, dovrà essere in formato .XML e, perché risulti effettiva, dovrà passare per il Sistema di Interscambio, veicolata dalla Pcc. Già da questi passi preliminari è evidente che le aziende più piccole avranno le maggiori difficoltà ad adeguarsi alla novità: in queste realtà a mancare è stata infatti una qualsiasi tipologia idonea di informativa o aggiornamento da parte dello Stato».

Non sembrano essere stati neppure sanati i dubbi relativi al fatto che, la suddetta fattura, dovrà essere trasmessa all'Sdi entro le 24 ore della giornata di emissione: «Un benzinaiolo gestore di una pompa di benzina con funzione self service di notte o i professionisti che ad agosto si ricavano un po' di ferie, come potranno adempiere all'onere nella giornata lavorativa?», chiede il presidente Di Renzo, «Tutto questo, al netto del fatto che difficilmente la fatturazione elettronica sarà la soluzione idonea per attaccare l'evasione dell'Iva dovuta: molto più efficaci, a nostro avviso, sarebbero interventi come il taglio concreto e reale della pressione tributaria o una sburocratizzazione e armonizzazione della disciplina fiscale. Ma ci rendiamo conto di quanto possano essere impopolari elettoralmente queste alternative e quanto, al contrario, sia intrigante, per l'Agenzia delle entrate, penetrare in tempo reale nel controllo delle aziende, piuttosto che procedere con verifiche periodiche».

A destare ulteriori interrogativi sono, anche, i possibili e paradossali esiti dell'introduzione della fatturazione elettronica, per quel

che concerne l'evasione e il nero nel mondo del lavoro: «Essendo uno strumento, sostanzialmente, sconosciuto, complesso, articolato, con una miriade di dati da inserire e dai costi per molti proibitivi (in particolare per le realtà minori prive del personale amministrativo ad hoc, ndr) potrebbe convincere numerosi contribuenti, piccoli e piccolissimi, che già avevano remore con la forma cartacea, a non emettere per nulla questa nuova tipologia di fatture. Senza considerare il fatto che, per come è stata pensata, la misura non fa nulla per incentivare gli evasori totali a rientrare nella legalità e nemmeno per la piaga delle sottofatturazioni», sottolinea il presidente Di Renzo, «si tratta esclusivamente di un provvedimento incapace di stimolare le aziende. Anzi, piuttosto le terrorizza, costringendole in diversi casi alla paralisi o, peggio, al sommerso. Pensiamo a fatti concreti, come quegli ex imprenditori, ormai in pensione, che per sopravvivere degnamente sono costretti comunque a svolgere una qualche attività: ebbene, questi saranno le partite Iva che chiuderanno per prime, smettendo di contribuire, o forse trasformandosi in lavoro nero. In aggiunta al danno ci sarebbe la beffa: con un blocco cospicuo di intere categorie, in conseguenza dalla fatturazione elettronica, a patire sostanziose conseguenze finanziarie, sarebbe anche l'Inps, il quale vedrebbe precipitare la sua quota di contributi. In un periodo di vacche magrissime, tutti sono perfettamente consapevoli dell'estremo valore di ogni singolo centesimo per il benessere proprio e della collettività».

Manola Di Renzo

Pagina a cura di Cnai - Coordinamento nazionale associazioni imprenditori



LE SCADENZE FISCALI PER LA CASA

Il saldo per Imu e Tasi è alle porte: si paga entro il 17 dicembre

CASA & IMPOSTE

Imu e Tasi, è l'ora del saldo Si paga entro il 17 dicembre

PROPRIETARI E INQUILINI SONO STATI CHIAMATI A VERSARE LA PRIMA RATA A GIUGNO LE ALIQUOTE VARIANO DA COMUNE A COMUNE E, NATURALMENTE, A SECONDA DEL TIPO D'IMMOBILE

LA SCADENZA

Proprietari, titolari di diritti reali e persino inquilini sono avvisati: il 17 dicembre si va alla cassa per le imposte locali, Imu e Tasi. Milioni di contribuenti, dunque, saranno alle prese con i due "saldi" e il rischio, come di consueto, è quello di un black out finanziario: entro il 30 novembre, non dimentichiamolo, è stato versato il secondo acconto delle tasse; dietro l'angolo ci sono, appunto, Imu e Tasi; e a fine dicembre, per professionisti ed imprenditori, sarà la volta dell'acconto Iva. Insomma: un bel salasso per fine anno. Ecco la consueta guida per la sopravvivenza.

Imu e Tasi. L'Imu è l'imposta municipale sugli immobili che si abbatte sulla proprietà e sui diritti reali sugli immobili (comprese quasi tutte le categorie catastali), con aliquote che possono arrivare all'1,06 per cento del valore catastale,

adeguatamente incrementato per la bisogna. L'acconto è stato versato dai più entro il 18 giugno 2018; adesso tocca al saldo entro il prossimo 17 dicembre (dato che il 16 dicembre cade di domenica). La Tasi invece è la cosiddetta imposta sui servizi indivisibili, come ad esempio la manutenzione delle strade e l'illuminazione, sempre a carico dei proprietari o titolari di altri diritti reali e in piccola percentuale anche a carico degli inquilini. Anche per la Tasi la maggioranza dei contribuenti ha già versato l'acconto mentre ora, sempre entro il 17 dicembre, è atteso il saldo.

Base imponibile. Attenzione a non fare confusione nel calcolare gli importi da pagare, perché le due imposte pur essendo molto simili presentano delle diversità a volte anche bizzarre, decise discrezionalmente dai Comuni. Concentrandoci sull'Imu: possono dormire sonni tranquilli i proprietari di abitazioni princi-

pali non di pregio (cioè non classificate come A/1, A/8 e A/9) e relative pertinenze agevolate, per le quali l'imposta è stata abolita. Viceversa, su tutti o quasi gli altri immobili l'Imu continua ad essere pienamente operativa. Per gli immobili non esclusi, la base imponibile si determina nel modo seguente. Occorre partire dalla rendita catastale al 1° gennaio 2018 e rivalutarla del 5%. Il risultato va poi moltiplicato per il cosiddetto moltiplicatore che è diverso a seconda del tipo di immobile ed è pari a: 160 per i fabbricati inseriti nel gruppo catastale A (ad esclusione di quelli A/10) e nelle ca-



tergorie C/2, C/6 e C/7; 140 per i fabbricati censiti nel gruppo catastale B e nelle categorie C/3, C/4 e C/5; 80 per i fabbricati inseriti nelle categorie catastali A/10 e D/5; 65 per i fabbricati appartenenti al gruppo catastale D (ad esclusione della categoria D/5); 55 per i fabbricati inseriti nella categoria catastale Cl.

Per i fabbricati di interesse storico o artistico e per quelli dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, la base imponibile è ridotta del 50%.

Caccia alle aliquote. Una volta ottenuta la base imponibile, questa va moltiplicata per l'aliquota per ottenere l'importo annuo da pagare. Occorre quindi individuare l'aliquota corretta, verificando con cura quale sia stata la decisione del Comune dove è situato l'immobile. E' infatti facoltà dei Comuni stabilire l'aliquota che si ritiene più opportuna, aumentandola o diminuendola entro certi limiti. Nel Comune di Roma, ad esempio, sono in vigore l'aliquota ordinaria del 10,6 per mille, l'aliquota del 7,6 per mille, quella del 6,8 per mille per gli immobili Ater e l'aliquota ridotta del 5 per mille per l'abitazione principale di pregio e relative pertinenze.

Per conoscere agevolmente le aliquote potete andare sul sito del Ministero dell'economia "www.finanze.it" e cercate "fiscali regionali e locali" e poi "Iuc..." e ancora "Regolamenti e delibere...": pochi altri clic e otterrete le aliquote ufficiali.

Una volta moltiplicata la base imponibile (rendita catastale rivalutata del 5% x l'apposito moltiplicatore) per l'aliquota stabilita dal Comune il risultato va rapportato ai mesi e alla percentuale di possesso, ottenendo in diversi casi, il totale dell'Imu 2018: a questo punto si sottrae quanto versato a giugno come acconto e si arriva al saldo.

Naturalmente attenzione anche alle particolarità decise da ogni Comune riguardo possibili esenzioni, riduzioni o detrazioni, sia in materia di Imu che di Tasi: pertanto consigliamo di armarsi di molta pazienza e leggere a fondo le ultime delibere approvate dal Comune.

Daniele Cuppone

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Ecco la partita Iva con la Flat tax al 15%, tutti i "paletti": a chi conviene e a chi no

Per chi ha meno di 35 o più di 55 anni è previsto un regime fiscale ancora più favorevole, al 5%, per i primi 5 anni di attività

Marco Frojo

La partita Iva con tassazione agevolata non è certo una novità introdotta dal governo Lega-Cinque stelle ma risale addirittura al 2008. Negli ultimi dieci anni la norma ha subito numerosi cambiamenti fino alla proposta dell'attuale governo che, se diventerà legge, amplierà di molto il numero dei possessori di partita Iva che, a partire dal 2019, potranno usufruire di una tassazione molto bassa, la cosiddetta flat tax al 15% per redditi annuali fino ai 65mila euro. La bozza della legge di Bilancio ha infatti tolto numerosi paletti per l'accesso al nuovo regime fiscale, ma ne ha anche introdotto alcuni che prima non esistevano.

«Innanzitutto l'accesso al nuovo regime forfettario non sarà più vincolato al rispetto di alcuni stringenti limiti che contraddistinguono l'attuale regime, ovvero il limite di spesa per dipendenti e collaboratori, attualmente pari a 5.000 euro, e quello per beni strumentali, attualmente pari a 20.000 euro - spiegano Angelo Carlo Colombo e Davide Albonico, rispettivamente managing partner e senior associate dello Studio AC - Tuttavia l'adozione di un regime agevolativo soggetto ad un tetto di ricavi annui, potrebbe portare anche alcuni soggetti a ritenere non "conveniente" incrementare il proprio volume

d'affari in quanto il superamento dei limiti di fatturato comporterebbe la decadenza dalle agevolazioni e conseguentemente l'applicazione del regime ordinario dal periodo di imposta successivo».

Contemporaneamente viene condizionato l'accesso alla nuova flat tax al fatto di non possedere partecipazioni in società di persone, associazioni professionali, imprese familiari, società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione. Sono infine esclusi coloro che hanno come committente un ex datore di lavoro dipendente o un attuale datore. Questa norma è stata prevista per combattere apertamente il fenomeno delle false partite Iva. «Rispetto a quest'ultimo requisito, è evidente che la finalità del legislatore è quella di impedire che chi era dipendente o collaboratore parasubordinato di un determinato datore di lavoro decida di "trasformarsi", al solo di scopo di beneficiare di una tassazione inferiore, in partita Iva individuale che però continua a lavorare prevalentemente per lo stesso committente», spiega Paola Rivetti di Eutekne.info.

A partire dal 2020, inoltre, verrà introdotta un'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali regionali e comunali nell'ordine del 20% per le persone fisiche che esercitano attività d'impresa, arti o professioni con partita Iva e che, nell'anno precedente, hanno conseguito ricavi compresi tra

65.001 e 100.000 euro. «Questa misura si applicherebbe alle medesime condizioni previste per l'utilizzo del regime forfettario per cui ne sarebbero esclusi, tra l'altro, i soggetti che, contemporaneamente, partecipano a società di persone, ad associazioni o a imprese familiari, oppure a srl o ad associazioni in partecipazione», precisa Rivetti.

Per chi apre una nuova partita Iva ed ha meno di 35 anni o più di 55 anni va ricordato che è previsto un regime fiscale ancora più favorevole, al 5%, per i primi cinque anni di attività.

Sulla base delle simulazioni effettuate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, il risparmio fiscale che la prossima legge di bilancio riserva alle partite Iva individuali supereranno i 2 miliardi di euro. In particolare, nel 2019 i risparmi ammontarono a 331 milioni, per poi salire a 1.925 milioni nel 2020, 2.500 milioni nel 2021 e assestarsi a 2.226 milioni a partire dal 2022. La sola estensione del regime forfettario alle persone fisiche fino a 65.000,00 euro di ricavi/compensi garantirebbe un risparmio, nelle situazioni più favorevoli, fino a 12.600,00 euro circa. I vantaggi saranno ancora più estesi a decorrere dal 2020, quando diventerà operativa l'ulteriore imposta sostitutiva al 20% con ricavi/compensi fino a 100.000 euro. —

CC BY-NC-ND ALCUNI DIRITTI RISERVATI



Gli effetti della Flat tax sull'Iva.

Commerciante			Lavoratore autonomo non iscritto ad albi			Libero professionista iscritto ad albo		
Isritto a Gestione separata INPS con contribuzione previdenziale obbligatoria al 24%	Con costi effettivi in linea con percentuale di abbattimento forfetario (60%)	Senza carichi di famiglia	Isritto a Gestione separata INPS con contribuzione previdenziale obbligatoria al 25,72%	Con costi effettivi in linea con percentuale di abbattimento forfetario (22%)	Senza carichi di famiglia	Isritto a cassa privata con contribuzione previdenziale obbligatoria al 12%	Con costi effettivi pressochè nulli (5% del fatturato)	Senza carichi di famiglia
COMPENSI PER 30.000 EURO	regime ordinario	regime forfetario	COMPENSI PER 30.000 EURO	regime ordinario	regime forfetario	COMPENSI PER 30.000 EURO	regime ordinario	regime forfetario
Utile al netto costi	12.000	12.000	Utile al netto costi	23.400	23.400	Utile al netto costi	28.500	28.500
Reddito imponibile lordo	12.000	12.000	Reddito imponibile lordo	23.400	23.400	Reddito imponibile lordo	28.500	23.400
Contributi previdenziali	2.880	1.872	Contributi previdenziali	6.018	6.018	Contributi previdenziali	3.420	2.808
Reddito imponibile netto	9.120	10.128	Reddito imponibile netto	17.382	17.382	Reddito imponibile netto	25.080	20.592
IRPEF e addizionali	1.271	-	IRPEF e addizionali	3.613	-	IRPEF e addizionali	6.015	-
Sostitutiva al 15%	-	1.519	Sostitutiva al 15%	-	2.607	Sostitutiva al 15%	-	3.089
Utile netto disponibile	7.849	8.609	Utile netto disponibile	13.768	14.774	Utile netto disponibile	19.065	22.603
RISPARMIO 760			RISPARMIO 1.006			RISPARMIO 3.538		
COMPENSI PER 50.000 EURO	regime ordinario	regime forfetario	COMPENSI PER 50.000 EURO	regime ordinario	regime forfetario	COMPENSI PER 50.000 EURO	regime ordinario	regime forfetario
Utile al netto costi	20.000	20.000	Utile al netto costi	39.000	39.000	Utile al netto costi	47.500	47.500
Reddito imponibile lordo	20.000	20.000	Reddito imponibile lordo	39.000	39.000	Reddito imponibile lordo	47.500	39.000
Contributi previdenziali	4.800	3.120	Contributi previdenziali	10.031	10.031	Contributi previdenziali	5.700	4.680
Reddito imponibile netto	15.200	16.880	Reddito imponibile netto	28.969	28.969	Reddito imponibile netto	41.800	34.320
IRPEF e addizionali	2.933	-	IRPEF e addizionali	7.335	-	IRPEF e addizionali	12.750	-
Sostitutiva al 15%	-	2.532	Sostitutiva al 15%	-	4.345	Sostitutiva al 15%	-	5.148
Utile netto disponibile	12.267	14.348	Utile netto disponibile	21.634	24.624	Utile netto disponibile	29.050	37.672
RISPARMIO 2.081			RISPARMIO 2.990			RISPARMIO 8.622		
COMPENSI PER 65.000 EURO	regime ordinario	regime forfetario	COMPENSI PER 65.000 EURO	regime ordinario	regime forfetario	COMPENSI PER 65.000 EURO	regime ordinario	regime forfetario
Utile al netto costi	26.000	26.000	Utile al netto costi	50.700	50.700	Utile al netto costi	61.750	61.750
Reddito imponibile lordo	26.000	26.000	Reddito imponibile lordo	50.700	50.700	Reddito imponibile lordo	61.750	50.700
Contributi previdenziali	6.240	4.056	Contributi previdenziali	13.040	13.040	Contributi previdenziali	7.410	6.084
Reddito imponibile netto	19.760	21.944	Reddito imponibile netto	37.660	37.660	Reddito imponibile netto	54.340	44.616
IRPEF e addizionali	4.355	-	IRPEF e addizionali	11.003	-	IRPEF e addizionali	18.041	-
Sostitutiva al 15%	-	3.292	Sostitutiva al 15%	-	5.649	Sostitutiva al 15%	-	6.692
Utile netto disponibile	15.405	18.652	Utile netto disponibile	26.657	32.011	Utile netto disponibile	36.299	48.974
RISPARMIO 3.248			RISPARMIO 5.354			RISPARMIO 12.675		

cemmem

IMMOBILIARE, ANCORA UNA NORMA FISCALE ANTI-CRESCITA

Un Dlgs colpisce i finanziamenti per riqualificare patrimoni destinati all'affitto di Gabriele Buia

Contro ogni logica, le ultime modifiche all'art. 96 del Testo Unico Imposte Redditi dicono che, al di là di annunci e buone intenzioni, la politica, invece di sostenere la crescita dell'economia, dell'occupazione e la ripresa del Paese, pensa solo a fare cassa nel breve periodo, vessando ancora una volta il settore dell'edilizia e della promozione immobiliare, che di quella ripresa dovrebbero essere protagonisti. Come si può spiegare altrimenti la decisione miope di aumentare la pressione fiscale su un comparto che ha già pagato pesantemente di tasca propria gli effetti della crisi e soffre di una liquidità fortemente ridotta?

Il Dlgs, approvato in via definitiva qualche giorno fa in attuazione di una direttiva Ue (malamente interpretata), dispone, infatti, il taglio secco della deducibilità degli interessi passivi sui finanziamenti ipotecari, mettendo così seriamente a rischio qualsiasi investimento in corso da parte di fondi, società immobiliari o imprese di costruzioni che gestiscono patrimoni destinati alla locazione. Il che vuol dire che sarà ulteriormente disincentivato realizzare in futuro ogni intervento di rigenerazione urbana, che a parole, invece, tutti sembrano volere.

Questa misura appare in totale contraddizione con quanto il governo sembra intenzionato a fare promuovendo una massiccia cessione di asset pubblici da destinare al comparto privato, affinché ne promuova investimenti e riqualificazioni per la successiva messa a reddito. Reddito che con questo nuovo regime fiscale verrà seriamente compromesso.

Non solo. La norma incide anche su un'importante componente di investimenti pubblici: da Bankitalia a Cdp, dai fondi previdenziali ai quotisti pubblici di fondi diffusi sui territori per la realizzazione di patrimoni immobiliari destinati anche ad housing sociale da cedere in locazione: nessuno si sottrarrà

alla mannaia che cala su bilanci e rendite di questi soggetti.

Gli investitori privati, specialmente esteri, sono pronti ad andarsene dal nostro Paese, proprio quando ci sarebbe enorme bisogno di promuovere sviluppo e sostenere un mercato, che presenta grandi potenzialità e richiede sempre maggiori asset da cedere in locazione ad aziende, studenti, anziani: una domanda in forte crescita e priva di prodotto adeguato sul mercato. Le abitudini stanno cambiando, alla proprietà si preferisce l'uso, spesso temporaneo, con una serie di servizi a contorno, come nella maggior parte dei paesi europei. Occorrerebbe che la politica ne prendesse atto.

Il mercato dell'affitto è già ampiamente vessato: nelle locazioni viviamo la penalizzazione del pro-rata Iva, l'indetraibilità Iva per manutenzioni ordinarie e straordinarie, l'esclusione delle locazioni residenziali quali beni strumentali per l'attività di impresa.

Qualcuno dovrà spiegare perché dobbiamo rinunciare a qualche decina di miliardi di investimenti programmati, ma non ancora eseguiti, mettendo a rischio ogni altra ulteriore programmazione futura. Al Nord Italia, ma anche nelle grandi città del Centro e del Sud del Paese.

Eppure la precarietà finanziaria e i rischi ai quali il nostro Paese è esposto con un livello di spread così alto dovrebbero indurre a ponderare bene qualsiasi intervento possa deprimere gli investimenti e sferrare un nuovo colpo alla credibilità del nostro Paese. Cito Corrado Trabacchi, Investment Director, Head of Italy di Orion Capital Managers: «Un provvedimento di questo genere è completamente privo di senso. Gli interessi bancari sono un costo reale per chi investe nel settore immobiliare in Italia, specialmente ora che un maggiore spread si sta riflettendo in interessi passivi più onerosi». Con la limitazione della deducibilità si impone un fermo agli investimenti e si riducono le entrate fiscali.

Se il Governo intende realmente far tornare a crescere Pil e occupazione deve sintonizzarsi con urgenza su quel che serve al Paese, alle imprese e ai cittadini che certo nulla hanno da guadagnare da un impoverimento ulteriore di uno dei settori imprenditoriali determinante per la ripresa del mercato interno e lo sviluppo/competitività delle nostre città.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



GIGANTI DEL WEB E FISCO

Digital tax, compromesso al ribasso Parigi-Berlino

Tassa posticipata e limitata al 3% del fatturato pubblicitario delle società

Dal nostro corrispondente

BRUXELLES

Nel tentativo di rilanciare il progetto di tassa sulle imprese digitali, Parigi e Berlino hanno presentato un nuovo compromesso su una iniziativa lontana dal fare l'unanimità tra i Paesi Ue. Secondo il nuovo compromesso, la nuova imposta dovrebbe tassare esclusivamente il fatturato di pubblicità online delle grandi società digitali, riducendo non poco la base imponibile del primo progetto. L'aliquota sarebbe del 3%. Francia e Germania si sono accordate perché il compromesso venga approvato entro marzo ed entri in vigore nel 2021, nel caso in cui l'Ocse non trovi un'intesa più generale entro quella data. La direttiva verrebbe a scadere comunque «entro il 2025». La scelta di proporre di posticipare l'entrata in vigore al 1° gennaio 2021 è legata alle differenze di vedute. Mentre Parigi preme per tassare le imprese digitali in modo equo, Berlino guarda con cautela all'iniziativa perché teme di creare un precedente nel tassare il fatturato piuttosto che i pro-

fitti e di peggiorare i già difficili rapporti con gli Stati Uniti. Molte delle società del settore sono americane.

In questo senso, Berlino preferirebbe una decisione a livello globale, non facile. Neppure a livello europeo vi è consenso. Ancora ieri l'Irlanda ha espresso la sua contrarietà, così come Svezia, Danimarca e Repubblica Ceca. La presidenza austriaca ha trasferito a un gruppo di lavoro tecnico la proposta franco-tedesca, con un gettito comunitario stimato di 1,3 miliardi.

—B.R.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Web tax. Il ministro delle Finanze tedesco, Olaf Scholz, assieme al collega francese Bruno Le Maire hanno presentato una proposta al ribasso con tassazione del 3% sul fatturato pubblicitario.



LA PROTESTA DEI GILET GIALLI**Macron cede: stop per 6 mesi al caro benzina**

Il presidente Macron cerca di guadagnare tempo per risolvere la crisi dei "gilet gialli" che infiamma la Francia: il governo ha rinviato per 6 mesi per l'aumento delle accise sui carburanti e congelato le tariffe di gas ed elettricità. — a pagina 22

Francia, il governo costretto a ritirare la tassa sul carburante

I GILET GIALLI

**Il premier Edouard Philippe: sospensione per sei mesi
Costo per lo Stato: 2 miliardi**

Parigi lascia però intendere che un calo delle imposte comporterà meno spesa

Emmanuel Macron cerca di comprare tempo. Un po' nascosto, per così dire, dietro l'alta figura del suo presidente del consiglio, lascia che Edouard Philippe offra ai Gilets Jaunes una moratoria di sei mesi per l'aumento delle accise su benzina, gasolio e gasolio da riscaldamento (oltre ad alcune imposte speciali e norme sui controlli delle auto) e un congelamento delle tariffe di gas ed elettricità. Sono misure che costeranno due miliardi.

Comprare tempo serve per calmare la piazza, ma come? Il presidente del consiglio - consapevole che il tema è il potere d'acquisto - ha voluto ricordare che il salario minimo Smic netto (attualmente pari a 1.184,93 euro al mese per 151,67 ore di lavoro) salirà del 3% a gennaio. È uno degli incrementi «più importanti degli ultimi 25 anni», ha detto Philippe, anche se è tutto automatico, non aiutato da quelle «spintarelle» a cui in passato hanno fatto ricorso, di tanto in tanto, i governi francesi.

L'altra idea - spesso utilizzata da Macron e il suo governo - è quella di aprire, dal 15 dicembre e fino al 1° marzo, un grande dibattito, anche a livello locale, come quello sull'Euro-

pa (tema che, peraltro, non è mai stato al centro delle contestazioni), con l'obiettivo di affiancare agli aumenti delle tasse, che per il momento restano solo sospesi, «misure di accompagnamento giuste ed efficaci»: «Se non le troveremo, ne trarremo le conseguenze», ha aggiunto Philippe, secondo il quale le soluzioni devono essere diverse tra grandi città e campagne. Bisogna conservare però, ha detto, le ambizioni della «transizione ecologica», su cui Macron ha molto puntato.

Non è una marcia indietro definitiva, ma è comunque una concessione importante, rispetto alle rigidità mostrate in passato: «Nessuna tassa merita di mettere in pericolo l'unità della nazione», ha detto Philippe che ha tentato di ricucire gli strappi parlando dei «francesi che hanno infilato un gilet giallo» come di persone che «amano il loro Paese». La loro, ha aggiunto, «è la collera della Francia che lavora, e lavora duro, e non riesce a far quadrare i conti», ed esprime «l'ingiustizia, quella di non poter vivere dei frutti del proprio lavoro, di non poter provvedere ai bisogni dei figli quando le giornate di lavoro iniziano presto e finiscono tardi, soprattutto se si aggiungono i tempi di viaggio».

Il Governo non rinuncia, in ogni caso, a tener conto dei vincoli, politici ed economici. Il dibattito si allargherà al più grande tema delle imposte e spese pubbliche. «Occorre più trasparenza sulle imposte: le nostre tasse e imposte sono le più alte d'Europa. Il nostro sistema fiscale è terribilmente complicato ed è spesso criticato perché ingiusto», ha ammesso Phi-

lippe, secondo il quale «se gli ultimi avvenimenti hanno mostrato una cosa, è che i francesi non vogliono né nuove imposte, né nuove tasse». I conti, ha però avvertito, devono tornare: «Se le imposte calano, occorrerà che le spese calino perché non vogliamo lasciare in eredità debiti ai nostri figli: questi debiti sono già notevoli», ha detto Philippe (il debito pubblico francese è pari al 96% circa del Pil). Tema che diventa più attuale, ha aggiunto, perché è emersa la domanda di una maggior presenza dello Stato, soprattutto dalle zone rurali «che più hanno subito negli ultimi anni un impoverimento dei servizi pubblici».

Le violenze, in ogni caso, «devono finire». Philippe ha ricordato che lo Stato è «garante della pace pubblica» e che le manifestazioni di sabato dovranno svolgersi «nella calma». Su questo punto, il premier ha avuto anche il sostegno di Laurent Wauquiez, leader dei gollisti, per il quale occorre «portare la pace nel paese». Poco convinti, invece, i Gilets Jaunes, che confermano le manifestazioni di sabato; mentre domenica, a Tolosa, il gruppo occitano eleggerà un portavoce, una portavoce e cinque rappresentanti, per portare avanti i temi, ormai tutti politici, del movimento.

—R.Sor.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



QUOTIDIANO DEL FISCO**LE PAROLE DEL NON PROFIT**

Enti filantropici con sezione ad hoc

Gli enti filantropici come nuova opzione per l'accesso al Registro unico del Terzo settore (Runts). La figura era già nota al panorama non profit, sotto forma di fondazioni, associazioni filantropiche e fondazioni di comunità. Con la riforma trova una sua specifica identità, attraverso una puntuale disciplina civilistica nel Codice del Terzo settore (articoli 37-39 del Dlgs 117/2017), una sezione ad hoc del Registro unico nazionale (Runts), in cui questi enti andranno a collocarsi, ed apposite regole fiscali.

In base alla nuova nozione, sono enti filantropici le fondazioni o associazioni riconosciute che erogano denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale (articolo 37, comma 1, del Dlgs 117/2017). Viene, quindi, valorizzata la mission di questo tipo di soggetti, impegnati nella raccolta e gestione di fondi da destinare a finalità solidaristiche e di interesse generale messe in campo da altre realtà del mondo non profit o direttamente a persone fisiche in condizioni disagiate. Puntuali indicazioni sono fornite in tema di governance e accountability.

— **Pietro Ferrari Bravo e Gabriele Sepio**

© RIPRODUZIONE RISERVATA



QUOTIDIANO DEL FISCO**NUOVI INVESTIMENTI**

Interpello con soglia ridotta a 20 milioni

L'interpello sui nuovi investimenti, a partire dalle richieste presentate dal 1° gennaio 2019, potrà essere presentato per investimenti superiori alla soglia minima di 20 milioni di euro. Viene quindi abbassata l'originaria soglia di 30 milioni prevista per questo istituto trasversale e onnicomprensivo, simbolo della mini-riforma fiscale varata nel 2015 per tendere alla certezza del diritto. A prevederlo è la modifica introdotta al Senato nel Dl fiscale, che ora è all'esame della Camera.

Questo strumento consente di interpellare preventivamente l'amministrazione finanziaria per ricevere un parere in merito ai profili fiscali del piano di investimento che si intende porre in essere - pari almeno, dal 1° gennaio 2019, a 20 milioni di euro - e delle relative operazioni straordinarie connesse, come cessioni di aziende, conferimenti, fusioni e scissioni. La risposta positiva può essere peraltro la chiave di accesso al regime di cooperative compliance, a prescindere dalle soglie di fatturato da essa previste. La stessa circolare della Guardia di finanza 1/2018 puntualizza la rilevanza dell'istituto e la sua capacità "protettiva" rispetto all'attività di controllo. In termini generali i chiarimenti più rilevanti in materia sono stati forniti dalla circolare 25/E/2016.

—Antonio Tomassini

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Entry tax con regole simmetriche

Complicata la gestione del credito per le imposte pagate all'estero

Anche l'articolo 166-bis del Testo unico, dedicato alla determinazione dei valori fiscali in ingresso in Italia, viene aggiornato in modo da creare una sorta di simmetria rispetto all'articolo 166 relativo all'exit tax.

La norma prevede che il costo fiscale dei beni o delle aziende "provenienti" dall'estero in seguito ad una operazione straordinaria, un trasferimento di sede o un trasferimento interno di attivi, è pari al rispettivo valore di mercato, determinato con riferimento alle condizioni e ai prezzi di libera concorrenza tenendo conto, qualora si tratti di valore riferibile a un complesso aziendale o a un ramo di azienda, del valore dell'avviamento, da calcolare considerando le funzioni e i rischi trasferiti. Anche in questo caso ci si basa sulle indicazioni del Dm 14 maggio 2018 e si ritiene che sia implicito il richiamo alle linee guida Ocse sui prezzi di trasferimento e al rapporto Ocse sulla determinazione del reddito delle stabili organizzazioni.

Se i beni o l'azienda non provengono da un soggetto Ue o da un residente in uno Stato white list (Dm 4 settembre 1996) il valore di mercato va determinato nell'ambito di un accordo preventivo (articolo 31-ter del Dpr 600/73). Non è richiesto che i beni o le aziende siano stati assoggettati ad exit tax nello Stato di provenienza.

Il criterio del valore di mercato genera qualche difficoltà pratica. In primo luogo, si applica non solo in presenza di plusvalenze, ma anche in presenza di minusvalenze latenti. Se nello Stato estero di provenienza non è previsto il riporto indietro delle perdite, il contribuente rischia di non vedersene riconosciute né all'estero né in Italia. Dovrebbero applicarsi i principi sanciti dalla sentenza della Corte di giustizia nelle cause riunite C-327/16 e C-421/16, pur se riferita al cambio di residenza di persone fisiche: la minusvalenza non riconosciuta nello Stato di provenienza dovrebbe essere riconosciuta, in sede di realizzo del bene, nello Stato di destinazione.

Inoltre, potrebbe complicarsi la gestione del credito per le imposte pagate all'estero dalla stabile organizzazione. Se una società italiana ne incorpora una estera che ha una stabile organizzazione all'estero, in base al nuovo articolo 166-bis, la società italiana assumerà come costo fiscale dei beni della stabile organizzazione il valore di mercato. Nello Stato estero la stabile organizzazione manterrà, invece, i costi storici. Si verificherà quindi un disallineamento negli ammortamenti fiscalmente deducibili che, meccanicamente, dovrebbe generare eccedenze di imposte estere riportabili. Ma l'utilizzabilità di questo credito d'imposta è discutibile perché in Italia la doppia imposizione è già eliminata attraverso l'utilizzo del valore di mercato come costo di carico.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Fisco, fissate le regole sui passaggi all'estero

REDDITO D'IMPRESA

Exit tax ed entry tax simmetriche: plusvalenze in base a valori di mercato

Nuove regole più chiare e omogenee per la tassazione dei cambi di residenza fiscale delle imprese.

Il decreto di recepimento della direttiva Atad aggiorna infatti la normativa relativa all'exit tax introducendo tre novità principali: l'introduzione del concetto di valore di mercato, in sostituzione del valore normale, ai fini della determinazione della plusvalenza in uscita; la riduzione da sei a cinque del numero delle rate in caso di ra-

teizzazione delle imposte; e l'eliminazione della possibilità di fruizione della sospensione del versamento delle imposte.

Il provvedimento interviene anche sulla determinazione dei valori fiscali in ingresso in Italia, o entry tax, rendendola omogenea all'exit tax, introducendo anche qui il valore di mercato come parametro da utilizzare al posto del valore normale.

Marco Piazza — a pag. 25

Exit tax, plusvalenza calcolata in base al valore di mercato

FISCO INTERNAZIONALE

L'addio al valore normale previsto dal recepimento della direttiva Atad

Rate ridotte da 6 a 5 Cancellata la sospensione dei versamenti

A cura di **Marco Piazza**

Il decreto legislativo di recepimento della direttiva "antiabuso" (2016/1164/Ue) riformula l'articolo 166 del Testo unico («Imposizione in uscita») rendendolo sede di una unica regolamentazione - omogenea e coerente con la giurisprudenza della Corte di Giustizia sulla libertà di stabilimento (si veda la causa C-292/16 e precedenti citati) - della exit tax.

Il campo di applicazione del nuovo articolo 166 (si veda la grafica a fianco) non interferisce con gli articoli 172, 173, 176, 178 e 179 del Testo unico che prevedono la neutralità fiscale dei trasferimenti attuati nel contesto di operazioni straordinarie nazionali, intra Ue, ma anche extra Ue (si veda, ad esempio, Assonime, circolare 51 del 2008, paragrafo 32 e risoluzione 470/E del 2008), nei limiti in cui i beni d'impresa confluiscono in una stabile organizzazione in Italia dell'avente causa. Ad esempio:

- se una società industriale italiana viene fusa in una società estera e la sua azienda confluisce nella stabile organizzazione italiana della società estera, ma alcuni beni vengono iscritti direttamente nei libri della casa madre estera, l'exit tax sarà applicabile solo a questi beni;
 - se una holding statica italiana viene incorporata in una società estera, senza che le partecipazioni detenute dalla holding confluiscono in una stabile organizzazione in Italia della società incorporante, si applicherà l'exit tax alle partecipazioni;
 - se una società italiana con stabile organizzazione all'estero viene incorporata in una società non residente, si applica l'exit tax con riferimento all'azienda che costituisce la stabile organizzazione all'estero che cessa di essere relativa ad una impresa italiana.
- In realtà vengono solo meglio codificati principi consolidati. Come precisa la relazione illustrativa, la nuova disciplina si discosta dalla precedente, soprattutto per i seguenti aspetti:
- introduzione del concetto di valore di mercato, in sostituzione del valore normale, ai fini della determinazione della plusvalenza in uscita;
 - riduzione da sei a cinque del numero delle rate in caso di rateizzazione delle imposte;
 - eliminazione della possibilità di

fruire della sospensione del versamento delle imposte.

Ma va anche segnata una più analitica disciplina dell'utilizzo delle perdite fiscali nel caso in cui cessi l'attività d'impresa in Italia.

Il riferimento al valore di mercato anziché al valore normale, non ha una portata solo formale. Implica che per determinare la plusvalenza imponibile, anziché applicare le regole di cui all'articolo 9 del Testo unico si applicano quelle di cui al Dm 14 maggio 2018 con implicito rinvio alle linee guida Ocse sui prezzi di trasferimento e al rapporto Ocse sulla determinazione del reddito delle stabili organizzazioni.

Con riferimento all'applicazione della exit tax in occasione del conferimento a società non residente di stabili organizzazioni all'estero oppure in occasione dell'incorporazione o scissione di una società italiana con stabile organizzazione all'estero, va ricordato che solo le operazioni straordinarie all'interno dell'Unione europea beneficiano della possibilità di detrarre il



“credito d'imposta virtuale” di cui all'articolo 179, comma 3 del Testo unico dalla exit tax (si veda l'interpello 73 del 2018 conforme alla citata sentenza C-292/16). Questo beneficio non spetta alle operazioni in cui l'avente causa non appartenga alla Ue (Assonime, circolare 51 del 2008, pag. 32).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

EXIT TAX SOTTO LALENTE

1. Campo di applicazione

L'articolo 166 del Tuir riguarda, in sostanza, i casi in cui - nell'ambito di una riorganizzazione internazionale - singoli beni o intere aziende o rami d'azienda cessino di essere relativi ad una impresa il cui reddito sia imponibile in Italia

2. Trasferimenti di residenza all'estero

L'exit tax si applica solo alle attività o passività non confluite in una stabile organizzazione in Italia. La stessa regola si applica se una società residente viene incorporata o scissa in una società non residente

3. Residenti in branch exemption

I trasferimenti di attivi alla stabile organizzazione all'estero in branch exemption sono soggetti ad exit tax

4. Residenti in Italia con stabile organizzazione all'estero

Se la società conferisce la stabile organizzazione ad una società non residente oppure viene incorporata o scissa in una società non residente l'exit tax si applica alle plusvalenze latenti nella stabile organizzazione. In caso di operazione infra Ue spetta una notional tax credit ossia una deduzione dall'exit tax, fino al suo totale assorbimento,

dell'ammontare dell'imposta che lo Stato dove è situata la stabile organizzazione avrebbe prelevato in assenza della direttiva 2009/133/CE

5. Non residenti con stabile organizzazione in Italia

I non residenti con una stabile organizzazione in Italia che trasferiscano attivi della stabile organizzazione o l'intera stabile organizzazione alla casa madre o ad altra stabile organizzazione situata all'estero scontano l'exit tax in Italia. In questo caso la norma va coordinata con l'articolo 153 del Testo unico che si occupa della determinazione del reddito delle stabili organizzazioni in Italia

DENTRO I CODICI**BENI STRUMENTALI****Nuova Sabatini, sportello chiuso
Stop alle domande di contributi**

Chiusura dello sportello per la presentazione delle domande per la concessione e l'erogazione dei contributi relativi alla Nuova Sabatini. È quanto prevede, dal 4 dicembre, il decreto direttoriale pubblicato sul sito del ministero dello Sviluppo economico e in via di pubblicazione in Gazzetta ufficiale.

A partire dalla giornata di ieri, allora, le domande presentate dalle imprese per le agevolazioni sono considerate irricevibili. Non finisce tutto qui, però. Qualora, entro i sessanta giorni successivi alla data di chiusura dello sportello, si rendano disponibili altre risorse, per la rinuncia o la riduzione degli importi di finanziamento deliberati da banche o intermediari finanziari rispetto all'importo delle risorse prenotate, queste risorse potranno essere recuperate con una procedura aggiuntiva.

Saranno, così, utilizzate per incrementare l'importo delle prenotazioni disposte in misura parziale e, successivamente, «rispettando l'ordine di presentazione delle richieste all'interno della medesima trasmissione mensile», per soddisfare eventuali altre richieste prive di copertura.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**FINESTRA
AGGIUNTIVA**

Entro 60 giorni dalla chiusura c'è la possibilità che vengano liberate nuove risorse da usare per prenotazioni senza copertura





L'e-fattura per i non residenti può consentire di dribblare l'esterometro. L'indicazione è contenuta nelle Faq dell'Agenzia delle Entrate

E-fattura
Per i non residenti possibile dribblare l'esterometro

Luca De Stefani
— a pag. 26

L'e-fattura per i non residenti può dribblare l'esterometro

ADEMPIMENTI

La Faq delle Entrate: da riportare nel documento la partita Iva italiana

In questo modo la fattura potrà essere inserita in Entratel o Fisconline

Luca De Stefani

Se per evitare l'esterometro si deciderà di inviare la fattura elettronica a un soggetto non residente, ma identificato in Italia, e questo non ha una propria Pec o un codice destinatario, è possibile inserire nel campo «codice destinatario» dell'Xml il valore predefinito «0000000». Venendo riportato in fattura il numero di partita Iva italiano del cliente, la fattura verrà messa a sua disposizione all'interno del suo Fisconline o Entratel. A chiarirlo è l'agenzia della

Entrate, con la risposta ad una Faq del 28 novembre 2018.

In generale, l'esterometro sarà facoltativo per le operazioni per le quali sarà emessa una bolletta doganale (le importazioni) e per quelle per le quali saranno «emesse o ricevute fatture elettroniche» (punto 9.2, provvedimento del 30 aprile 2018). Quest'ultimo caso riguarda le fatture elettroniche attive e passive, rispettivamente emesse o ricevute, in formato Xml, tramite lo Sdi, a propri clienti o dai propri fornitori, che siano soggetti non residenti o non stabiliti in Italia o soggetti non residenti ma identificati in Italia (tramite identificazione diretta o rappresentante fiscale), i quali non sarebbero obbligati a ricevere (o emettere) le e-fatture.

In particolare, per il ciclo attivo del residente o dello stabilito l'e-fattura attiva, in formato Xml, potrà essere spedita, attraverso lo Sdi, al proprio cliente, inserendo come indirizzo telematico il codice destina-

tario, suo o di un soggetto che funge da intermediario dello stesso, ovvero la sua Pec (creata a questi fini, in quanto si tratta di soggetti non obbligati ad averla) e nel codice destinatario sette zeri. In entrambi i casi, però, il destinatario dovrà sempre avere la possibilità di ottenere una copia cartacea della fattura, ove ne faccia richiesta (circolare del 2 luglio 2018 n. 13/E, risposta 1.6 per gli identificati, ma applicabile anche ai non residenti o non stabiliti).

Nelle Faq dell'agenzia delle Entrate del 28 novembre 2018 è stato chiarito che, se si emette una e-fat-



tura a un soggetto non residente, ma identificato in Italia, che non ha comunicato la propria pec o il codice destinatario, è possibile inserire nel campo «codice destinatario» il valore predefinito «0000000», in quanto venendo riportato «in fattura il numero di partita Iva italiano» del cliente, la fattura verrà messa a disposizione dello stesso all'interno del suo Fisconline o Entratel.

Come detto prima, invece, se il cliente comunica uno «specifico indirizzo telematico» (Pec o codice destinatario) va inserito uno dei due (se si inserisce la pec, nel campo «codice destinatario» comunque vanno inseriti 7 zeri).

I dati del soggetto non residente e non stabilito in Italia ovvero del soggetto non residente, ma identificato in Italia possono essere inseriti nel blocco «DatiAnagrafici» del macroblocco «CessionarioCommittente». In particolare, i due campi dell'«Id fiscale Iva» vanno compilati dai soggetti non residenti, ma identificati in Italia, con la partita Iva italiana (It nel campo IdPaese) e dai soggetti non residenti e non stabiliti con l'identificativo fiscale assegnato dall'autorità del proprio Paese.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Per l'invio non serve la delega

La Pec dei condomini

D In un condominio di scala (14 persone) un condomino fa l'amministratore e non è professionista. Il condominio paga solo la pulizia delle scale e la manutenzione dell'ascensore. È esonerato dalla fatturazione elettronica?

R I condomini, come gli altri soggetti non titolari di partita Iva, sono esonerati dall'emissione delle fatture elettroniche, ma non dalla loro ricezione: le fatture che riceveranno dai propri fornitori, saranno messe loro a disposizione nell'area riservata Fisconline o Entratel, ma dovrà essere consegnata loro anche «una copia informatica o analogica» della fattura, salvo rinuncia. Se i condomini vorranno ricevere direttamente dallo Sdi anche il file Xml, senza dover accedere al sito dell'agenzia delle Entrate, dovranno munirsi di Pec, per comunicarla al fornitore.

SILVIA DA MAREN E LUCA DE STEFANI

Quando serve la delega

D Lo Studio ha un contratto di servizio Hub per la generazione, ricezione, invio e contabilizzazione di fatture elettroniche, a favore di tutti i clienti di studio, con una software house la quale agisce in qualità di intermediaria verso lo Sdi. Lo studio deve avere la delega dai clienti per l'uso dei servizi di fatturazione elettronica cui al provvedimento AdE 291241/2018?

R La delega serve allo studio quando assume l'incarico di registrare l'indirizzo telematico per la ricezione delle fatture (Pec o codice destinatario), di generare il QR code e di aderire al servizio gratuito di conservazione fornito da Sogei. Queste attività possono essere effettuate dal cliente (se accreditato tramite Entratel/Fisconline) o delegate agli intermediari abilitati. Per l'invio delle fatture o per la gestione della conservazione da parte della software house non si deve fare alcuna delega perché non si usufruisce di alcun servizio dell'Agenzia o di Sogei.

GIORGIO CONFENTE

© RIPRODUZIONE RISERVATA



IL FORUM

Gli esperti del Sole sciolgono i dubbi sulle nuove regole

Alcune delle risposte arrivate a:
ilsole24ore.com/forumfattura
distinte per argomenti



AL VIA ONLINE «E-FATTURA24»

È online «E-fattura24», l'aggiornamento continuo dedicato alla fattura elettronica. Un prodotto che completa l'offerta del Gruppo 24 Ore per professionisti e imprese. «E-fattura24» sarà online all'indirizzo www.e-fattura24.com. Il nuovo prodotto sistematizza la materia con **schede di sintesi** di tutte le fasi del processo, curate da un team di autori coordinati da **Benedetto Santacroce**. Focus di «E-fattura24» è la sezione **«Casi e soluzioni»**: una rassegna delle casistiche relative a beni e servizi oggetto di fatturazione e delle relative soluzioni, curate da **Pierpaolo Ceroli** insieme a un pool di professionisti. È possibile accedere all'archivio dei quesiti risolti dell'**Esperto risponde** e degli altri quesiti inviati dai lettori e dai clienti delle diverse piattaforme del Gruppo 24 Ore. «E-fattura24» raccoglie tutti **gli articoli** e gli approfondimenti di **Norme & Tributi** dedicati alla fatturazione elettronica, comprese le pillole-video, i videoforum e i podcast delle puntate di Radio24. La piattaforma consente l'accesso ai **corsi e-learning** accreditati dall'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili. «E-fattura24» è venduto in abbonamento per un anno, fino al 31 dicembre 2019 ed è disponibile in offerta lancio a 99 euro (Iva esclusa). Si può sottoscrivere l'abbonamento sia tramite consulenti commerciali di zona sia online.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



DENTRO I CODICI**CRISI D'IMPRESA****Commercialisti: procedure di allerta con avvio graduale**

Per i commercialisti le procedure di allerta per prevenire le crisi d'impresa possono essere un utile strumento, sono però necessarie alcune correzioni per scongiurare effetti distorsivi. È quanto hanno detto ieri durante l'audizione presso la Commissione giustizia alla Camera sullo schema di Dlgs sulla crisi d'impresa.

In particolare i commercialisti consigliano fortemente un avvio graduale del sistema di allerta, sia per evitare un sovraccarico di attività sui professionisti che hanno le competenze necessarie a fare questo tipo di valutazioni (stimati tra i 5 mila e i 10 mila in base ai requisiti attualmente richiesti), sia per consentire il diffondersi di una cultura del-

l'allerta che attualmente è assente (si veda «Il Sole 24 Ore» di ieri). Un passaggio necessario, secondo i commercialisti per favorire il formarsi di casi ed esperienze e ridurre i rischi di "falsi positivi" che rischiano di avere ripercussioni importanti sulle aziende classificate erroneamente "in crisi". La proposta del Cndcec è di differire di altri 18 mesi, rispetto ai 18 della vacatio legis attualmente prevista, l'entrata in vigore della disciplina delle segnalazioni all'Ocri per le imprese il cui fatturato «non eccede i 5 milioni e conseguentemente di differire l'obbligo di istituzione del collegio sindacale di 12 mesi dalla pubblicazione del decreto».



Il Codice. Gli alert per "evitare" la crisi d'impresa

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Società semplici immobiliari, legittima la scissione parziale

AGENZIA DELLE ENTRATE

**Nessun vantaggio indebito: valori fiscali immutati
Quindi non c'è elusione**

La scissione è l'operazione fisiologica per separare beni e compagni sociali

Luca Gaiani

Non è elusiva la scissione asimmetrica di società semplici. Lo afferma la risposta a interpello 91 diffusa ieri dall'agenzia delle Entrate. Anche al di fuori del regime di neutralità di cui all'articolo 173 del Tuir, non applicabile alle scissioni di società semplici, non sussiste infatti alcun vantaggio tributario indebito dall'operazione, dato che i valori fiscali dei beni delle società e delle partecipazioni dei soci restano immutati.

La risposta 91/2018 esamina il caso di una società semplice immobiliare, creata a seguito della trasformazione agevolata di una preesistente Srl in base alla legge 208/2015. La società semplice, i cui soci appartengono a due gruppi familiari, intende attuare una scissione parziale asimmetrica ripartendo il patrimonio immobiliare in due società semplici di cui una (la beneficiaria) partecipata interamente da un singolo nucleo e l'altra (la scissa) controllata al 100% dall'altro gruppo. Viene chiesto alle Entrate se l'operazione presenti profili di abuso del diritto in base all'articolo 10-bis della legge 212/2000.

Nella risposta, l'Agenzia sottolinea preliminarmente che la società semplice è un soggetto non commerciale, ma che ciò non impedisce l'applicazione delle regole civilistiche riguardanti l'operazione di scissione.

Con riferimento all'ambito tributario, la risposta 91/2018 evidenzia invece che non valgono, per le scissioni di società semplici, le disposizioni in materia di neutralità fiscale previste dall'articolo 173 del Tuir riservate a soggetti titolari di reddito di impresa. Ciononostante, prosegue la risposta 91, il trasferimento di beni da una società semplice (scissa) all'altra (beneficiaria), attuato mediante scissione, non è in grado di generare materia imponibile in base all'articolo 67 del Tuir (norma applicabile alle persone fisiche e, in generale, alle società semplici), poiché tale "trasferimento" non è riconducibile all'ambito oggettivo di tale disposizione. Conseguentemente, anche senza il ricorso all'articolo 173, il trasferimento da scissione di società non commerciali finisce per essere ugualmente una operazione neutrale in quanto non fa emergere plusvalenze imponibili (e ciò, aggiungiamo, a prescindere dalla esistenza o meno dei requisiti dell'articolo 67, come ad esempio il possesso infra o ultra quinquennale di immobili).

Fatta questa premessa, l'Agenzia afferma che la scissione asimmetrica di società semplici non è in grado di generare vantaggi fiscali indebiti (come peraltro già indicato in precedenti risposte con riguardo alla scissione di società commerciali) dato che i valori fiscali sia dei beni delle società che delle partecipazioni dei soci restano quelli originari, senza alcun possibile salto di imposta. La scissione è dunque una operazione fisiologica utilizzabile per separare beni e compagni sociali che non è censurabile in base all'articolo 10-bis della legge 212/2000.

Anche in termini di imposte indirette, conclude l'Agenzia, la scissione della società semplice non presenta profili di abuso, applicandosi registro e ipo-catastali in misura fissa.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Errore nella successione, rettifica ampia

Possibile superare il termine annuale se la modifica non incide sull'imponibile

Angelo Busani

Se la dichiarazione di successione contiene un errore materiale che non incide sulla determinazione della base imponibile, la sua rettifica è possibile anche dopo il decorso del termine annuale che la legge concede per presentare la dichiarazione di successione e le sue eventuali modificazioni (necessitate da esigenze di rettifica o di integrazione di quanto in precedenza dichiarato). Lo afferma l'agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. 92 pubblicata ieri.

Il caso oggetto di esame da parte dell'Agenzia riguardava la richiesta, rivolta da un contribuente, di poter presentare (oltre un anno dopo il giorno del decesso) una dichiarazione di successione in rettifica di altra dichiarazione di successione presentata nel termine prescritto dalla legge (nel caso concreto, si trattava di rettificare la data del decesso del «de cuius», erroneamente indicata nella dichiarazione presentata per prima).

L'Agenzia risponde ricordando che, ai sensi dell'articolo 31, comma 1 del Testo unico dell'imposta di successione (il Dlgs 346/1990), la dichia-

razione di successione deve essere presentata entro un anno dalla data di apertura della successione; il successivo comma 3 del medesimo articolo 31 stabilisce inoltre che, fino alla scadenza del termine prescritto per la presentazione della dichiarazione di successione (di regola, un anno dal decesso), la dichiarazione di successione può essere modificata.

Questa norma, ammettendo la modifica della dichiarazione, è evidentemente preordinata a consentire ai contribuenti che abbiano compiuto errori nella dichiarazione di successione di presentare una nuova dichiarazione, modificativa della precedente, nel termine di un anno dalla data di apertura della successione. Oltre l'anno, questa modifica non parrebbe dunque consentita dalla normativa in esame.

Tuttavia l'Agenzia osserva che, se la rettifica richiesta non incide sulla determinazione del valore imponibile, essa può essere effettuata anche oltre il periodo annuale decorrente dal giorno dell'apertura della successione; e afferma che, per la presentazione della dichiarazione di successione rettificativa (nel caso in cui la vicenda ereditaria comporti la trasmissione di beni immobili), occorre effettuare il versamento, per le occorrenti formalità di trascrizione e voltura catastale, delle imposte catastale e ipotecaria in misura fissa.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Per «fine mandato» deducibile il trattamento congruo

CTR MILANO

Deve essere
proporzionato
ai compensi annuali

Massimo Romeo

Il trattamento di fine mandato per gli amministratori, diversamente da quello di fine rapporto, non è disciplinato da nessuna norma specifica, avendo natura pattizia; pertanto esso non ha un tetto massimo e va applicato semplicemente il criterio di congruità e di ragionevolezza che si fonda sulla misura proporzionale ai compensi annualmente corrisposti agli amministratori.

Lo ha chiarito la Ctr Milano con la sentenza 5280/18 del 3 dicembre (presidente Martorelli/relatore Griglio), che conferma quanto deciso dai giudici di primo grado.

La questione controversa riguardava l'impugnazione da parte di una società di capitali di un avviso di accertamento con cui le Entrate recuperavano a tassazione una maggiore Ires derivante dal parziale riconoscimento della deduzione a titolo di accantonamento per il Tfm degli amministratori. La ripresa dell'Ufficio si fondava sull'assimilazione dell'accantonamento al fondo Tfm a quello per il fondo Tfr in relazione all'equiparazione effettuata dalla normativa dei compensi degli amministratori ai redditi di lavoro dipendente, con conseguenziale attrazione alla disciplina fiscale prevista per il lavoro dipendente anche dell'accantonamento al fondo Tfm nonché, quanto all'ammontare, ai limiti previsti, ovvero al valore fisso convenzionale pari al numero di mensilità (13,5) a cui i lavoratori subordinati hanno diritto.

La Ctp accoglieva il ricorso citando, fra l'altro, una circolare della

stessa Agenzia (n. 124/E del 13 ottobre 2017) in cui si afferma che l'ammontare del Tfm è determinato secondo criteri di ragionevolezza e congruità rispetto alla realtà economica dell'impresa.

La Ctr conferma della sentenza di primo grado con ulteriori argomentazioni a supporto della motivazione di rigetto dell'appello di parte pubblica. I giudici regionali ritengono, in via preliminare, di approfondire l'ambito civilistico della fattispecie esaminata, ravvisando che su tale istituto non esiste alcuna norma la quale indichi l'importo massimo degli emolumenti da assegnare all'organo amministrativo né, tantomeno, l'importo massimo del Tfm; pertanto la determinazione del quantum da assegnare agli amministratori, sia per la parte diretta, sia per quella differita, attiene a una scelta discrezionale dell'assemblea dei soci. Passando poi all'aspetto tributario, il Collegio sottolinea la carenza di una norma fiscale che ponga un limite oggettivo alla deducibilità degli stessi, pur ammettendo che la giurisprudenza di legittimità riconosce la sindacabilità, da parte degli uffici finanziari, del quantum dei compensi corrisposti agli amministratori, che devono risultare congrui e ragionevoli in relazione all'effettiva situazione aziendale.

Sulla base di queste argomentazioni la Ctr afferma il principio, aderente alla fattispecie in esame, in base al quale «non è da ritenersi sindacabile la deduzione di un accantonamento che non sia eccessivo e sproporzionato con riguardo alla realtà specifica dell'azienda, quando questo risulti conseguente ad una delibera assembleare presa secondo criteri di ragionevolezza e congruità», a nulla rilevando il riferimento alle specifiche norme adottate dal legislatore per il rapporto di lavoro subordinato.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



CONTABILITÀ A CONFRONTO**CONTABILITÀ DEI RICAVI,
OIC IN CERCA DI REGOLE**

L'Oic valorizza il passaggio formale di rischi e benefici, per gli Ifrs conta la capacità del cliente di decidere l'uso dell'attività

di **Elbano de Nuccio**

Organismo italiano contabilità (Oic), nell'ambito del lavoro di aggiornamento dei principi contabili svolto in osservanza dell'articolo 12 del Dlg 139/2015, ha rilevato che gli attuali principi contabili, non occupandosi nello specifico delle voci di conto economico, non trattano in un principio contabile la contabilizzazione dei ricavi.

L'esigenza di avviare un progetto sui ricavi è stata riscontrata già da tempo e in più occasioni immediatamente dopo la conclusione della revisione dei principi contabili conclusasi nel 2016. Sin da subito è apparso necessario valutare se un eventuale nuovo principio contabile sui ricavi dovesse prevedere delle regole contabili differenziate che tenessero conto delle diverse capacità amministrative e contabili delle imprese.

Su tale tema sono stati svolti approfondimenti che hanno confermato la possibilità per l'Oic di diversificare i propri principi in base alle dimensioni delle imprese nel rispetto delle norme del Codice civile. Quale questione preliminare del progetto è emersa l'identificazione di un criterio di fondo per la rilevazione dei ricavi. Generalmente una società rileva i propri ricavi all'atto del trasferimento del bene o del servizio al proprio cliente.

I principi contabili italiani, e nello specifico l'Oic 15 - Crediti, prevedono che la rilevazione dei ricavi per operazioni di vendita di beni debba avvenire in base al principio della competenza quando si verifica il passaggio sostanziale e non formale dei rischi e

dei benefici. Lo stesso principio prevede che in caso di ricavi originati da prestazioni di servizi la rilevazione avvenga in base al principio della competenza ossia quando la prestazione sia stata effettuata.

Nel contesto internazionale, invece, si è ritenuto di basare la rilevazione dei ricavi sul trasferimento del controllo ossia quando il cliente ha la capacità di decidere l'uso dell'attività e di trarne tutti i benefici. La conseguenza è che un contratto di vendita deve essere scomposto in più obbligazioni, ciascuna con il proprio margine e modello di *revenue recognition*.

Per meglio comprendere i due approcci identificati per la rilevazione dei ricavi si consideri il seguente esempio. Si ipotizzi una società che produce e vende computer. Al fine di incrementare gli ordini da parte del cliente, concede allo stesso la possibilità di restituire i computer entro 20 giorni dall'acquisto e di ricevere l'importo totale pagato. Considerando l'approccio basato sul trasferimento del controllo, il cliente controlla il bene al momento della consegna. Pertanto, solo allora la società non ha più alcun diritto sul bene e rileverà i ricavi. Invece, considerando l'approccio basato sul trasferimento dei rischi e benefici, i ricavi vengono rilevati solo quando tutti i rischi e benefici sono trasferiti. Al momento della consegna non vi è il trasferimento di tutti i rischi e benefici, in quanto il cliente detiene alcuni rischi (per esempio di furto) e la società detiene i residui (restituzione del bene). Pertanto, la società non rileva i ricavi al momento della consegna ma solo quando termina il periodo di restituzione. Se da un lato, l'Ifrs 15 ha semplificato, da un punto di vista metodologico, il principio alla base della rilevazione di tutte le tipologie di ricavi, fornendo un unico modello contabile (5-step model) dall'altro lato, però, per ogni singolo step del modello vengono forniti una serie di fattori e di indicatori, la cui interpretazione e applicazione appare complessa e richiede un elevato grado di giudizio. L'obiettivo perseguito al livello internazionale è stato quello di adottare un approccio che comporti un minor impiego di discrezionalità e di

complessità nel capire se tutti i rischi e benefici siano stati effettivamente trasferiti o se alcuni rimangano ancora in capo al venditore, con lo scopo di fornire una fedele rappresentazione della transazione che possa essere utile agli utilizzatori del bilancio.

Diverse sono le questioni ancora aperte da approfondire. L'impostazione internazionale comporta alcuni problemi applicativi con riferimento alla contabilizzazione dei ricavi di beni e servizi quando gli stessi vengano venduti simultaneamente in un unico contratto.

Gli attuali principi contabili nazionali a differenza dell'Ifrs 15 non richiedono, invece, espressamente di valorizzare separatamente i ricavi da vendita di beni da quelli da prestazione di servizi nel caso in cui il bene e il servizio siano venduti allo stesso cliente per un unico valore.

Non vi è dubbio che adottare, anche nell'ambito dei principi contabili nazionali, l'approccio del controllo comporterebbe l'obbligo di identificare le diverse componenti all'interno del medesimo contratto e di procedere poi ad applicare una diversa contabilizzazione per ciascuna componente con ciò garantendo una fedele rappresentazione. Ci sarebbe da affrontare anche il tema della prima applicazione del principio che comporterebbe modifiche retrospettive sui risultati dei precedenti esercizi. Il prossimo step del progetto Oic sarà pubblicare a breve un *discussion paper* (Dp) sul tema al fine di ottenere un feedback dagli stakeholders.

* componente del Board Ifac
e del Consiglio di gestione Oic

© RIPRODUZIONE RISERVATA



La sanatoria cancella l'illecito disciplinare

NOTAI

Con la conferma dell'atto c'è anche l'estinzione del procedimento

**Angelo Di Sapio
Daniele Muritano**

La conferma di un atto notarile nullo, per il quale la legge prevede la possibilità di sanatoria, fa venire meno l'illecito disciplinare commesso dal notaio per violazione dell'articolo 28 della legge notarile, a condizione che, nel corso del procedimento disciplinare o comunque davanti al giudice, il notaio provi di aver effettivamente confermato l'atto invalido.

Lo afferma la Corte di cassazione (sentenza 29894/2018), rigettando il ricorso di un notaio, sanzionato dalla Corte d'appello di Bologna (ordinanza 1037/2017), per avere ricevuto numerosi atti privi della dichiarazione di conformità allo stato di fatto dei dati catastali e delle planimetrie degli immobili, in violazione dell'articolo 29, comma 1-bis della legge 52/1985.

In corso di causa era intervenuta la legge 96/2017, che ha introdotto un nuovo comma all'articolo 29. Il comma 1-ter prevede, sulla falsariga di disposizioni dettate in materia urbanistica (articoli 30 e 46 del Dpr 380/2001), che «se la mancanza della dichiarazione, resa dagli intestatari, della conformità allo stato di fatto dei dati catastali e delle planimetrie, ovvero dell'attestazione di conformità rilasciata da un tecnico abilitato non siano dipese dall'inesistenza delle planimetrie o dalla loro difformità dallo stato di fatto, l'atto può essere confermato anche da una sola delle parti mediante atto successivo, redatto nella stessa forma del precedente, che contenga gli elementi omissi».

Il ricorrente si rifà all'indirizzo per cui la previsione della conferme farebbe, in sé, venire meno il presupposto di applicabilità della sanzione (Cassa-

zione 3526/2008). La Cassazione va al sodo e dissente. Chiede la prova dell'intervenuta conferma; in assenza, la responsabilità del notaio permane.

Si può notare che l'articolo 45, comma 3 del Dpr 380/2001 contiene una regola analoga: «il rilascio in sanatoria del permesso di costruire estingue i reati contravenzionali previsti dalle norme urbanistiche vigenti». C'è simmetria. La sanatoria deve avvenire in corso di causa. Altro discorso è se interviene a procedimento concluso. In materia penale, ai cui principi spesso ci si ispira in sede disciplinare, la giurisprudenza ha ritenuto che dopo il passaggio in giudicato non è ammessa la revisione della sentenza di condanna (Cassazione penale 28530/2018 e 32706/2015). In materia notarile, il Cnn invita invece all'interruzione dell'esecuzione della sanzione disciplinare (studio 4407/2003).

Le norme sulla conferma danno linfa al recupero degli atti notarili nulli. Evitano un contenzioso dipendente da ragioni puramente formali e consentono di ridare certezza e speditezza al traffico giuridico. Non basta, però, una conferma potenziale: dev'esserci in concreto. Questo, in buona sostanza, ci dicono i giudici di legittimità, senza peraltro distinguere a seconda che la conferma sia stata fatta dallo stesso notaio o da altro notaio in sede di rivendita.

La Cassazione mette un punto fermo: l'intervenuta sanatoria dell'atto notarile nullo estingue il procedimento disciplinare. Potrebbe rimanere aperto il discorso sul piano deontologico, in ordine al quale la Cassazione non si pronuncia. Il rapporto tra norme disciplinari e norme deontologiche registra ancora pochi referenti giurisprudenziali, ma non è mancata qualche Core di (Piemonte 66/2018) che, nel caso concreto, ha riconosciuto l'autonomia dei piani.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



IN BREVE

IVA SU ELETTRICITÀ
Sulle lampade votive
l'imposta è dovuta

È soggetta a Iva l'elettricità per le lampade votive dei cimiteri, anche quando la fornitura è effettuata direttamente dal Comune. Lo ha affermato ieri l'agenzia delle Entrate.



Si può «sigillare» l'eredità digitale

CIRCOLARE ASSONIME

L'interessato può vietare l'accesso ma senza causare danni patrimoniali

Angelo Busani

L'archivio di posta elettronica di cui ciascuno di noi dispone oppure i nostri files personali collocati in un servizio cloud possono essere resi inaccessibili ai nostri eredi e legatari. A meno che si tratti di un accesso ai dati personali del defunto che venga richiesto per ragioni di tutela patrimoniale o al fine di far valere un diritto in giudizio. Insomma, si può vietare che la cosiddetta eredità digitale, quando non presenta profili di ordine patrimoniale, sia assoggettata alla curiosità di chi ci resta superstite. È quanto consente l'articolo 2-terdecies del codice della privacy, come modificato dal Dlgs 101/2018 in applicazione del Gdpr (regolamento Ue 2016/679).

La norma in questione (oggetto di un recente commento di Assonime, nella circolare n. 25 del 3 dicembre 2018) sancisce, limitatamente all'offerta di servizi della «società dell'informazione», che l'esercizio dei diritti relativi ai dati personali del defunto è precluso se l'interessato abbia vietato espressamente l'esercizio dei diritti relativi ai propri dati personali da parte di terzi.

Per «servizi della società dell'informazione» la legge intende «qualsiasi servizio prestato normalmente dietro retribuzione, a distanza, per via elettronica e a richiesta individuale di un destinatario di servizi»: volendo tradurre nel linguaggio di uso quotidiano, il pensiero corre ai messaggi di posta elettronica memorizzati in un servizio di webmail e ai documenti (testi, immagini, filmati) in un cloud.

La legge permette dunque all'interessato di vietare l'accesso a questi dati (o a taluni di essi) dopo la sua morte: a tal fine, una volontà in tal senso deve essere espressa mediante una «dichiarazione scritta presentata al titolare del trattamento o a quest'ultimo comunicata». Tale espressione di volontà «deve risultare in modo non equivoco e deve essere specifica, libera e informata». Peraltro, sempre in linea con l'esigenza di tutelare l'effettiva volontà dell'interessato, il Codice della privacy riconosce a quest'ultimo il diritto di revocare e modificare in ogni momento il divieto precedentemente formulato.

In sostanza, la legge risponde all'esigenza di assicurare il rispetto della volontà dell'interessato per quanto concerne la sua cosiddetta eredità digitale, ossia l'insieme delle informazioni relative alla persona che sono in possesso del gestore del servizio in quanto memorizzate su una piattaforma social, un archivio di posta elettronica o altro simile apparato.

Occorre comunque precisare che, «in ogni caso, il divieto non può produrre effetti pregiudizievoli per l'esercizio da parte dei terzi dei diritti patrimoniali che derivano dalla morte dell'interessato nonché del diritto di difendere in giudizio i propri interessi». In altre parole, la volontà dell'interessato di vietare che, dopo la sua morte, altri esercitino i diritti sui suoi dati personali (ad esempio chiedano l'accesso ai dati del defunto) è destinata a recedere tenuto conto delle ragioni su cui si fonda la richiesta di accesso ai dati: nonostante il divieto manifestato dal defunto, l'operatore non può rifiutare al terzo l'accesso ai dati del defunto qualora il terzo agisca a tutela di suoi diritti patrimoniali (in quanto erede o avente causa) o per far valere in giudizio i suoi interessi.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



I NODI DA SCIOGLIERE

L'incertezza delle regole, il peso del calendario

di **Angelo Cremonese**

Il calendario fiscale, nonostante i richiami e le attese sulla necessità di semplificare il sistema normativo e ridurre gli obblighi a carico dei contribuenti, vivrà nelle prossime settimane, una stagione non facile, contraddistinta dal moltiplicarsi delle scadenze e dall'aumento della complessità degli adempimenti. Ciò sta generando un profondo disorientamento fra cittadini e imprese che hanno difficoltà a comprendere come si concilino i proclami sulla razionalizzazione delle scadenze e sui tentativi di semplificazione del sistema, con le continue modifiche della normativa, lo spostamento dei termini e l'aumento degli oneri anche di natura amministrativa a loro carico.

LO STATUTO «DIMENTICATO»

1 Questa tendenza ormai consolidata, peraltro, si accompagna alla prassi sempre più diffusa del mancato rispetto del principio sancito dall'articolo 3 dello Statuto dei diritti del contribuente secondo cui le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata

in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti.

I CONTINUI CAMBIAMENTI

2 Pur comprendendo le esigenze di gettito che vincolano ogni manovra economica, è difficile non pensare che con una migliore e più incisiva programmazione dell'azione di governo si sarebbero potute limitare le violazioni di questo principio fondamentale. Ogni riflessione sul calendario fiscale, in effetti, non può essere affrontata disgiuntamente dal tema delle troppe modifiche: la consuetudine del cambiamento in corsa delle "regole" a ridosso delle scadenze rende più complesso e costoso il peso degli adempimenti. Qualora le regole fossero certe fin dall'inizio del periodo d'imposta e non soggette a continui cambiamenti, spesso accompagnati dall'aumento del numero delle scadenze, il calendario fiscale potrebbe anche contrarsi radicalmente. In questo scenario il compito assegnato alla semplificazione è quello di favorire il recupero del ritardo competitivo dell'Italia, liberare le risorse per tornare a crescere e restituire ai cittadini e alle imprese tempo da dedicare allo sviluppo della loro capacità produttiva.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



DAGLI ACCONTI IVA AI RAVVEDIMENTI

Le scadenze di fine anno

Un tour de force per contribuenti e intermediari

Appuntamento con l'acconto Iva a fine mese, poi da gennaio debutta l'e-fattura

Lorenzo Pegorin

■ Superato il 30 novembre per il secondo (o unico) acconto delle imposte, si preannuncia un fine d'anno intenso di scadenze ed adempimenti. Il tutto senza dimenticare l'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica per B2B e B2C, che vede impegnati contribuenti e i loro consulenti fiscali in un autentico tour de force per arrivare pronti all'appuntamento del 1° gennaio 2019.

IL SALDO IMU E TASI

Ma andiamo con ordine. Entro il 17 dicembre (il 16 è giorno festivo), uno degli appuntamenti di maggior rilievo che coinvolgerà una nutrita schiera di contribuente riguarda sicuramente l'Imu e la Tasi in scadenza.

Da anni, ormai, si parla di un possibile accorpamento delle due imposte, ma a oggi questi tributi locali, continuano a viaggiare su binari differenti obbligando cittadini e loro consulenti a complicati conteggi "su misura" a seconda delle innumerevoli casistiche previste nelle delibere comunali (si veda anche il Focus sui versamenti pubblicato il 7 novembre).

L'ACCONTO IVA

Per fine anno, con scadenza 27 dicembre l'altro appuntamento cruciale riguarda l'acconto Iva.

I contribuenti tenuti ad effettuare le liquidazioni e i versamenti periodici con cadenza mensile, hanno l'obbligo di versare entro il 27 di dicembre, «a titolo di acconto del versamento relativo al mese stesso», un importo calcolato in percentuale sul «versamento effettuato o che avrebbero dovuto effettuare per il mese di dicembre dell'anno precedente o, se inferiore, di quello da effettuare per lo stesso mese dell'anno in corso» (articolo 6, comma 2, della legge 405/1990).

Lo stesso obbligo è previsto anche per i contribuenti che versano l'imposta con cadenza trimestrale.

In tal caso occorre fare riferimento al «versamento effettuato o che avrebbero dovuto effettuare con la dichiarazione annuale dell'anno precedente o, se inferiore, a quello da effettuare in sede di dichiarazione relativa all'anno in corso».

LA COMUNICAZIONE ALL'ENEA

Un adempimento nuovo di zecca è quello introdotto dalla legge di bilancio 2018 (legge 205/2017) che riguarda la trasmissione da farsi attraverso il sito dell'Enea (<http://ristrutturazioni2018.enea.it>) con la quale si dovranno indicare i dati relativi agli interventi di recupero edilizio (che permettono di fruire della detrazione Irpef del 50% ex articolo 16-bis del Tuir) che determinano un risparmio energetico e l'utilizzo di fonti rinnovabili di energia. La comunicazione all'Enea deve essere inviata soltanto per comunicare i dati degli

interventi ultimati nel 2018 per gli interventi di recupero che sono anche volti al risparmio energetico e non per tutti gli interventi di recupero (articolo 16-bis del Tuir).

In termini di scadenza si ricorda che, per gli interventi che si sono conclusi dal 1° gennaio 2018 al 21 novembre 2018 (compreso), la comunicazione all'Enea va eseguita entro il 19 febbraio 2019.

Per tutti gli altri interventi che terminano dal 22 novembre 2018 l'invio deve avvenire entro 90 giorni dalla data di ultimazione dei lavori o del collaudo. La comunicazione va fatta per i seguenti interventi.

■ **Infissi:** riduzione della trasmittanza dei serramenti comprensivi di infissi delimitanti gli ambienti riscaldati con l'esterno e i vani freddi.

■ **Strutture edilizie** (interventi di coibentazioni delle strutture opache): riduzione della trasmittanza delle strutture opache verticali (pareti esterne) ovvero che delimitano gli ambienti riscaldati dall'esterno, dai vani freddi e dal terreno; riduzione della trasmittanza delle strutture opache orizzontali e inclinate (coperture) che delimitano gli ambienti riscaldati dall'esterno e dai vani freddi;



riduzione della trasmittanza termica dei pavimenti delimitanti gli ambienti riscaldati con l'esterno, i vani freddi e il terreno.

■ Installazione o sostituzione di impianti tecnologici: installazione di collettori solari (solare termico).

■ Elettrodomestici (solo se collegati ad un intervento di recupero del patrimonio edilizio iniziato a decorrere dal 1° gennaio 2017 al fine di fruire del bonus mobili).

L'ACCESSO AL FORFETTARIO

In conclusione, si ricorda che, per fine anno dovranno essere compiute fondamentali scelte per una nutrita fetta di contribuenti che potrebbero passare dall'attuale contabilità semplificata al regime forfettario grazie all'innalzamento del limite a 65 mila euro previsto dal Ddl di Bilancio 2019 in corso di approvazione parlamentare.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

I principali «impegni»

I TRE METODI PER L'ACCONTO IVA



Le opzioni disponibili

Per determinare l'acconto dell'Iva dovuto il 27 dicembre 2018 è possibile scegliere tra tre metodi alternativi

Metodo storico

L'acconto con il metodo storico è pari all'88% del versamento effettuato o da effettuare per il mese di dicembre dell'anno precedente da parte dei contribuenti mensili o per l'ultimo trimestre dell'anno precedente da parte dei contribuenti trimestrali. A differenza dello scorso anno, i mensili non possono più utilizzare i righi del quadro VH della

dichiarazione annuale dell'anno precedente

Metodo previsionale

l'acconto è pari all'88% dell'Iva che si prevede di dover versare per il mese di dicembre (contribuenti mensili), in sede di dichiarazione annuale Iva (contribuenti trimestrali ordinari), per il quarto trimestre (contribuenti trimestrali «speciali»)

Metodo analitico

Il metodo analitico effettivo si basa sulle operazioni effettuate fino al 20 dicembre dell'anno

IL RAVVEDIMENTO DEGLI ACCONTI



Il ravvedimento sprint

I contribuenti che saltano l'appuntamento con i versamenti in scadenza il 30 novembre 2018, a partire dal 1° dicembre e fino al 14 dicembre 2018, possono avvalersi del ravvedimento sprint, da fare entro i 14 giorni successivi alla scadenza del termine. Sono interessati i contribuenti che non versano il secondo o unico acconto delle imposte sui redditi e Irap per il 2018, in scadenza il 30 novembre. Con il ravvedimento sprint, la sanzione varia dallo 0,1% per un giorno di ritardo, fino

all'1,40% per 14 giorni di ritardo

Il ravvedimento breve

I contribuenti che saltano i versamenti in scadenza il 30 novembre 2018, e che non si avvalgono del ravvedimento sprint entro il 14 dicembre 2018, a partire dal 15 dicembre e fino al 30 dicembre 2018, che slitta a lunedì 31 dicembre, possono avvalersi del ravvedimento breve. Con il ravvedimento breve, a partire dal quindicesimo giorno di ritardo fino al trentesimo giorno, si applica la misura fissa dell'1,5 per cento

I MODELLI INTRASTAT



Le operazioni intracomunitarie

L'invio degli elenchi Intrastat relativi al mese di novembre scade il 27 dicembre. Per svolgere correttamente questo adempimento è necessario valutare con attenzione i volumi delle operazioni intracomunitarie. Le diverse "soglie", infatti, rilevano non solo per accertare se si rientra tra i soggetti obbligati all'invio ma anche per definire con quale periodicità si debbano presentare i modelli e se si debba compilare la parte statistica, oltre a quella di natura fiscale

Le sanzioni

In caso di errore le sanzioni variano da un minimo di 500 a un massimo di 1.000 euro per ciascun elenco omesso, inviato tardivamente o contenente degli errori. La sanzione può essere azzerata se i dati mancanti o inesatti vengono integrati o corretti, anche a seguito di richiesta, dimezzata in caso di presentazione nel termine di trenta giorni dalla richiesta inviata dagli uffici abilitati a riceverla o incaricati del loro controllo o ridotta qualora si ricorra all'istituto del ravvedimento operoso

I BONUS SUGLI INVESTIMENTI



Le scelte da anticipare

Per super e iper ammortamento conviene anticipare le scelte di investimento effettuando ordini e acconti del 20% entro il 31 dicembre 2018. Così facendo si potranno ancora sfruttare le due agevolazioni che vengono eliminate (superammortamento) o depotenziate (iperammortamento) dalla legge di Bilancio

La prenotazione

Per il superammortamento, ordini e

acconti del 20% entro il prossimo 31 dicembre consentono a imprese e professionisti di avere ancora a disposizione 6 mesi per effettuare l'investimento (consegna del bene) su cui stanziare la maggiorazione del 30 per cento.

Per l'iperammortamento, la "prenotazione" entro fine 2018 apre una finestra di 12 mesi per attuare l'investimento con la consegna o l'ultimazione dell'opera (ma con interconnessione anche dopo il 31 dicembre 2019) applicando la maggiorazione del 150% senza alcun limite di importo

IL QUADRO RW PER I BENI ALL'ESTERO



La presentazione

Chi ha ommesso di compilare il quadro RW, pur avendo presentato nei termini il proprio modello Redditi, potrà entro il termine del 29 gennaio 2019 (entro dunque 90 giorni dal termine del 30 ottobre) emendare la dichiarazione includendo anche il modello RW debitamente compilato. Il quadro RW va compilato da persone fisiche, enti non commerciali e società semplici ed equiparate, residenti in Italia, i quali devono indicare la sostanziale totalità delle attività estere di natura finanziaria e/o patrimoniali

all'estero nel periodo d'imposta

Le penalità applicabili

La presentazione di una nuova dichiarazione entro i 90 giorni consente l'applicazione delle sanzioni in misura significativamente ridotta. Infatti, se la dimenticanza riguarda esclusivamente la compilazione del quadro RW, ma le imposte che in qualche modo discendono dal quadro RW (Irpef sui redditi esteri e Irvie/Ivafe) sono state correttamente versate, le sanzioni si applicano in misura fissa e oltretutto ravvedibile

DICHIARAZIONI INTEGRATIVE E TARDIVE



La tempistica

La tardiva presentazione della dichiarazione dei redditi può essere sanata autonomamente dal contribuente grazie al ravvedimento operoso, sulla base di quanto previsto dall'articolo 13, comma 1, lettera c), del Dlgs 472/1997. Il ravvedimento è consentito solo se la regolarizzazione avviene entro 90 giorni dalla scadenza (per quest'anno prevista entro il 31 ottobre 2018)

I contribuenti avranno, pertanto, tempo fino al prossimo 29 gennaio 2019, per sanare la specifica violazione

Nel modello F24

In tal caso, oltre alla presentazione del modello è necessario versare anche la sanzione ridotta pari a 25 euro (1/10 di 250 euro) per ciascuna dichiarazione non presentata, utilizzando il codice tributo «8911» indicando quale periodo di riferimento l'anno di commissione della violazione (2018) Laddove, inoltre, il versamento delle imposte non sia stato regolarmente effettuato è necessario anche provvedere alla regolarizzazione dello stesso, oltre all'imposta va corrisposta pure la sanzione ridotta e gli interessi in base ai giorni di ritardo

Riscossione. Chi ha aderito alla rottamazione-bis deve saldare i pagamenti in scadenza a luglio, settembre e ottobre

Rate più lunghe per chi si mette in regola entro il 7 dicembre

Luigi Lovecchio

■ Venerdì 7 dicembre scade il termine per pagare le rate della rottamazione-bis in scadenza a luglio, settembre e ottobre 2018. Il mancato rispetto di questa data comporta non solo la decadenza della precedente definizione agevolata ma inibisce altresì l'accesso alla rottamazione-ter con riferimento del debito residuo.

I rapporti tra rottamazione-bis (articolo 1 del Dl 148/2017) e rottamazione-ter (articolo 3 del Dl 119/2018) sono l'aspetto più critico dell'intervento legislativo apportato con l'ultimo decreto fiscale, che dopo le modifiche introdotte al Senato è ora all'esame della Camera. E il testo coordinato con i correttivi introdotti dopo il primo esame parlamentare precisa due aspetti importanti. In primo luogo, la scadenza del 7 dicembre è inderogabile, in quanto non è applicabile il lieve inadempimento per i ritardi fino a 5 giorni che varrà solo per le scadenze dal 31 luglio 2019 in poi. In secondo luogo, l'estensione a un massimo complessivo di 18 rate vale solo per chi aderirà ex novo alla rottamazione-ter, mentre per chi rientra dalla rottamazione-bis il numero massimo di rate si ferma a dieci.

Più in generale, comunque, mentre l'adesione alla rottamazione-ter è libera e incondizionata per la generalità dei debitori, inclusi quelli che hanno abbandonato la prima edizione della definizione (articolo 6 del Dl 193/2016), per i carichi inclusi nella seconda versione della sanatoria è stata posta una precisa condizione di ingresso. Condizione che, peraltro, non riguarda tutti i richiedenti la rottamazione-bis. In particolare, i debitori che hanno fatto domanda per carichi ante 2017, in relazione ai quali sussistevano rate scadute a fine 2016, relative a dilazioni in essere al 24 ottobre 2016, avrebbero dovuto pagare l'intero importo di tali rate entro la fine di luglio scorso. Qualora ciò non fosse avvenuto, la rottamazione-bis sarebbe risultata improcedibile. Quindi, tutte le partite in questione potrebbero fruire oggi della rottamazione-ter senza rispettare la scadenza del 7 dicembre.

Coloro i quali, invece, si sono visti accogliere la precedente domanda di definizione agevolata, devono porsi il problema del termine del 7 dicembre. A tale riguardo, qualora nella domanda fossero stati inclusi i carichi 2017, le

prime scadenze di legge originarie erano quelle di luglio, settembre e ottobre 2018. Per effetto del decreto fiscale, le scadenze devono intendersi differite senza maggiorazioni di sorta al 7 dicembre. Si tratta dunque di una remissione in termini. Non è chiaro cosa accade laddove il debitore abbia scelto di pagare in rata unica, alla fine di luglio scorso, e non abbia onorato tale scadenza. Ragioni di equità dovrebbero indurre l'agente della riscossione a riliquidare le somme dovute, determinando l'importo teorico da pagare entro il 7 dicembre, come se il debitore avesse optato per il pagamento dilazionato.

Se invece fossero stati inclusi carichi ante 2017, le scadenze di legge cadevano nei mesi di ottobre e novembre 2018 e di febbraio 2019. Anche tali situazioni sono prese in considerazione dall'articolo 3, comma 21 del Dl 119/2018, limitatamente però alla rata di ottobre scorso. Quindi, entro il prossimo 7 dicembre gli interessati dovranno pagare la sola quota di ottobre. Una volta rispettato questo adempimento, le somme residue, e cioè le rate originariamente in scadenza a novembre 2018 e febbraio 2019, saranno d'ufficio attribuite alla rottamazione-ter, con possibilità di pagamento in cinque anni. E l'agente della riscossione invierà il prospetto delle somme dovute entro la fine di giugno 2019. Se invece non si pagò il dovuto, si decade definitivamente dai benefici della rottamazione-bis senza poter accedere alla definizione-ter. Così, da un lato non si potranno più rateizzare le somme residue, dall'altro riprenderanno le azioni esecutive dell'agente della riscossione. Con la sola eccezione del caso in cui alla data di presentazione dell'istanza il debitore aveva una dilazione in corso. In tale eventualità, le rate in scadenza dopo la trasmissione della domanda e fino al termine della prima quota di rottamazione-bis erano sospese ope legis.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Terzo settore. Dai rendiconti alla raccolta dei fondi

Il non profit si prepara all'esame trasparenza

Gabriele Sepio

■ In vista della chiusura dell'esercizio 2018, anche gli enti non profit saranno chiamati a fare i conti con le scadenze, fiscali e non, e già in questa fase dovranno iniziare a prendere confidenza con la revisione di una serie di adempimenti a seguito dell'entrata in vigore del Dlgs 117/2017, ossia il Codice del terzo settore (Cts). Alcuni di questi scatteranno entro la fine dell'anno mentre altri dovranno comunque tenere conto dei risultati al 31 dicembre. Ad esempio, entro tale data scade il termine per esercitare l'opzione per accedere al regime forfettario della legge 398/1991, previsto per associazioni sportive dilettantistiche e senza scopo di lucro, mentre debutta dal 1° gennaio 2019, per gli enti non profit dotati di partita Iva, l'obbligo di fatturazione elettronica (legge di Bilancio 2018).

I COMPENSI

Sul fronte della trasparenza, per gli enti del Terzo settore con entrate superiori a 100mila euro è operativo l'obbligo di pubblicazione annuale sul sito internet di emolumenti, compensi o corrispettivi, attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti e agli associati (articolo 14, comma 2 del Codice del terzo settore). Per l'aggiornamento di queste informazioni non è prevista una vera e propria scadenza. Tuttavia, si ritiene ragionevolmente che tale adempimento debba essere svolto entro i primi mesi dell'anno, per cui già dal 1° gennaio 2019 bisognerà pensare a pubblicizzare le attribuzioni disposte nel 2018. Sempre per ragioni di trasparenza, Associazioni, Onlus e fondazioni che intrattengono rapporti economici con la Pubblica amministrazione, dovranno pubblicare sul proprio sito internet le informazioni su sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti o altri vantaggi di tipo economico ricevuti nel 2018, se superiori a 10mila euro (legge 124/2017); in questo caso, con una scadenza precisa che resta al 28 febbraio 2019.

I RENDICONTI

Altri adempimenti legati ai risultati di periodo, invece, sono distribuiti nel corso dell'anno con qualche modifica a seguito della entrata in vigore del Codice del Terzo settore. Primo tra tutti il bilancio. Entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio gli enti devono approvare il rendiconto o il bilancio di esercizio, a seconda delle loro dimensioni; termine che può salire a 180 giorni se lo consentono specifiche ragioni previste nello statuto. Per gli enti che hanno un periodo di imposta coincidente con l'anno solare la scadenza ordinaria è il 30 aprile 2019, mentre la straordinaria il 29 giugno 2019. Sulla forma (ordinaria o semplificata) da adottare, particolare attenzione dovranno fare organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale, le quali applicano già alcune disposizioni introdotte dal Dlgs 117/2017, fermo restando il termine del 3 agosto 2019 per adeguarsi. Pertanto, se non diversamente previsto nello statuto vigente, trova applicazione l'articolo 13 del Dlgs 117/2017: gli Ets di maggiori dimensioni (con entrate superiori a 220mila euro) sono tenuti a redigere il bilancio in forma ordinaria, costituito da stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione. Mentre quelli che non superano la soglia possono adottare un più snello rendiconto «per cassa». Anche se la modulistica necessaria per la redazione di questi documenti non è ancora pronta (servirà un intervento del ministero del Lavoro), tale mancanza, come chiarito dallo stesso ministero (circolare 34/0012604 del 29 dicembre 2017), non esonera gli enti dal relativo adempimento. Una volta operativo il Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts), poi, bilancio o rendiconto andranno anche depositati presso detto registro entro il 30 giugno di ogni anno.

Ai fini fiscali, per le Onlus restano ancora valide le attuali disposizioni. Fino alla completa attuazione della riforma (dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della

Commissione europea e, in ogni caso, dopo la messa in funzione del Runts), trova ancora applicazione l'articolo 20-bis del Dpr 600/1973, che impone di rappresentare in un apposito documento (da approvare sempre entro il 30 aprile) la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'ente, tenendo scritture contabili separate per l'attività istituzionale e quelle direttamente connesse.

RACCOLTA FONDI

Sempre entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio (se coincide con l'anno solare, 30 aprile 2019) è il termine per la rendicontazione della raccolta fondi. Gli enti non commerciali che svolgono tali attività devono redigere un apposito rendiconto accompagnato da una relazione illustrativa delle entrate e delle spese. Per gli Ets un adempimento analogo è previsto all'articolo 87 del Dlgs 117/2017: nel bilancio di esercizio deve essere inserito un rendiconto specifico in cui andranno documentate in modo chiaro e trasparente entrate e spese relative a ciascuno degli eventi di raccolta fondi organizzati.

BILANCIO SOCIALE

Ancora facoltativo il bilancio sociale, con la sola eccezione delle imprese sociali. L'articolo 14 del Dlgs 117/2017 lo prevede come obbligatorio per gli Ets di maggiori dimensioni (con entrate superiori a un milione di euro), ma fino all'emanazione delle linee guida del ministero del Lavoro la sua adozione rimane una facoltà. Scadenze in vista anche sul piano della trasparenza.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Le imprese agricole pagano se il fatturato supera 7mila euro

IL QUESITO

L'obbligo di pagare l'acconto Iva riguarda anche gli agricoltori in regime speciale?

PAGINA A CURA DI

Alessandra Caputo

Gian Paolo Tosoni

■ Il 27 dicembre scade il termine per il versamento dell'acconto Iva. Ciò interessa anche i soggetti che operano in agricoltura, salvo applichino il regime di esonero previsto dal comma 6 dell'articolo 34 del Dpr 633/1972. Devono versare l'acconto tutti i contribuenti Iva, tranne che non siano tenuti a effettuare le liquidazioni periodiche, mensili o trimestrali. Sono, inoltre, esonerati i soggetti che non dispongono dei dati su cui si basa il calcolo, come quelli che iniziano l'attività o che l'hanno cessata entro il 30 novembre se mensili o entro il 30 settembre se trimestrali.

GLI AGRICOLTORI IN REGIME SPECIALE

Per i produttori agricoli, c'è un regime speciale ai fini Iva, disciplinato dall'articolo 34 del Dpr 633/1972. Esso incide sulla detrazione dell'Iva, mentre l'applicazione dell'imposta segue le regole e le aliquote ordinarie. L'Iva ammessa in detrazione, infatti, non coincide con quella assolta sugli acquisti e si determina applicando all'ammontare imponibile delle cessioni di beni alcune percentuali di compensazione, fissate con decreto del ministero delle Politiche agricole.

La detrazione in base alle percentuali di compensazione comporta l'indetraibilità dell'Iva assolta sugli acquisti e risulta più o meno conveniente a seconda dell'aliquota relativa ai prodotti oggetto dell'attività svolta. Se, infatti, l'aliquota dell'imposta relativa al prodotto non è elevata, il regime speciale diventa non conveniente in quanto la percentuale di compensazione non è sufficiente a coprire l'imposta assolta sull'acquisto.

Si ipotizzi il caso di un agricoltore che, oltre a produrre il proprio vino, lo acquista anche da terzi per mescolarlo con il proprio, assolvendo l'Iva sull'acquisto nella misura del 22%; la percentuale di compensazione del

vino è pari al 12,3% che si applica su tutte le cessioni, mentre non sarà possibile detrarre l'Iva del 22%.

Il regime speciale incide quindi sulle modalità di determinazione dell'imposta detraibile ma non sugli adempimenti Iva che vanno effettuati con le regole previste dal Dpr 633/1972. Pertanto, entro il prossimo 27 dicembre, i produttori agricoli dovranno determinare e versare l'acconto Iva scegliendo tra tre diversi metodi di calcolo possibili, ovvero storico, previsionale o analitico.

L'applicazione delle regole previste per tutti i contribuenti comporta che l'acconto non è dovuto quando, ad esempio, l'importo dovuto è inferiore a 103,29 euro o quando hanno chiuso il periodo d'imposta precedente con un credito di imposta, risultante dalla liquidazione periodica.

Le stesse regole si applicano ovviamente ai produttori agricoli che, ai sensi del comma 11 del citato articolo 34, optano per il regime ordinario.

I SOGGETTI IN REGIME DI ESONERO

Le disposizioni in materia di versamento dell'acconto non trovano applicazione nei confronti degli agricoltori che applicano il regime di esonero di cui all'articolo 34, comma 6 del Dpr 633/1972.

Il regime di esonero si applica a tutte le imprese agricole con volume d'affari annuo non superiore a 7.000 euro, costituito per almeno 2/3 da cessioni di prodotti agricoli compresi nella prima parte della Tabella A, allegata al Decreto Iva.

I produttori agricoli che rientrano in questo regime non devono osservare gli adempimenti Iva previsti dal titolo II del decreto Iva, ovvero non sono soggetti alla emissione e registrazione delle fatture (è il cessionario che deve emettere una autofattura), alla registrazione dei corrispettivi, alla tenuta della contabilità, alla liquidazione e al versamento dell'imposta nonché alla presentazione della dichiarazione annuale. Di conseguenza sono esonerati anche dal versamento dell'acconto annuale Iva. Resta inteso che in caso di rinuncia al regime di esonero devono essere osservati tutti gli adempimenti Iva a partire dal 1° gennaio, compreso il versamento dell'acconto.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

LE REGOLE E LE ECCEZIONI

L'acconto Iva

Entro il 27 dicembre sono obbligati al versamento dell'acconto Iva tutti i soggetti passivi dell'imposta con esclusione dei soggetti che esonerati dall'effettuazione delle liquidazioni periodiche e dei contribuenti che non dispongono dei dati per il calcolo (ad esempio, primo anno di attività)

Agricoltori in regime speciale

I produttori agricoli che applicano il regime speciale Iva previsto dall'articolo 34 del Dpr 633/1972 e che detraggono l'Iva in base alle percentuali di compensazione devono procedere alla determinazione dell'acconto Iva scegliendo, a seconda della convenienza, tra uno dei metodi possibili: storico, analitico o previsionale

Agricoltori esonerati

Sono esonerati dall'acconto Iva i produttori agricoli che applicano il regime di esonero di cui al comma 6 dell'articolo 34 del Decreto Iva, ovvero che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume di affari non superiore a 7.000 euro, costituito per almeno 2/3 da cessioni di prodotti agricoli compresi nella Tabella A, parte prima, allegata al Dpr 633/1972



Variazioni e opzioni speciali. Quando si cambia coltivazione, il Catasto non attribuisce la nuova rendita ai terreni

Il reddito dominicale si aggiorna con il «fai-da-te»

■ I proprietari e i conduttori dei terreni devono verificare che le colture indicate nel certificato catastale corrispondano a quelle effettivamente praticate; qualora non vi sia coincidenza, i contribuenti hanno l'obbligo di presentare la relativa denuncia di variazione all'ufficio competente dell'agenzia del Territorio entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello in cui si sono verificate. L'obbligo è previsto dall'articolo 30 del Tuir.

Ad esempio, se un terreno è accatastato come vigneto mentre è coltivato a seminativo, il contribuente non può dichiarare il reddito risultante nel certificato catastale ma deve provvedere a comunicare la variazione.

Le variazioni, sotto il profilo del reddito, hanno effetto dall'anno successivo a quello in cui si sono verificate se comportano un aumento del reddito o dall'anno in corso qualora comportino una diminuzione del reddito. In quest'ultimo caso, tuttavia, se la variazione è comunicata in data successiva al 31 gennaio, la variazione decorre dall'anno successivo. Ad esempio, con riferimento all'anno 2018, se la coltura praticata non coincide con quella risultante dal certificato, va fatta comunicazione entro il 31 gennaio 2019. La variazione decorre:

- dal 2019, se la variazione comporta l'attribuzione di un maggior reddito;
- dal 2018, se la variazione comporta l'attribuzione di un minor reddito;
- dal 2019, se la variazione comporta l'attribuzione di un minor reddito ma la denuncia è presen-

tata in data successiva al 31 gennaio 2019.

Si ricorda che non sono rilevanti le variazioni colturali dipendenti da deterioramenti intenzionali o da circostanze transitorie.

Considerato che l'ufficio non attribuisce immediatamente la nuova rendita dei terreni, il contribuente dovrà autodeterminare la nuova tariffa di reddito dominicale e agrario. In questo caso si deve procedere mediante l'applicazione di rendite dei terreni agricoli situate nel medesimo comune mentre per la classe deve essere fatta la media delle classi. Le tariffe dei redditi dei terreni si possono rilevare nel decreto ministeriale 7 febbraio 1984. L'agenzia del Territorio ha emanato la circolare n. 7/T del 13 agosto 2002 con la quale sono state fornite le istruzioni per la presentazione in via telematica delle variazioni colturali.

Si ricorda che la denuncia non va presentata dai soggetti che beneficiano della Politica agricola comunitaria (Pac); la denuncia Pac sostituisce la comunicazione relativa alle variazioni colturali, come previsto dall'articolo 2, comma 33 del Dl 262/2006.

Per queste ragioni ci dovrebbe essere una sostanziale coincidenza tra colture praticate effettivamente e quelle allibrate in catasto in quanto l'agenzia delle Entrate legge le comunicazioni che gli agricoltori presentano entro il 15 maggio. Sfuggono alle variazioni automatiche mediante le denunce alla Agea le coltivazioni che sono fuori dal regime degli aiuti, come le attività florovivaistiche.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Senza detrazione più conveniente il metodo storico

IL QUESITO

C'è un sistema più vantaggioso per il calcolo dell'acconto Iva del 27 dicembre?

PAGINA A CURA DI

Luca De Stefani

■ Quest'anno, per l'acconto Iva, relativo all'ultimo mese o trimestre del 2018, in scadenza il prossimo 27 dicembre, aumenta la convenienza del metodo storico (88% dell'importo dell'ultima liquidazione dell'anno precedente), rispetto a quello previsionale (almeno l'88% di quanto sarà effettivamente dovuto per il periodo) o a quello delle operazioni effettuate al 20 dicembre (100% della relativa Iva), in quanto per l'ultima liquidazione Iva del 2018 è pienamente operativa la regola introdotta dalla circolare 1/E/2018, che consente la detrazione dell'imposta solo al verificarsi del «duplice requisito» dell'esigibilità dell'Iva e del «possesso di una valida fattura d'acquisto».

Anche l'agevolazione introdotta dal 24 ottobre 2018 (per effetto del DL 119/2018) dall'articolo 1, comma 1, Dpr 100/1998, non aiuta questo calcolo, in quanto prevede che, solo durante l'anno, nelle liquidazioni Iva possa essere detratta anche l'imposta «relativa ai documenti di acquisto, ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione», mentre per l'ultima liquidazione dell'anno, mensile o trimestrale, la regola non si applica. L'agevolazione, infatti, non vale «per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente».

L'IMPATTO SUL METODO STORICO

Il duplice requisito dell'esigibilità e della ricezione del documento è in vigore già dal 1° gennaio 2018, ma non si è applicato per le fatture del 2017, ricevute dal 1° al 16 gennaio 2018. Quindi, nella liquidazione di dicembre 2017 è stata detratta anche l'Iva di questi documenti. Per la circolare 1/E/2018 (paragrafo 1.4), infatti, sono considerati validi e non sanzionabili i comportamenti difformi rispetto alle indicazioni fornite con la circolare stessa (relative al duplice requisito), in particolare, per chi, avendo ricevuto entro il 16 gennaio 2018 fatture relative ad operazioni la cui imposta sia divenuta esigibile nel 2017, abbia fatto concorrere l'imposta a credito, esposta nei documenti contabili, alla liquidazione relativa al mese di dicembre 2017.

Pertanto, sia i mensili che i trimestrali hanno potuto inserire nell'ultima liquidazione del 2017 anche l'Iva delle fatture pervenute entro il 16 gennaio 2018. Questa «tempistica» di registrazione, invece, non è possibile oggi per l'ultima liquidazione del 2018, relativamente all'Iva delle fatture passive che arriveranno entro il 16 gennaio 2019. Per questo motivo, in generale, conviene il metodo storico rispetto a quello previsionale.

IL METODO PREVISIONALE

In alternativa al metodo storico, si può utilizzare quello previsionale, quindi, l'acconto Iva del mese di dicembre o del quarto trimestre 2018 è pari all'88% dell'ammontare dell'Iva effettivamente da versare per questi periodi. Applicando il metodo previsionale, si deve prestare attenzione che l'importo su cui calcolare l'88% deve essere al netto dell'eventuale eccedenza detraibile riportata dal mese o trimestre precedente: solo così si rende omogenea la base imponibile di questo metodo

do con quella da utilizzare con il criterio storico (circolare 52 del 3 dicembre 1991, paragrafo 1). Quest'ultima, infatti, considera l'importo «finale» risultante dalla liquidazione di dicembre o del quarto trimestre 2017, cioè quello al netto dell'eventuale compensazione interna con il credito del periodo precedente.

IL METODO ANALITICO

In alternativa al calcolo dell'acconto Iva con il metodo storico o con quello previsionale, è stato introdotto dal 1993 il metodo delle operazioni effettuate dal 1° al 20 dicembre (o dal 1° ottobre al 20 dicembre per i trimestrali), al netto dell'Iva detraibile relativa agli acquisti e alle importazioni annotati nel registro delle fatture di acquisto nello stesso periodo e di quella degli acquisti intracomunitari.

Relativamente alle fatture attive, non deve essere considerata solo l'Iva a debito dei documenti emessi e/o registrati entro il 20 dicembre, ma va sommata anche quella di tutte le operazioni effettuate dal 1° al 20 dicembre, anche se non ancora annotate, non essendo decorsi i termini di emissione della fattura o di registrazione (articolo 6, comma 3-bis, della legge 405/1990). Quindi, va considerata anche l'Iva delle cessioni di beni o delle prestazioni di servizi effettuate entro il 20 dicembre (cioè, rispettivamente spedite/consegnate e pagate), indipendentemente dal fatto che la fattura, emessa entro questa data, venga registrata successivamente, cioè entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione in base all'articolo 23, comma 1, del Dpr 633/1972 e indipendentemente dal fatto che si scelga di emettere la fattura differita entro il giorno 15 del mese successivo (articolo 21, comma 4, del Dpr 633/1972).

© RIPRODUZIONE RISERVATA



I contribuenti mensili. Si compila solo per modifiche alla comunicazione delle liquidazioni

Meno suggerimenti dal quadro VH

■ A differenza dello scorso anno, per calcolare l'acconto Iva 2018 con il metodo storico (88% «del versamento effettuato o che avrebbero dovuto effettuare per il mese di dicembre dell'anno precedente»), i contribuenti mensili non possono più fare riferimento ai rigi del quadro VH della dichiarazione annuale dell'anno precedente. Il quadro in questione, a partire dal modello Iva 2018 (relativo all'anno d'imposta 2017), viene compilato solo se si intende inviare, integrare o correggere i dati omessi, incompleti o errati nelle comunicazioni delle liquidazioni periodiche Iva. In questi casi, vanno indicati nel quadro RH tutti i dati richiesti, compresi quelli non oggetto di invio, integrazione o correzione.

In assenza di indicazioni specifiche nei modelli della comunicazione delle liquidazioni o del modello annuale Iva, si ritiene che, per i contribuenti mensili, la percentuale dell'88% vada moltiplicata all'eventuale importo dell'Iva a debito risultante dall'ultima liquidazione del 2017, individuabile, nella relativa comunicazione inviata alle Entrate, dalla somma tra l'Iva dovuta del rigo VP6 e il debito del periodo precedente non superiore a 25,82 euro del rigo VP7, al netto del credito della liquidazione precedente del rigo VP8, del credito dell'anno precedente, inserito nella liquidazione, del rigo VP9, dei versamenti Iva auto Ue del rigo VP10 e degli eventuali crediti d'im-

posta del rigo VP11. Questi ultimi dovrebbero essere tolti dall'imponibile per il calcolo dell'88%, perché sono crediti d'imposta utilizzati nel periodo di riferimento a scomputo del versamento, ad esclusione di quelli la cui compensazione avviene direttamente nel modello F24 (quindi, vanno nella liquidazione Iva).

Per i contribuenti che versano l'Iva con periodicità mensile, quindi, la base imponibile su cui determinare l'88% non è determinata solo dalla differenza tra l'Iva a debito e quella a credito delle operazioni attive effettuate e quelle passive registrate nel mese di dicembre dell'anno precedente, ma considera anche l'eventuale eccedenza di Iva a credito riportata dalla liquidazione del mese di novembre dell'anno precedente, oltre che l'eventuale inserimento nella liquidazione del credito annuale.

I trimestrali con un saldo Iva 2017 a debito, calcolano l'acconto Iva 2018 col metodo storico, moltiplicando l'88% alla somma dell'eventuale saldo Iva 2017 a debito (rigo VL38) con l'importo pagato come acconto Iva relativo al 2017 (rigo VH17), al netto degli interessi passivi dell'1% pagati per quest'ultimo (rigo VL36), come chiarito dalla risoluzione 157/E/2004. Se hanno chiuso il 2017 con un saldo Iva a credito, invece, moltiplicano l'88% della differenza tra l'acconto 2017 versato (rigo VH17) e il credito Iva annuale 2017 (rigo VL39).

© RIPRODUZIONE RISERVATA



L'orientamento. La giurisprudenza non riconosce la causa di forza maggiore come scriminante

La crisi di liquidità va provata con rigore per evitare la pena

■ La causa di forza maggiore può escludere la commissione dei delitti di omesso versamento Iva ma la prova da fornire è molto rigorosa e incombe sull'imprenditore. È questo, in estrema sintesi, il più recente orientamento dei giudici di legittimità penale (da ultimo sentenza 38715/2018) e quindi la crisi di liquidità non può automaticamente escludere la punibilità del reato.

Il reato di omesso versamento dell'Iva può sembrare privo di dolo, innanzitutto perché l'imposta dovuta (ma non versata) è direttamente dichiarata dall'impresa che quindi non ha occultato alcuna imposta; in secondo luogo perché sovente, l'omissione è la conseguenza di una crisi di liquidità dell'azienda (mancati incassi e/o necessità di destinare le risorse disponibili per il pagamento di altri debiti).

In sede difensiva, in presenza di questi illeciti, si è soliti invocare la scriminante della crisi di liquidità che è stata oggetto di numerose pronunce della Suprema corte non sempre concordi tra loro. Sono così intervenute le Sezioni Unite (37424 e 37425 del 2014) che hanno indicato i presupposti per l'esclusione della colpevolezza.

Sotto il profilo dell'elemento soggettivo, i giudici hanno chiarito che si tratta di reati per i quali non occorre il fine di evasione: sono infatti punibili per dolo generico, ossia per la consapevolezza di non versare all'erario le imposte dovute alle previste scadenze. Ne consegue che l'assenza di liquidità, che ha impedito il versamento, non fa venir meno il dolo (generico) richiesto per la sussistenza dell'illecito.

In altre parole, secondo i principi affermati dalla giurisprudenza di legittimità, il dolo va individuato nella consapevolezza da parte del contribuente di non adempiere alla prevista scadenza (27 dicembre) al versamento del debito Iva indicato nella dichiarazione dell'anno precedente.

Per quanto concerne invece la causa di forza maggiore o il caso fortuito, i giudici di legittimità penale

hanno assunto un orientamento particolarmente rigoroso. È il giudice di merito a dover valutare "caso per caso", poiché occorre verificare che l'assenza di liquidità non sia dipesa dalla scelta di non far debitamente fronte all'adempimento.

Il contribuente deve accantonare l'Iva incassata sulle fatture e, per le ritenute, ripartire le risorse disponibili eventualmente erogando anche compensi ridotti a dipendenti e professionisti.

Occorre poi assumere tutti gli accorgimenti necessari per far fronte al pagamento (richieste di finanziamenti a terzi, istituti di credito, ecc) anche mediante un'esposizione personale dell'amministratore.

Recentemente la Suprema corte ha ritenuto che non si commette il reato ai fini Iva se l'inadempimento è conseguente al mancato incasso di fatture da parte di clienti falliti e il contribuente si è comunque adoperato in altri modi per recuperare le somme da destinare all'erario (37089/2018). Secondo la Cassazione in assenza di pagamento delle fatture non è possibile rispettare il citato dovere di "accantonamento" dell'imposta per configurare la causa di forza maggiore. Qualche giorno dopo questa pronuncia, i giudici hanno ulteriormente precisato che è colpevole l'imprenditore che sceglie di estinguere i debiti bancari e le ipoteche immobiliari con le somme disponibili derivanti dalla vendita dell'unico cespite, poiché l'opzione di non pagare il debito erariale è prova del dolo (38593/2018).

Tali pronunce sembrano aver mitigato il rigoroso orientamento, ricercando cioè il dolo in specifici fatti concludenti dell'imprenditore. In concreto, infatti, è difficile provare la sussistenza della forza maggiore impeditiva del versamento all'erario, in quanto non è agevole dimostrare l'impossibilità per l'imprenditore di operare diversamente per cause indipendenti dalla sua volontà.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



L'omesso versamento dell'Iva può dribblare il reato tributario

IL QUESITO

Un imprenditore individuale nel 2017 non ha versato 290mila euro d'Iva. Pagando anche con piccole somme può evitare che la violazione costituisca reato?

PAGINA A CURA DI

Laura Ambrosi

■ La scadenza dell'acconto Iva segnala data di consumazione del reato di omesso versamento Iva per l'anno precedente, e quindi, nei prossimi giorni, in assenza dei pagamenti dovuti, si realizza il delitto relativo al periodo di imposta 2017.

L'articolo 10-ter del Dlgs 74/2000 sanziona con la reclusione da sei mesi a due anni, chiunque non versi l'Iva, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo per importi superiori ad 250mila euro per ciascun periodo di imposta.

Il debito rilevante ai fini del reato è la somma risultante dalla dichiarazione presentata per il periodo di imposta, determinato secondo le regole previste ai fini fiscali.

Al fine di individuare correttamente il debito Iva da riscontrare rispetto alla soglia penale, è recentemente intervenuta la Cassazione, terza sezione penale, con la sentenza 46953/2018, secondo la quale nel reato di omesso versamento Iva, l'imposta evasa ai fini del superamento della soglia di punibilità, va considerata senza gli interessi trimestrali eventualmente dovuti.

Nella pronuncia, sebbene indirettamente, è affermato che per la verifica del superamento della soglia di punibilità, va verificato l'importo indicato nel rigo VL32 (Iva a debito).

In questi pochi giorni che ci separa-

no dalla scadenza dell'acconto, a seguito anche delle possibilità introdotte dal Dlgs 158/2015 di estinzione del debito tributario costituente reato, si possono verificare, le seguenti principali situazioni nei confronti del contribuente che nel corso del 2017 ha omesso versamenti dell'imposta per un importo complessivo superiore alla soglia di punibilità.

Se entro il 27 dicembre egli versa una somma parziale del debito Iva 2017 così da scendere al di sotto dei 250mila euro non commette reato. Si pensi al caso in cui la citata omissione sia di 290mila euro: versando entro il prossimo 27 dicembre, 40.001 euro si scende sotto la soglia di punibilità e quindi il reato non è commesso.

Se invece tale parziale pagamento fosse eseguito successivamente al 27 dicembre, il delitto è comunque consumato in quanto la data cui far riferimento per la quantificazione dell'imposta non versata è rappresentata proprio dalla scadenza dell'acconto Iva. Riprendendo l'esempio precedente, quindi, al 27 dicembre il debito Iva (290mila) è sopra soglia (250mila) e pertanto anche se il contribuente versasse il 28 dicembre 40.001 euro, il reato risulterebbe comunque consumato.

La fattispecie di omesso versamento Iva, infatti, ha natura di reato omissivo istantaneo e si perfeziona alla scadenza del termine entro cui deve essere effettuato il pagamento.

In tale contesto assumono rilievo le importanti modifiche introdotte con il Dlgs 158/2015, secondo le quali il reato non è punibile se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario, comprese sanzioni e interessi, sia estinto mediante integrale pagamento del dovuto, anche attraverso conciliazione, adesione o ravvedimento operoso.

Ne consegue così che, decorso infruttuosamente il termine del 27 dicembre il reato è consumato, ed il contribuente per estinguerlo, deve

versare integralmente il debito riferito ad imposta, interessi e sanzioni, non risultando cioè sufficiente un mero versamento in acconto per scendere sotto soglia.

Il contribuente, quindi, per estinguere il reato può prima dell'apertura del dibattimento di primo grado:

■ corrispondere le somme dovute beneficiando del ravvedimento operoso;

■ eseguire il pagamento a seguito dell'avviso bonario delle Entrate;

■ eseguire il pagamento a seguito della ricezione della cartella da parte di Equitalia/agenzia delle Entrate-Riscossione.

Tuttavia va segnalato che in queste ipotesi, anche ove l'interessato avesse avviato un piano di rateizzazione previsto dalla norma fiscale per il versamento del dovuto (ad esempio in seguito alla ricezione dell'avviso bonario o della cartella di pagamento), ai fini della non punibilità del reato occorre comunque l'integrale pagamento entro la dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado.

Va da sé che risulta del tutto irrilevante l'eventuale regolarità nei pagamenti delle rate, poiché è necessaria l'estinzione del debito complessivo.

La norma prevede comunque che se all'apertura del dibattimento di primo grado il debito tributario è in fase di estinzione mediante rateizzazione, è concesso un termine di 3 mesi per eseguire i residui versamenti. Il giudice ha poi la facoltà di prorogare tale termine di ulteriori 3 mesi. Così il contribuente in tre o al massimo 6 mesi dovrà estinguere integralmente il debito a prescindere dal piano di rateizzazione iniziato.

Va segnalato, infine, che sebbene la rottamazione dei ruoli non sia espressamente contemplata dalla norma penale per la non punibilità, è verosimile che possa avere comunque effetto, atteso che attraverso tale istituto è versato integralmente il dovuto. A tal fine, occorrerà attendere le prime pronunce penali al riguardo.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



**LE NORME
DI RIFERIMENTO**

Il reato

L'articolo 10-ter del Dlgs 74/2000 sanziona con la reclusione da sei mesi a due anni, chiunque non versi l'Iva, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo per importi superiori a 250mila euro per ciascun periodo di imposta. Quindi entro il 27 dicembre di ciascun anno occorre versare il debito risultante dalla dichiarazione presentata per l'esercizio

precedente normalmente indicato nel rigo VL32.

In tale valore, secondo la più recente giurisprudenza, non devono essere considerati gli eventuali interessi trimestrali dovuti e non versati

La non punibilità

Per evitare la commissione del reato di omesso versamento Iva occorre versare la somma necessaria per scendere sotto soglia (250mila euro) prima del 27 dicembre

Anche la fattura «last minute» nel calcolo se l'Iva è esigibile

IL QUESITO

Come cambia il calcolo delle liquidazioni con le modifiche alla detrazione Iva?

PAGINA A CURA DI

Luca De Stefani

■ L'Iva delle fatture relative a operazioni "effettuate" a novembre 2018, datate novembre 2018 (o dal 1° novembre al 15 dicembre 2018, se differite), potrà essere detratta nella liquidazione Iva di novembre 2018, da effettuare entro il 17 dicembre 2018 (il 16 è una domenica), anche se saranno ricevute dal cessionario dal committente dal 1° al 15 dicembre 2018. Quest'agevolazione è in vigore dal 24 ottobre 2018, grazie alla modifica dell'articolo 1, comma 1, del Dpr 100/1998, attuata dall'articolo 14, comma 1, del Dl 119/2018 (ora in conversione). Senza questa modifica, l'Iva di queste fatture sarebbe dovuta rientrare nella liquidazione Iva del mese di dicembre 2018.

FATTURE ENTRO IL 15 DICEMBRE

Entro il giorno 16 di ciascun mese, il soggetto Iva effettua la liquidazione dell'imposta esigibile nel mese precedente, come differenza tra l'Iva a debito delle fatture emesse e dei corrispettivi e l'Iva a credito, risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni e ai servizi acquistati, «sulla base dei documenti di acquisto di cui è in possesso». Dal 24 ottobre 2018, però, in questa liquidazione, può essere detratta anche l'Iva «relativa ai documenti di acquisto, ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione,

fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente» (articolo 1, comma 1, del Dpr 100/1998). Quindi, viene integrata, pro contribuente, la regola introdotta dalla circolare 1/E/2018 per cui il diritto alla detrazione dell'Iva relativa ai beni e servizi acquistati o importati è subordinato a un duplice requisito:

- l'Iva deve essere «esigibile», quindi, nei casi di esigibilità immediata, l'operazione deve essere effettuata (articolo 6 del Dpr 633/1972);
- deve essere rispettato il «presupposto formale del possesso di una valida fattura d'acquisto».

Questa regola è stata integrata in quanto, una volta che sono rispettati questi due requisiti, l'Iva delle fatture passive può essere detratta, non più nel mese in cui si avverano le due condizioni, ma in quello in cui l'Iva è diventata «esigibile», a patto che il documento della fattura arrivi entro il giorno precedente a quello di scadenza della liquidazione dell'Iva di quel mese. Quindi, ad esempio, la fattura emessa nel mese di novembre 2018, deve arrivare entro il 15 dicembre 2018, per consentire la detrazione della relativa Iva nella liquidazione di novembre 2018, da effettuare entro il 17 dicembre 2018.

TRIMESTRALI

Anche se la norma non lo dice, si ritiene che questa regola valga anche per i contribuenti che hanno optato per la liquidazione Iva trimestrale dell'articolo 7, comma 1, lettera b), del Dpr 542/1999, per i quali, quindi, l'Iva si dovrebbe detrarre nel trimestre di esigibilità della stessa (cioè di effettuazione dell'operazione, in caso di esigibilità immediata), anche se la fattura perviene entro il 15 del

secondo mese successivo al trimestre di riferimento.

DAL 2019

Questa regola si applicherà anche il prossimo anno, in quanto nonostante vi sia il trasferimento telematico (quindi, immediato) dei file Xml, non è esclusa la ricezione di una fattura nei giorni successivi rispetto alla data di emissione indicata nel documento o veror rispetto alla data di invio (ad esempio, perché senza indirizzo telematico del destinatario, dove la ricezione si ha solo con la presa visione del file in Fisconline o Entratel, da parte del destinatario). Quindi, per una «fattura elettronica di acquisto che riporta la data», ad esempio, del 30 gennaio 2019, ricevuta, tramite il Sistema di interscambio (Sdi), il 1° febbraio 2019, il diritto alla detrazione della relativa Iva potrà essere esercitato nella liquidazione di gennaio 2019 (risposta delle Entrate del 15 novembre 2018).

FATTURE A CAVALLO D'ANNO

Questa agevolazione, che consente di detrarre l'Iva nel mese di esigibilità anche per le fatture ricevute entro il 15 del mese successivo, però, non si applica ai «documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente». Quindi, non varrà, ad esempio, per le fatture del 2018 che si riceveranno nel 2019. Questa regola è in linea con l'articolo 19, comma 1, del Dpr 633/1972, secondo il quale il diritto alla detrazione può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto o alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo (ad esempio, con lo stesso pro rata di detraibilità).

© RIPRODUZIONE RISERVATA



La bussola

Le detrazioni dell'Iva

DATA DELL'ESIGIBILITÀ DELL'IVA, DATA DELLA FATTURA E DATA DI RICEZIONE DELLA FATTURA	MESE DELLA LIQUIDAZIONE, IN CUI L'IVA VIENE DETTRATTA
OPERAZIONE CON IVA ESIGIBILE A NOVEMBRE 2018	
- Data della fattura: novembre 2018 - Data di ricezione della fattura: novembre 2018	L'Iva viene detratta nella liquidazione di novembre 2018 (o del IV trimestre 2018, per i trimestrali)
- Data della fattura: novembre 2018 - Data di ricezione della fattura: dal 1° al 15 dicembre 2018	L'Iva viene detratta nella liquidazione di novembre 2018 (o del IV trimestre 2018, per i trimestrali)
- Data della fattura: novembre 2018 - Data di ricezione della fattura: dal 16 al 31 dicembre 2018	L'Iva viene detratta nella liquidazione di dicembre 2018 (o del IV trimestre 2018, per i trimestrali)
- Data della fattura: novembre 2018 - Data di ricezione della fattura: da gennaio a dicembre 2019	L'Iva viene detratta da gennaio a dicembre 2019 (dopo la ricezione), nella liquidazione del mese o trimestre di registrazione (2019)
- Data della fattura: dal 1° al 15 dicembre 2018 - Data di ricezione della fattura: dal 1° al 15 dicembre 2018	L'Iva viene detratta nella liquidazione di novembre 2018 (o del IV trimestre 2018, per i trimestrali)
- Data della fattura: dal 1° al 15 dicembre 2018 - Data di ricezione della fattura: dal 16 al 31 dicembre 2018	L'Iva viene detratta nella liquidazione di dicembre 2018 (o del IV trimestre 2018, per i trimestrali)
- Data della fattura: dal 1° al 15 dicembre 2018 - Data di ricezione della fattura: da gennaio a dicembre 2019	L'Iva viene detratta da gennaio a dicembre 2019 (dopo la ricezione), con Iva nella liquidazione del mese o trimestre di registrazione (2019)
OPERAZIONE CON IVA ESIGIBILE A MARZO 2019	
- Data della fattura: marzo 2019 - Data di ricezione della fattura: marzo 2019	L'Iva viene detratta nella liquidazione di marzo 2019 (o del I trimestre 2019, per i trimestrali)
- Data della fattura: marzo 2019 - Data di ricezione della fattura: dal 1° al 15 aprile 2019	L'Iva viene detratta nella liquidazione di marzo 2019 (o del I trimestre 2019, per i trimestrali)
- Data della fattura: marzo 2019 - Data di ricezione della fattura: dal 16 al 31 aprile 2019	L'Iva viene detratta nella liquidazione di aprile 2019 (o del I trimestre 2019, per i trimestrali)
- Data della fattura: marzo 2019 - Data di ricezione della fattura: dal 1° al 15 maggio 2019	L'Iva viene detratta nella liquidazione di maggio 2019 (o del I trimestre 2019, per i trimestrali)
- Data della fattura: marzo 2019 - Data di ricezione della fattura: dal 16 al 31 maggio 2019	L'Iva viene detratta nella liquidazione di maggio 2019 (o del II trimestre 2019, per i trimestrali)
- Data della fattura: marzo 2019 - Data di ricezione della fattura: da giugno a dicembre 2019	L'Iva viene detratta da giugno a dicembre 2019 (dopo la ricezione), nella liquidazione del mese o trimestre di registrazione (2019)
- Data della fattura: marzo 2019 - Data di ricezione della fattura: da gennaio a dicembre 2020	L'Iva viene detratta da gennaio a dicembre 2020 (dopo la ricezione), nella liquidazione del mese o trimestre di registrazione (2020)

Stampa solo in caso di verifica anche per il registro corrispettivi

IL QUESITO

I registri contabili devono essere sempre disponibili su carta?

PAGINA A CURA DI

**Alessandra Caputo
Gian Paolo Tosoni**

■ Tempi supplementari per la stampa dei registri: il termine di presentazione del modello Redditi al 31 ottobre fa slittare la stampa a fine gennaio. Le situazioni in cui la stampa è necessaria solo su richiesta dei verificatori.

Il differimento del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi dal 30 settembre al 31 ottobre comporta anche il differimento del termine per la stampa dei registri contabili, previsto ora per il 31 gennaio; tale obbligo, per effetto di quanto previsto dal Dl 148/2017 (collegato fiscale alla Finanziaria 2018), non riguarda i registri Iva delle fatture emesse e delle fatture ricevute la cui stampa può essere effettuata a seguito di specifica richiesta, in caso di verifica.

LA TENUTA DELLE CONTABILITÀ

L'obbligo di tenuta dei libri contabili è previsto dall'articolo 2214 del Codice civile, il quale dispone che l'imprenditore che esercita un'attività commerciale deve tenere il libro giornale, il libro degli inventari e le altre scritture contabili che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa.

Tutte le scritture devono essere tenute secondo le norme di un'ordinata contabilità, come previsto dall'articolo 2219 del Codice civile, ovvero senza spazi in bianco, senza interlinee e senza trasporti in margine. Non sono ammesse abrasioni e, qualora sia necessaria qualche cancellazione, questa deve essere eseguita lasciando le parole cancellate siano comunque leggibili. Devono inoltre essere rispettate le disposizioni all'articolo 22 del Dpr

600/1973 (numerazione progressiva eccetera).

I registri interessati da queste disposizioni sono i registri Iva, il libro giornale e degli inventari e il registro dei beni ammortizzabili, naturalmente nel caso in cui sussista l'obbligo di tenuta degli stessi.

La stampa dei registri è un adempimento successivo che consiste nella materializzazione su carta degli stessi; in questo modo le annotazioni in essi contenute assumono carattere di immutabilità e diventano opponibili all'amministrazione finanziaria e a terzi.

L'obbligo di procedere alla stampa su carta è previsto dall'articolo 7, comma 4-ter, del Dl 357/1994; tale norma fissa il termine entro il terzo mese dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Prima di questo termine, la tenuta dei registri si considera regolare quando, in sede di verifica, i dati risultano aggiornati su sistemi meccanografici e si procede alla stampa su richiesta dei verificatori.

Il comma 932 della legge 205/2017 ha spostato il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi al 31 ottobre per gli anni in cui sono in vigore le disposizioni di cui all'articolo 21 del Dl 78/2010, ovvero in materia di spesometro; pertanto, i registri dell'anno 2017 dei soggetti che hanno l'esercizio coincidente con l'anno solare dovranno essere stampati entro il 31 gennaio 2018.

SEMPLIFICAZIONE PER REGISTRI IVA

Il collegato fiscale alla legge di Bilancio dello scorso anno (Dl 148/2017) ha introdotto una semplificazione con riferimento alla stampa dei registri delle fatture emesse e delle fatture ricevute.

L'articolo 19-octies, con il comma 6, modificando il Dl 357/1994, dispone che la tenuta dei registri previsti dagli articoli 23 e 25 del Decreto Iva, rispettivamente registro delle fatture emesse e delle fatture ricevute, si

considera regolare anche in difetto di trascrizione su supporti cartacei a condizione che in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultino aggiornati su sistemi elettronici e vengano stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi verificatori ed in loro presenza.

Si tratta quindi di una deroga alla regola generale che prevede, appunto, la stampa entro il terzo mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi. L'obbligo di stampa su carta, esclusivamente con riferimento a questi registri, può essere evitato se sono rispettate due condizioni:

- ❶ in sede di accessi, ispezioni o verifica, i registri risultino aggiornati sui sistemi elettronici;
- ❷ si debba potere procedere alla loro stampa a seguito di richiesta avanzata dai verificatori ed in loro presenza.

Inoltre, un emendamento al Dl 119/2018 approvato dal Senato in prima lettura (ora il testo è all'esame della Camera) estende questa semplificazione con decorrenza «dalla data di entrata in vigore della legge di conversione» anche ai registri dei corrispettivi (articolo 24 del Dpr 633/1972). Dunque, anche con riferimento a questi registri l'obbligo di trascrizione su carta sussisterà solo in caso di specifica richiesta da parte dei verificatori in sede di controllo.

LA CONSERVAZIONE SOSTITUTIVA

L'obbligo di stampa su carta non interessa i soggetti che adottano la «conservazione sostitutiva», ossia che si avvalgono della registrazione dei documenti su supporti informatici secondo le regole contenute nel decreto ministeriale 17 giugno 2014. Il processo di conservazione dei documenti informatici ai fini fiscali richiede l'apposizione di un riferimento temporale opponibile a terzi. Anche in questo caso il termine coincide con il terzo mese successivo alla scadenza della dichiarazione dei redditi.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



**LA DIFFERENZA
CON L'AGGIORNAMENTO****La tenuta della contabilità**

- I termini per la stampa dei registri non vanno confusi con quelli per il loro aggiornamento: la contabilità va tenuta secondo le disposizioni del Codice civile e quelle del Dpr 600/1973
- Ad esempio, le annotazioni sul libro giornale vanno eseguite entro 60 giorni; il registro dei beni ammortizzabili va aggiornato entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi

L'eccezione per i registri Iva

- I registri delle fatture emesse e delle fatture ricevute possono essere tenuti in elettronico senza stampa su carta se rispettano due condizioni: che in sede di accesso, ispezione o verifica i registri elettronici siano aggiornati su sistemi elettronici e che vengano stampati a seguito di richiesta da parte dei verificatori

La novità

- Il Senato ha approvato un emendamento al DL 119/2018 (ora il testo è all'esame della Camera) che estende ai registri dei corrispettivi la possibilità di tenuta in formato elettronico e stamparli solo in caso di richiesta da parte dei verificatori

Fatture d'acquisto senza più numero progressivo

■ Il Dl 119/2018 elimina l'obbligo di numerazione delle fatture di acquisto. L'articolo 25 del Dpr 633/1972, nella sua versione ante modifiche, prevedeva due adempimenti: numerazione in ordine progressivo di fatture e bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'articolo 17; annotazione delle fatture ricevute in apposito registro prima della liquidazione periodica in cui si esercita il diritto alla detrazione e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura.

Il Dl 50/2017 aveva modificato il termine entro cui esercitare il diritto alla detrazione, anticipandolo al momento di presentazione della «dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo» (e non più con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto). Di conseguenza era stato modificato l'articolo 25 del decreto Iva adeguando il termine per l'annotazione delle fatture alle novità in materia di termini per l'esercizio della detrazione.

L'articolo 13 del Dl 119/2018 ha ora modificato l'articolo 25, eliminando l'obbligo di numerare le fatture e lasciando solo quello di annotarle in un apposito registro.

Come si desume dalla relazione tecnica, tale semplificazione deriva dal fatto che l'obbligo di numerare le fatture si ritiene assolto automaticamente trasmettendo le fatture elettroniche col Sistema di interscambio (Sdi). La semplificazione è apprezzabile anche perché la fattura elettronica è caratterizzata da staticità e immodificabilità: sarebbe impossibile inserire una apposita numerazione.

La relazione pone però qualche dubbio sulla decorrenza della norma: non essendoci alcuna specifica previsione, il termine va inteso coinciden-

te con l'entrata in vigore del decreto (24 ottobre 2018); ma la precisazione secondo cui la numerazione non è più necessaria per via della fatturazione elettronica lascerebbe presumere che la decorrenza coincida con l'entrata in vigore della fattura elettronica. Infatti, solo dal 1° gennaio 2019 le fatture viaggeranno nello Sdi, quindi sembrerebbe plausibile ipotizzare che solo da quel momento vengano meno l'obbligo di numerarle.

L'obbligo di numerazione viene meno anche con riferimento alle fatture di cui all'articolo 17, comma 2 del Dpr 633/1972, ovvero quelle relative alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti; la norma prevede che in questa ipotesi gli obblighi Iva siano adempiuti dai cessionari/committenti residenti mediante l'emissione di una autofattura se il fornitore è un soggetto extra Ue oppure mediante integrazione della fattura a norma degli articoli 46 e 47 del Dl 331/1993 nel caso in cui il fornitore è un soggetto residente in un Paese Ue.

Il legislatore ha previsto novità anche con riferimento ai termini per la detrazione dell'Iva e alle fatture emesse. L'articolo 14 del Dl 119/2018 prevede che il diritto alla detrazione possa essere esercitato con riferimento al mese dell'effettuazione dell'operazione se la fattura di acquisto viene ricevuta e registrata entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione; restano escluse da queste novità le operazioni di dicembre per le quali l'Iva si detrae nella liquidazione del mese o trimestre in cui la fattura è ricevuta.

Con riferimento alle fatture emesse, l'articolo 12 del Dl 119/2018, modificando l'articolo 23 del Dpr 633/1972, prevede la possibilità di annotare le fatture immediate entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, uniformando così i termini di registrazione delle fatture immediate con quelli delle fatture differite.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



L'incrocio tra le soglie decide l'invio degli Intrastat

IL QUESITO

Un'azienda effettua scambi intracomunitari di beni e servizi. È necessario l'invio degli Intrastat?

PAGINA A CURA DI

**Giuseppe Carucci
Barbara Zanardi**

Il prossimo 27 dicembre scade il termine per la presentazione dei modelli Intrastat da parte dei soggetti passivi Iva che li trasmettono con periodicità mensile. In linea generale, tale adempimento, da effettuarsi esclusivamente in via telematica, interessa, ai sensi dell'articolo 50, comma 6, del Dl 331/1993, i soggetti passivi Iva che effettuano operazioni intracomunitarie attive e/o passive.

Nello specifico, però, per conoscere se si rientra tra i soggetti obbligati all'invio si richiede uno slalom tra le diverse soglie previste dalla disciplina: quelle che regolano la periodicità di presentazione dei modelli, altre, differenziate tra beni e servizi, che individuano i contribuenti che devono presentare gli elenchi relativi agli acquisti e, infine, le soglie da cui dipende la compilazione della parte statistica e di quella fiscale delle cessioni intracomunitarie di beni. Ma andiamo con ordine.

PERIODICITÀ DI PRESENTAZIONE

I modelli sono presentati entro il giorno 25 del mese successivo al periodo di riferimento considerando, a tal fine, che la periodicità di presentazione dei modelli è:

- trimestrale, per coloro che hanno realizzato operazioni intracomunitarie, in ciascuno dei quattro trimestri precedenti a quello di riferimento e per ciascuna categoria di operazione, per un ammontare non superiore a 50mila euro;

- mensile, per coloro che non si trovano nelle condizioni al punto precedente.

Chi è tenuto alla presentazione trimestrale di un elenco può scegliere di adottare la periodicità mensile con il vincolo di mantenerla per un intero anno solare.

ACQUISTI DI BENI E DI SERVIZI

Gli elenchi riepilogativi relativi agli acquisti di beni (modello Intra 2-bis) e di servizi (modello Intra 2-quater) sono stati interessati dalle misure di semplificazione contenute nel provvedimento 194409 delle Entrate del 25 settembre 2017 che, oltre a mantenerli solo per adempiere a «finalità statistiche», ha soppresso l'obbligo della loro presentazione con cadenza trimestrale innalzando le soglie che determinano la sussistenza dell'obbligo della loro trasmissione.

Il modello Intra 2-bis, infatti, deve essere presentato soltanto dai contribuenti che in almeno uno dei quattro trimestri precedenti hanno realizzato acquisti intracomunitari di beni per un ammontare pari o superiore a 200mila euro.

Il modello Intra 2-quater, invece, deve essere presentato soltanto dai contribuenti che in almeno uno dei quattro trimestri precedenti hanno ricevuto prestazioni di servizi (diverse da quelle indicate agli articoli 7-quater e 7-quinquies del Dpr 633/1972) da soggetti Ue per un ammontare pari o superiore a 100mila euro. Resta ferma la possibilità, per i soggetti passivi che non superano le relative soglie, di trasmettere tali elenchi in via facoltativa.

Infine, l'obbligo, previsto dal citato provvedimento, di presentare gli elenchi degli acquisti intracomunitari di beni e dei servizi ricevuti «ai soli fini statistici» non vuol dire che vanno forniti i soli dati statistici, infatti, gli elenchi degli acquisti di beni devono contenere l'indicazione sia dei dati fiscali che di quelli statistici e gli elenchi dei servizi devono riportare tutti i dati della parte fiscale richiesti dal modello stesso.

CESSIONI DI BENI E SERVIZI RESI

Per gli elenchi riepilogativi relativi alle cessioni intracomunitarie di beni (modello Intra 1-bis) e delle prestazioni di servizi resi (modello Intra 1-quater), invece, non sono previste soglie sotto le quali non vi è l'obbligo di compilazione ed invio del modello ai fini fiscali, le soglie servono soltanto ad individuare la frequenza mensile o trimestrale con cui i modelli devono essere presentati.

Sono previste, invece, soglie differenziate relativamente alla compilazione della parte statistica e di quella fiscale delle cessioni intracomunitarie di beni.

In merito al contenuto del modello Intra 1-bis, relativo alle cessioni di beni, infatti, è da tenere presente che l'informazione statistica è facoltativa per i soli soggetti mensili che non hanno realizzato in nessuno dei quattro trimestri precedenti cessioni intracomunitarie di beni per un importo totale uguale o superiore a 100mila euro. In tutti gli altri casi, l'indicazione dei dati statistici è obbligatoria.

IL SUPERAMENTO DELLE SOGLIE

La verifica in ordine al superamento delle soglie deve effettuarsi in maniera distinta e indipendente per ogni categoria di operazioni.

In pratica, il superamento della soglia per una singola categoria (ad esempio per le cessioni di beni) non incide sulla periodicità relativa alle altre tre categorie di operazioni (e cioè per i servizi resi o per gli acquisti di beni e servizi).

Si pensi, ad esempio, al caso di un contribuente che nel corso di un trimestre un soggetto passivo ha realizzato acquisti intracomunitari di beni pari a 250mila euro (la soglia di riferimento è pari a 200mila euro) e, nel medesimo periodo, ha ricevuto servizi intracomunitari per 30mila euro (la soglia di riferimento è pari a 100mila euro), è tenuto a presentare mensilmente soltanto l'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari di beni, mentre non è tenuto a presentare il modello dei servizi intracomunitari ricevuti.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



**LE REGOLE
PER LA COMPILAZIONE****Le tempistiche**

I modelli Intastat sono presentati, entro il giorno 25 del mese successivo al periodo di riferimento, con cadenza;

- trimestrale, quando le operazioni realizzate, in ciascuno dei quattro trimestri precedenti non superano i 50mila euro;
- mensile, per obbligo, in caso di superamento di tale soglia o, per scelta, a prescindere dal superamento della stessa

Cessione di beni

La trasmissione del modello Intra 1-bis è sempre obbligatoria ai fini fiscali. L'elenco dovrà essere compilato anche nella parte statistica qualora l'importo delle cessioni intracomunitarie di beni realizzate in uno dei quattro trimestri precedenti sia uguale o superiore a 100mila euro. Negli altri casi l'indicazione dei dati statistici è facoltativa

Servizi resi

La trasmissione del modello Intra 1-quater è sempre obbligatoria ai fini fiscali. Pertanto, le uniche soglie che interessano i contribuenti che hanno reso servizi a soggetti Ue sono quelle che servono a individuare la frequenza mensile o trimestrale del modello

Le correzioni. Per violazioni commesse fino al 24 ottobre 2018 la chance della definizione sugli errori formali

Sanzione minima per chi sana entro il 27 marzo

■ Nel caso in cui la scadenza del 27 dicembre non venga rispettata è possibile usufruire del ravvedimento operoso. Si pensi al caso di un contribuente che omette di inviare un elenco in scadenza e più in particolare il modello relativo alle cessioni di beni (Intra 1-bis). La violazione può essere sanata con la presentazione del modello e il pagamento di 55,56 euro a titolo di sanzione entro il 27 marzo 2019. Vediamo perché.

LE SANZIONI

L'omessa presentazione degli elenchi Intrastat delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni (di cui all'articolo 50, comma 6, del Dl 331/1993), ovvero la loro incompleta, inesatta o irregolare compilazione sono punite con la sanzione di 500 euro a mille euro per ciascuno di essi, ridotta alla metà in caso di presentazione nel termine di trenta giorni dalla richiesta inviata dagli uffici abilitati a riceverla o incaricati del loro controllo. La sanzione non si applica se i dati mancanti o inesatti vengono integrati o corretti anche a seguito di richiesta dell'ufficio. La sanzione, quindi, si applica per ciascun elenco omesso ovvero irregolare, indipendentemente dal numero di irregolarità o inesattezze. Le violazioni formali commesse fino al 24 ottobre 2018 potrebbero usufruire della sanatoria introdotta durante l'esame al Senato del decreto fiscale.

Per quanto riguarda le violazioni sui dati statistici, si applicano le sanzioni, che esulano dal campo fiscale, alle sole imprese che pongono in essere scambi commerciali per un ammontare oltre 750 mila euro. La sanzione, che va da 516 a 5.164 euro, è applicabile una volta sola per elenco, indipendentemente dagli errori o omissioni contenuti.

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

È possibile regolarizzare l'omessa presentazione del modello pagando una sanzione ridotta a condizione che la violazione non sia stata già constatata. Lo "sconto" varia in funzione del momento in cui la violazione viene re-

golarizzata mediante invio del modello e versamento della sanzione. Più in particolare, è concessa una riduzione pari a un nono del minimo per le regolarizzazioni effettuate entro 90 giorni dalla scadenza originaria, pari ad un ottavo per quelle perfezionate entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, ad un settimo per quelle chiuse entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione e, infine, ad un sesto se la regolarizzazione avviene oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione. Non risulta invece applicabile la riduzione della sanzione in misura pari ad un decimo poiché l'omesso invio dell'elenco non si qualifica come dichiarazione o denuncia omessa (articolo 13 del Dlg 472/1997, comma 1, lettera c).

Per le violazioni di dati statistici non è ammesso il ravvedimento operoso in quanto aventi natura non tributaria. Tuttavia, il contribuente che corregge spontaneamente i dati degli elenchi inviati non può essere sanzionato.

LA REGOLARIZZAZIONE

Gli uffici hanno la facoltà di invitare il contribuente alla regolarizzazione con conseguente possibilità di ridurre a metà le sanzioni.

Nel caso dell'omesso invio dell'elenco, come nel nostro esempio, risulta più conveniente il ravvedimento rispetto alla regolarizzazione che ridurrebbe la sanzione da 500 a 250 euro mentre con il ravvedimento scenderebbe da un minimo di 55,56 a un massimo di 83,34 euro.

IL MODELLO F24

Per il versamento della sanzione nel modello F24 utilizzando il codice tributo generale 8911 (Sanzioni pecuniarie per altre violazioni tributarie relative anche all'Iva) e indicando l'anno della violazione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Acconti, fino al 14 dicembre sanzione dello 0,1% al giorno

IL QUESITO

Quali somme deve pagare chi omette o paga in ritardo gli acconti in scadenza il 30 novembre scorso, per imposte e contributi relativi al 2018?

PAGINA A CURA DI

**Salvina Morina
Tonino Morina**

■ I contribuenti che hanno “saltato” l'appuntamento del 30 novembre 2018, a partire dal 1° dicembre e fino al 14 dicembre 2018, possono avvalersi del ravvedimento “sprint”, che può essere effettuato entro i 14 giorni successivi alla scadenza del termine. Il perdono sprint può essere usato dai contribuenti che non versano il secondo o unico acconto delle imposte sui redditi e Irap per il 2018, in scadenza il 30 novembre. Con il ravvedimento “sprint”, la sanzione del 15% si riduce allo 0,1% per ogni giorno di ritardo. La misura del 15%, che si riduce normalmente all'1,5% in caso di ravvedimento “breve o mensile” entro 30 giorni, è ulteriormente ridotta ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo. Il quindicesimo dell'1,5% è infatti uguale allo 0,1% giornaliero. La misura varia dallo 0,1% per un giorno di ritardo, fino all'1,40% per 14 giorni di ritardo. In caso di mancato pagamento, a partire dal quindicesimo giorno di ritardo fino al trentesimo giorno si applica la misura fissa dell'1,5%, prevista per il ravvedimento “breve o mensile”. Nel calcolo delle somme da pagare, per imposte e sanzioni, occorre anche considerare gli in-

teressi dovuti nella misura dello 0,3% annuo, dal 1° dicembre fino al giorno di pagamento compreso. Si precisa che il ravvedimento è possibile solo per le imposte, ma non per i contributi.

SECONDA CHANCE

AL 31 DICEMBRE

I contribuenti che “saltano” l'appuntamento con il secondo o unico acconto delle imposte sui redditi Irap per il 2018, in scadenza il 30 novembre 2018, e che non si avvalgono del ravvedimento “sprint” entro il 14 dicembre 2018, a partire dal 15 dicembre e fino al 30 dicembre 2018, che slitta a lunedì 31 dicembre, possono avvalersi del ravvedimento breve, che può essere effettuato a partire dal quindicesimo giorno di ritardo fino al trentesimo giorno successivo alla scadenza del termine. Con il ravvedimento “breve”, si applica la sanzione nella misura fissa dell'1,5 per cento. Nel calcolo delle somme da pagare, per imposte e sanzioni, occorre anche considerare gli interessi dovuti nella misura dello 0,3% annuo, dal 1° dicembre fino al giorno di pagamento compreso.

VERSAMENTI INSUFFICIENTI

Più in generale, con il ravvedimento si possono regolarizzare sia gli omessi o insufficienti versamenti di imposte, sia altre irregolarità fiscali, beneficiando della riduzione delle sanzioni. Il ravvedimento è inibito solo dalla notifica di atti di liquidazione o di accertamento, comprese le comunicazioni da controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni, o delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche Iva.

Il versamento insufficiente o il ritardo di pochi giorni nel pagamento non preclude la pace con il Fisco. L'importante è evitare di aprire liti inutili. Gli uffici devono

tollerare i piccoli errori e i ritardi nei pagamenti, quando è evidente la volontà del contribuente di usare le definizioni agevolate, cioè gli strumenti deflattivi del contenzioso, ravvedimento, mediazione, accertamento per acquiescenza o con adesione, o conciliazione. Sono queste le regole dettate dall'agenzia delle Entrate, con la circolare 27/E del 2 agosto 2013, che intende salvare gli istituti deflattivi del contenzioso attivati dal contribuente, anche se sono eseguiti versamenti in ritardo di qualche giorno o versamenti insufficienti, magari con differenze di pochi euro. In questi casi, il perfezionamento della definizione sarà subordinato all'integrazione della somma dovuta da parte del contribuente. In tema di versamenti carenti, l'agenzia delle Entrate considera tollerabile il versamento insufficiente, a condizione che la differenza tra quanto dovuto e quanto pagato sia di entità lieve, tale da non configurare un atteggiamento incompatibile con la volontà di definizione amichevole, fermo restando che, a richiesta dell'ufficio, il contribuente dovrà procedere all'integrazione della differenza. Gli uffici hanno il compito di valutare le anomalie di minore entità, tenendo presente la regola non scritta, ma sempre valida, del “buon senso”.

Per le Entrate «in presenza di anomalie di minore entità (ad esempio, lieve carenza e tardività dei versamenti eseguiti...), nonché in presenza di valide giustificazioni offerte dal contribuente nei casi di più marcata gravità ..., l'ufficio può valutare il permanere o meno del concreto ed attuale interesse pubblico al perfezionamento dell'adesione e quindi alla produzione degli effetti giuridici dell'atto sottoscritto» (circolare 65/E/01, paragrafo 4.3).

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Il riepilogo

TIPO DI RAVVEDIMENTO	TERMINE	SANZIONE
Sprint	Entro 14 giorni successivi alla scadenza. In caso di pagamento delle sole imposte, entro i 14 giorni successivi alla scadenza, il ravvedimento sprint per sanzioni e interessi può essere fatto entro il termine di 30 giorni dalla scadenza originaria del versamento	0,1% per ogni giorno di ritardo
Breve	Imposte pagate a partire dal quindicesimo giorno fino a 30 giorni successivi alla scadenza	1,5 per cento fisso (un decimo del 15%)
Entro 90 giorni	Dal trentunesimo giorno fino al novantesimo giorno	1,67 per cento fisso (un nono del 15%)
Lungo o annuale	Per le imposte risultanti dalle dichiarazioni annuali, dal novantunesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, fino al termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è commessa la violazione; se non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore	3,75% fisso (un ottavo del 30%)

Tributi locali. La scadenza del saldo entro il 17 dicembre

Alla cassa per Imu e Tasi, poi chance-ravvedimento

■ Le scadenze del Fisco non finiscono mai. Il 16 dicembre 2018, che slitta a lunedì 17 dicembre, scade il termine per il saldo dell'anno 2018 per la Tasi e l'Imu. Chi non paga o paga in ritardo l'Imu, imposta municipale sugli immobili, o la Tasi, tassa sui servizi indivisibili, può avvalersi del ravvedimento.

Si può fruire del "perdono" anche se è stato pagato meno del dovuto. È infatti possibile sanare queste dimenticanze od omissioni con il ravvedimento previsto dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 18 dicembre 1997, ed esteso alla Iuc (Imposta unica comunale) dall'articolo 1, comma 695, della legge 147 del 27 dicembre 2013, legge di stabilità per il 2014. La cosiddetta Iuc è, in realtà, una semplice sigla che serve a indicare tre tributi diversi: Imu, Tasi e Tari.

LA TASI

La Tasi è l'imposta sui servizi indivisibili, quali quelli per l'illuminazione ed il verde pubblico e si applica sui fabbricati e sulle aree fabbricabili. Nel caso della Tasi, per i tardivi o insufficienti pagamenti, la decisione di non applicare sanzioni è rimessa ai vari Comuni. Il ravvedimento per omessi o tardivi versamenti riguarda solo i tributi, ma non i contributi o premi, anche se per i pagamenti si usa lo stesso modello F24.

LA RIDUZIONE DELLE SANZIONI

Con il ravvedimento, la sanzione è ridotta ad un nono del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene spontaneamente entro 90 giorni dalla data delle omissioni o dell'errore.

Inoltre, è previsto che per i versamenti effettuati con ritardo non superiore a 90 giorni la sanzione del 30% è ridotta al 15 per cento. In pratica, con il ravvedimento spontaneo, per i ritardi fino a 14 giorni si applica la sanzione giornaliera dello 0,1 per cento, per i ritardi da 15 a 30 giorni si applica la sanzione fissa dell'1,5%,

mentre per i ritardi da 31 a 90 giorni si applica la sanzione dell'1,67 per cento.

I contribuenti potranno anche fruire del "perdono" e a sanzione ad un ottavo del minimo, cioè al 3,75 per cento, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento dell'Imu, avviene entro il termine per presentare la dichiarazione delle variazioni relative all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione e cioè entro il 30 giugno 2019, che slitta a lunedì 1° luglio 2019, per le violazioni Imu del 2018 (circolare 1/DF, del 29 aprile 2013). In caso di ritardo di pochi giorni nei versamenti, il contribuente può perciò avvalersi del ravvedimento "sprint", da fare entro 14 giorni dalla scadenza.

In questo caso, la sanzione del 15% per ritardi da 15 a 90 giorni, si riduce allo 0,1% per ogni giorno di ritardo. La misura varia dallo 0,1% per un giorno di ritardo, fino all'1,40% per 14 giorni di ritardo.

Il ravvedimento "sprint", per sole sanzioni e interessi, può essere fatto anche entro 30 giorni nel caso di contribuente che paga le sole imposte entro i 14 giorni successivi alla scadenza originaria.

L'ESEMPIO

Ad esempio, se un versamento di 8mila euro viene eseguito con due giorni di ritardo ed il ravvedimento è effettuato entro trenta giorni dalla scadenza, la sanzione sarà pari allo 0,2 per cento, pari cioè a 16 euro (0,1% per i 2 giorni di ritardo). Sono anche dovuti gli interessi legali, fissati nella misura dello 0,3 per cento annuo, a partire dal primo gennaio 2018.

LA DICHIARAZIONE

Si ricorda infine che per l'Imu non è possibile fruire del ravvedimento dopo il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Le opzioni per le neocostituite passano da un modello specifico

IL QUESITO

Quali sono le modalità di comunicazione per i soggetti neocostituiti?

PAGINA A CURA DI
Lorenzo Pegorin

■ Le ditte individuali e le società di persone sorte nel 2018, col modello trasmesso quest'anno, non possono comunicare l'opzione per il calcolo dell'Irap col metodo delle società di capitali. Idem per le società di capitali nate nell'annualità in corso in almeno altre tre specifiche ipotesi: scelta, fin dal primo anno di inizio dell'attività (triennio 2018-2020), del regime di tassazione per trasparenza (articoli 115 e 16 del Tuir); imprese marittime in regime opzionale di determinazione forfetaria del reddito imponibile (*tonnage tax*); regime di tassazione di gruppo di imprese (consolidato fiscale, previsto dagli articoli da 117 a 142, del Tuir).

Queste società di capitali non sono in grado di applicare la regola generale che prevede la necessità di comunicare l'opzione per il tramite della dichiarazione per il periodo d'imposta «a decorrere dal quale si intende esercitarla». Tale regola è concretamente applicabile solo nell'ipotesi di soggetti già in vita fin dal periodo d'imposta precedente. Pertanto se, ad esempio, una società di capitali già esistente nel 2017 avesse inteso optare per il regime di tassazione per trasparenza dal 1° gennaio 2018 (triennio 2018-2020), doveva comunicare tale scelta col Modello redditi 2018

periodo d'imposta 2017. Viceversa, tale tipo di comunicazione non è applicabile per i neo costituiti.

IL MODELLO SPECIFICO

Per costoro è quindi necessario utilizzare uno specifico modello denominato «Comunicazioni per regimi di tonnage tax, consolidato, trasparenza e per l'opzione Irap», approvato con il provvedimento delle Entrate 161213/2015, da inoltrare in via telematica (direttamente o tramite intermediari abilitati) entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale (relativamente al 2018, si trattava del 31 ottobre 2018). Inoltre, i contribuenti costituiti dopo il 31 ottobre 2018 (ad esempio, il 25 novembre 2018), in costanza delle condizioni necessarie per l'utilizzo delle varie opzioni, possono scegliere i regimi sopra riepilogati inviando il modello in esame (provvedimento 161213/2015) entro il più lungo termine del 30 settembre 2019 (primo termine utile per presentare la dichiarazione Irap). In tali ipotesi, infatti, per i neo costituiti nessuna dichiarazione viene presentata nell'anno dal quale l'opzione decorre (2018), considerato che il primo modello utile, relativo al periodo frazionario 2018, sarà presentato entro il 30 settembre 2019. L'opzione rimane irrevocabile per tre periodi d'imposta. Al termine del triennio si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio, a meno che l'impresa non revochi l'opzione precedentemente comunicata. La revoca deve avvenire sempre in sede di dichiarazione, dove sarà possibile abrogare l'opzione in precedenza esercitata, tornando a

determinare il valore della produzione netta (Irap) o il reddito (tonnage tax, trasparenza e consolidato) secondo le regole generali. In pratica, dunque, con la dichiarazione 2018 (inviata entro il 31 ottobre 2018) era possibile revocare l'opzione esercitata con riferimento al triennio 2015-2017, barrando la casella «revoca» all'interno del rigo IS35 e/o quelle inserite con la medesima funzione all'interno del quadro OP. Anche la revoca è valida per almeno un triennio, al termine del quale si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio, salvo nuova opzione.

VINCOLO TRIENNALE

Ai fini Irap si ricorda che, come confermato dall'agenzia delle Entrate con la circolare 60/2008 (paragrafo 4), in virtù del vincolo triennale legato all'opzione esercitata, il contribuente è obbligato a mantenere, per lo stesso periodo di validità dell'opzione (tre anni), il regime di contabilità ordinaria. Secondo le Entrate, quindi, il contribuente in questione non potrà così passare in contabilità semplificata, pur avendone diritto, prima del compimento del triennio.

In pratica, un contribuente sorto nel 2016 con opzione Irap esercitata col modulo previsto dal Provvedimento n. 161213/2015 che volesse dal 1° gennaio 2019 transitare nel regime di contabilità semplificata, dovrà revocare l'opzione Irap con il modello 2019 redditi 2018 e successivamente comunicare con il Modello Iva 2020 anno d'imposta 2019, attraverso il quadro VO, la revoca del regime ordinario, in favore di quello semplificato.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



I punti-chiave

Le opzioni per i neocostituiti	Va esercitata con il modello «Comunicazioni per i regimi di tonnage tax, consolidato, trasparenza e per l'opzione Irap», approvato con il provvedimento dell'agenzia delle Entrate 161213/2015 da inoltrare in via telematica (direttamente o tramite intermediari abilitati) entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale (relativamente al 2018, si trattava del 31 ottobre 2018).
L'invio del modello per i neocostituiti	I contribuenti costituiti dopo il termine per l'invio della dichiarazione possono se ci sono le condizioni per l'utilizzo delle varie opzioni, optare per i regimi di tonnage tax, consolidato, trasparenza e per l'opzione Irap, inviando il modello (provvedimento 161213/2015) fino al 30 settembre 2019.
Durata	L'opzione è irrevocabile per tre periodi d'imposta. Al termine del triennio essa si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio, a meno che l'impresa non revochi l'opzione precedentemente comunicata. In sede di dichiarazione, è possibile abrogare l'opzione in precedenza esercitata, tornando a determinare il valore della produzione netta (Irap) od il reddito (tonnage tax, trasparenza e consolidato) secondo le regole generali.
La revoca	La revoca è valida per almeno un triennio, al termine del quale si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio, salvo nuova opzione per la determinazione del valore della produzione netta in base al bilancio. Ai fini Irap, come conferma la circolare dell'agenzia delle Entrate 60/2008 (paragrafo 4), in virtù del vincolo triennale legato all'opzione esercitata, il contribuente deve mantenere, per tre anni il regime di contabilità ordinaria.

Per chi non ha fatto in tempo. La remissione in bonis sana tonnage tax, consolidato, trasparenza e Irap

Possibile l'integrativa con sanzione di 250 euro

■ Il mancato esercizio dell'opzione va sanato con l'istituto della remissione in bonis. Per coloro che si sono dimenticati di esercitare l'opzione per i regimi di tonnage tax, consolidato, trasparenza e per l'Irap con il metodo delle società di capitali, il rimedio consiste nella presentazione della dichiarazione integrativa contenente l'opzione, con il contestuale pagamento della sanzione di 250 euro.

L'articolo 2, comma 1, del Dl 16/2012 prevede, infatti, una forma di ravvedimento particolare destinato a supplire a possibili dimenticanze riguardanti comunicazioni e adempimenti formali non eseguiti tempestivamente.

La remissione in bonis consente così al contribuente di "salvare" i benefici fiscali o i regimi opzionali già scelti, ma all'origine non correttamente formalizzati.

In buona sostanza l'istituto prevede la possibilità di conservare benefici di natura fiscale, nonché regimi di tipo opzionale subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione o di altro adempimento di carattere formale, anche in ipotesi di iniziale omissione di detti obblighi presentando, ancorché tardivamente, la relativa comunicazione e versando l'apposita sanzione.

L'istituto è fruibile solo se, preliminarmente, il contribuente possiede i requisiti sostanziali richiesti dalle rispettive norme di riferimento.

La sanatoria, in questione si concretizza, attraverso le seguenti operazioni:

1 comunicazione dell'opzione entro il termine di presentazione della «prima dichiarazione utile»;

2 versamento contestualmente all'invio del modello della somma "fissa" di 250 euro, mediante modello F24 (codice tributo 8114, come da risoluzione dell'agenzia delle Entrate 1° giugno 2018, n. 42).

In questo caso, per «prima dichiarazione utile» si intende la prima dichiarazione dei redditi il cui termine di presentazione scade dopo quello previsto per effettuare la comunica-

zione, a nulla rilevando, in questo caso, il periodo di tolleranza dei novanta giorni ex articolo 2, comma 7, del Dpr 322/98 (circolare agenzia delle Entrate 28 settembre 2012, n. 38).

L'istituto non permette tuttavia di compensare l'importo della sanzione con eventuali tributi o somme a credito del contribuente e risulta esperibile solo se la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza.

In altre parole, se il contribuente si fosse dimenticato nella dichiarazione di quest'anno (modello redditi 2018, periodo d'imposta 2017) di esercitare le opzioni sopra menzionate, può, fin da ora e fino al 30 settembre 2019 (scadenza per l'invio del periodo successivo), rimediare inviando una dichiarazione integrativa contenente la specifica opzione ed il pagamento della relativa sanzione di 250 euro.

Una volta decorso il termine della «prima dichiarazione utile», il contribuente non è più nelle condizioni di potersi avvalere della remissione in bonis e quindi non può più accedere al relativo regime agevolato.

In questi casi, qualora, per errore, costui avesse già tenuto il comportamento fiscale proprio di tale regime, non potendo più sanare l'accesso allo stesso con l'istituto della remissione in bonis, dovrà eseguire uno specifico ravvedimento operoso legato all'imposta. Si supponga il caso di una snc che nel 2016 si è dimenticata di fare l'opzione per il calcolo dell'Irap con il metodo delle società di capitali e che nel frattempo ha tenuto comunque un comportamento concludente come se l'opzione l'avesse già esercitata. Quest'ultima per sanare il tutto dovrà ripresentare le dichiarazioni Irap corrette riliquidando in ravvedimento operoso l'eventuale tributo a debito in precedenza non versato, come se mai avesse optato per il regime opzionale.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Consolidato, acquisto di quote di maggioranza efficaci dal 2019

IL QUESITO

Quali sono gli effetti della compravendita di partecipazioni di controllo?

PAGINA A CURA DI
Giacomo Albano

■ Operazioni di fine anno con impatti sui consolidati fiscali, sia per i regimi già in essere sia per le opzioni future. Nel pianificare la tempistica delle operazioni di compravendita delle partecipazioni di controllo, uno degli elementi da valutare attiene agli effetti di tali operazioni sul regime di tassazione di gruppo.

Se da un lato la cessione di una partecipazione di controllo è un evento che comporta l'interruzione immediata del consolidato fiscale in essere (quanto meno in relazione alla partecipata ceduta), l'acquisto di una partecipazione di maggioranza entro la data del 31 dicembre 2018 consente di includere la nuova partecipata nella tassazione di gruppo solo a partire dal 1° gennaio 2019 (soggetti solari).

Tra i requisiti che consentono l'opzione per la tassazione di gruppo va infatti ricordato il requisito del controllo che deve sussistere sin dall'inizio di ogni esercizio relativamente al quale la società o ente controllante si avvale dell'esercizio dell'opzione (articolo 120, comma 2, del Tuir). Inoltre, tale requisito deve sussistere al termine dell'esercizio.

In caso di perdita del requisito di controllo prima del termine dell'esercizio – ad esempio a seguito di cessione di una consolidata al di fuori del perimetro – si verifica l'interruzione dal regime per la società fuoriuscita dal gruppo sin dall'inizio

dell'esercizio in cui si verifica l'evento interruttivo; in tal caso sono richiesti specifici adempimenti in capo alla società consolidante, che è tenuta a comunicare alle Entrate, entro 30 giorni dal verificarsi dell'evento, la perdita di efficacia dell'opzione, nonché l'importo delle perdite fiscali residue attribuite a ciascun soggetto del gruppo. La comunicazione avviene con la presentazione telematica del modello «Comunicazioni per i regimi di tonnage tax, consolidato, trasparenza e per l'opzione Irap».

Entro lo stesso termine la consolidante è altresì tenuta ad integrare i propri versamenti Ires a titolo di acconto, qualora il versamento effettuato sia complessivamente inferiore a quello dovuto relativamente alle società per le quali continua la validità dell'opzione (in sostanza l'obbligo scatta nel caso in cui la società fuoriuscita dal gruppo abbia apportato nel precedente esercizio un imponibile negativo).

Infine, la consolidante è tenuta a comunicare nel modello Cnm relativo all'anno in cui avviene la cessione, l'interruzione anticipata della tassazione di gruppo rispetto alla naturale scadenza triennale dell'opzione. Infatti, nel quadro NI del modello Cnm la consolidante deve indicare i dati del soggetto fuoriuscito nonché gli elementi che vengono attribuiti dal gruppo alla società controllata che fuoriesce dal consolidato, vale a dire:

- dati sui versamenti (sezione I);
- cessioni eccedenze Ires (sezione II);
- attribuzione delle perdite (sezione III).

Se la cessione della consolidata determina la perdita di efficacia dell'opzione dall'esercizio in cui si verifica la cessione, l'acquisto di una partecipazione di controllo non consente di includere la società acquisita nella tas-

sazione di gruppo sin dall'esercizio in cui avviene l'acquisizione, ma soltanto a partire dall'esercizio successivo. Si verifica quindi un "salto" di un anno dall'esercizio in cui si verifica la fuoriuscita dal consolidato originario all'esercizio in cui si rende possibile l'ingresso nel nuovo consolidato.

Ad esempio, se la controllante Alfa cede la partecipazione nella società consolidata Beta a una nuova controllante Gamma nel mese di dicembre 2018, l'opzione per il consolidato fiscale tra Alfa e Beta verrà meno sin dal 2018, mentre Beta e Gamma potranno optare per la tassazione di gruppo solo a partire dal 2019.

Tale circostanza può essere particolarmente penalizzante qualora nell'esercizio 2018 Beta conseguiva delle perdite fiscali, in quanto tali perdite non potranno essere utilizzate né nell'ambito del vecchio consolidato in essere con Alfa né nell'ambito del nuovo consolidato con Gamma, ma potranno essere utilizzate esclusivamente da Beta in abbattimento dei propri redditi individuali.

Considerazioni analoghe valgono in presenza di operazioni straordinarie che comportano l'interruzione del consolidato fiscale, in base all'articolo 124, comma 5, del Tuir. La norma prevede l'interruzione della tassazione di gruppo in caso di fusione di una società controllata in società esterna al perimetro di consolidamento fiscale e in caso di incorporazione della controllante da parte di società esterna al perimetro. La previsione è poi integrata dagli articoli 11 e 13 del Dm del 1° marzo 2018 che disciplinano le ulteriori fattispecie che comportano l'interruzione del consolidato fiscale e quelle che, viceversa, ne consentono la prosecuzione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



L'IDENTIKIT IN CINQUE PUNTI

Il requisito

● Tra i requisiti che consentono l'opzione per la tassazione di gruppo va ricordato il requisito del controllo che deve sussistere sin dall'inizio di ogni esercizio relativamente al quale la società o ente controllante si avvale dell'esercizio dell'opzione (articolo 120, comma 2, del Testo unico delle imposte sui redditi)

● Inoltre, tale requisito deve sussistere al termine dell'esercizio

L'interruzione

● In caso di perdita del requisito di controllo prima del termine dell'esercizio - ad esempio, a seguito di cessione di una consolidata al di fuori del perimetro - si verifica la perdita di efficacia dell'opzione

● La conseguenza, quindi, è l'interruzione dal regime per la società fuoriuscita dal gruppo

sin dall'inizio dell'esercizio in cui si verifica l'evento interruttivo

Lo sfasamento

● L'acquisto di una partecipazione di controllo consente di includere la società acquisita nella tassazione di gruppo soltanto a partire dall'esercizio successivo

● Si verifica quindi un "salto" di un anno dall'esercizio in cui si verifica la fuoriuscita dal consolidato originario all'esercizio in cui si rende possibile l'ingresso nel nuovo consolidato

Le operazioni straordinarie

● Anche alcune operazioni straordinarie possono comportare l'interruzione del consolidato fiscale

● L'articolo 124, comma 5, del Tuir prevede l'interruzione della tassazione di gruppo in caso di fusione di una società controlla-

ta in società esterna al perimetro e in caso di incorporazione della controllante da parte di società esterna

● Il decreto ministeriale del 1° marzo 2018 disciplina ulteriori fattispecie

L'alternativa Ue

● In alternativa, le società "sorelle" residenti possono accedere all'istituto del consolidato fiscale «orizzontale», se controllate - direttamente o indirettamente - da una controllante comune residente nell'Unione europea o nello Spazio economico europeo

● Per accedere al consolidato orizzontale, la controllante europea deve designare una società residente in Italia affinché eserciti l'opzione per la tassazione di gruppo con le società residenti controllate

L'alternativa. Quando hanno in comune una controllante che risiede nella Ue o nel See

Il modello Ue richiede la designazione

■ In alternativa al consolidato fiscale nazionale, le società "sorelle" residenti in Italia con controllante comune residente nella Ue o nel See (Spazio economico europeo) possono accedere all'istituto del consolidato fiscale "orizzontale", introdotto dall'articolo 6 del decreto internazionalizzazione (Dlgs 147/2015).

La disciplina, applicabile dal periodo d'imposta 2015, consente l'esercizio dell'opzione per il consolidato fiscale nazionale tra società sorelle residenti in Italia, se controllate - direttamente o indirettamente - da una controllante comune residente nell'Unione europea o nello Spazio economico europeo. Nel perimetro di consolidamento possono rientrare, in qualità di controllate, anche le stabili organizzazioni in Italia di società non residenti.

Per accedere al consolidato orizzontale, la controllante europea deve designare una società residente in Italia affinché eserciti l'opzione per la tassazione di gruppo con le società residenti controllate. La controllata designata agisce a tutti gli effetti in qualità di consolidante e acquisisce (in solido con la controllante) tutti i diritti, obblighi ed oneri previsti dalle norme sul consolidato per le società controllanti. Questa sarà pertanto tenuta a presentare il modello Cnm, calcolare il reddito complessivo, liquidare l'imposta ed effettuare i versamenti. Le responsabilità previste dall'articolo 127 del Tuir per le società controllanti, che ricadono in capo alla controllata designata, sono assunte in via sussidiaria anche dalla controllante non residente.

Con l'esercizio dell'opzione per il consolidato orizzontale le società (o stabili organizzazioni) italiane sog-

gette al comune controllo di una società Ue possono quindi accedere a tutti i benefici della tassazione di gruppo, quali la compensazione di redditi e perdite, l'utilizzo delle eccedenze di Rol per compensare le eccedenze di interessi indeducibili, eccetera. A differenza del consolidato "verticale", le perdite fiscali residue, in caso di interruzione o mancato rinnovo del consolidato stesso, sono attribuite esclusivamente alle controllate che le hanno prodotte.

A fronte di questi benefici sono richiesti alcuni adempimenti, stabilibili nel Provvedimento delle Entrate del 6 novembre 2015:

- ❶ identificazione in Italia della controllante Ue con attribuzione del codice fiscale alla società ed al suo legale rappresentante;
- ❷ designazione di una consolidante italiana;
- ❸ esercizio dell'opzione per il consolidato fiscale;
- ❹ redazione (o integrazione) del regolamento di consolidato fiscale e, in quest'ultimo, si dovrà porre particolare attenzione alla disciplina delle responsabilità per le violazioni fiscali e alle modalità di indennizzo della consolidante designata nel caso in cui la stessa sia chiamata a rispondere per le responsabilità assunte.

Per quanto concerne l'opzione, analogamente a quella per il consolidato "verticale", anche quella per il consolidato "orizzontale" si esercita direttamente nel modello Redditi (e quindi entro i termini per la presentazione del modello). Entro la fine dell'esercizio è tuttavia necessario che sussista il requisito del controllo, diretto o indiretto, tra le "sorelle" italiane e la controllata Ue.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



La prenotazione garantisce il superammortamento

IL QUESITO

Cosa è necessario per accedere al superammortamento?

PAGINA A CURA DI

Luca Gaiani

■ Superammortamento, entro fine anno ordini e acconti del 20% per avvalersi dell'ultima finestra del bonus. La prenotazione nel 2018 consente di ottenere la deduzione maggiorata del 30% su consegne di beni del primo semestre del prossimo anno. Corsa contro il tempo anche per bloccare l'iperammortamento nell'attuale versione. Gli investimenti del 2019, se ordinati con acconto del 20% entro il prossimo 31 dicembre, non saranno soggetti al depotenziamento previsto dal disegno di legge di bilancio.

SUPERAMMORTAMENTO VERSO LA FINE

Le imprese e i professionisti che intendono sfruttare il superammortamento hanno ancora poche settimane per definire gli investimenti. La legge di bilancio 2019 non concede alcuna ulteriore proroga per il bonus del 30%, che andrà a scadere con la fine del corrente anno 2018.

È però possibile usufruire della coda temporale prevista fino al 30 giugno 2019 concludendo il contratto con il fornitore entro fine anno e versando un acconto almeno pari al 20% del costo complessivo. In questo modo, l'investimento, purché effettuato entro fine giugno del prossimo anno, potrà ancora godere della maggiorazione del 30% del costo valido per il calcolo delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing deducibili. Non occorre che entro il 30 giugno 2019 il bene entri in funzione, ma solo che a quella data il costo sia sostenuto in base all'articolo 109 del Tuir (bene consegnato o spedito, oppure appalto ultimato).

L'attuale superammortamento, lo ricordiamo, esclude dal suo ambito (oltre a immobili e beni con coefficiente di ammortamento inferiore al 6,5%) anche le autovetture di qualunque utilizzo (ma non invece gli autocarri che restano agevolati).

CUMULO CON LA MINI-IREs

I beni acquistati nel 2019, anche se agevolati con il superammortamento in quanto ordinati quest'anno, potranno essere considerati tra gli investimenti rilevanti per il calcolo (invero assai complicato) dell'imponibile assoggettato alla mini-Ires del 15% che sarà introdotta dalla legge di bilancio, con un potenziale duplice beneficio.

Il 31 dicembre 2018 è inoltre la data limite per contrattualizzare gli investimenti iperammortizzabili al fine di poter applicare le attuali regole, senza entrare nel regime depotenziato che sarà previsto dalla legge di bilancio. In presenza di ordini e acconto entro fine 2018, gli investimenti dell'intero anno 2019 saranno infatti dotati della maggiorazione del 150% per la deduzione fiscale, senza alcun limite di importo. Il disegno di legge di bilancio prevede, per il 2019 (con coda al 2020), deduzioni progressivamente ridotte per importi che superano complessivamente 2,5 milioni, con l'integrale azzeramento del bonus oltre 20 milioni. L'anticipo di ordini e acconti al 2018 fa invece sì che gli investimenti del 2019 non tocchino questi scaglioni, che dunque restano liberi per essere destinati ad ulteriori acquisti agevolati. Anche gli investimenti iper del 2019, pur se ordinati nel 2018 e dunque soggetti alla agevolazione intera della legge attuale, si computano per calcolare l'eventuale imponibile a Ires del 15 per cento.

ORDINI CONVERTIBILI IN LEASING

Per sfruttare le code temporali al 2019

di iperammortamento e superammortamento (fino al 30 giugno) occorre, come detto, che entro lunedì 31 dicembre, venga accettato l'ordine dal fornitore o, in generale, venga stipulato un accordo contrattuale vincolante che ha ad oggetto l'investimento, pagando un acconto del 20 per cento. Se, successivamente all'ordine, ed anche nel 2019, si decide di avvalersi di una locazione finanziaria, la modifica non comporta la perdita della "prenotazione": l'acconto pagato al fornitore verrà girato alla società di leasing quale canone anticipato e l'investimento resterà soggetto alle regole vigenti (risoluzione 132/E/2017).

Nessuna decadenza, inoltre, qualora il costo a consuntivo superi, per qualunque motivo, quello che risultava nel contratto e su cui si era quantificato l'acconto. L'importo originale resta comunque agevolabile secondo le regole del 2018, mentre non lo sarà l'eccedenza (risposta delle Entrate al videoforum del Sole 24 Ore del 24 maggio scorso). Nel caso di beni iperammortizzabili, peraltro, l'eventuale integrazione del costo non coperta dall'acconto sull'ordine del 2018, entrerà nella agevolazione depotenziata che sarà introdotta dalla legge di bilancio. Ad esempio, in presenza di un ordine a fine 2018 di 1.000 (acconto di 200) e un costo finale nel 2019 di 1.300, l'importo di 1.000 rientrerà nella attuale norma, mentre i restanti 300 saranno agevolabili con la nuova maggiorazione decrescente per scaglioni di importo.

La rilevanza dell'investimento per la vigente agevolazione dipende, oltre che da ordini e acconti entro il 31 dicembre 2018, dalla effettuazione entro fine 2019. Se tali date sono rispettate, il bene può essere interconnesso nel 2020 o successivamente senza che ciò modifichi il regime dell'agevolazione attuale.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



**LE VALUTAZIONI
SOTTO LALENTE**

La coda temporale

Per usufruire della coda temporale del superammortamento, imprese e professionisti devono concludere i contratti entro il 31 dicembre 2018, versando al fornitore un acconto almeno pari al 20% del prezzo. In questo modo, se il bene viene consegnato entro il 30 giugno 2019, si potrà ancora ottenere la deduzione maggiorata del 30% del costo rilevante per ammortamenti e leasing, che non viene riproposta dalla legge di bilancio 2019.

Iperammortamento a due vie

In vista del depotenziamento dell'iperammortamento che sarà stabilito dalla legge di bilancio, le imprese hanno interesse a concludere gli ordini per gli investimenti del 2019 entro il 31 dicembre 2018 con il

versamento dell'acconto 20%. Gli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2019 potranno così usufruire della maggiorazione del 150% senza limite di importo. Inoltre, il plafond di agevolazione previsto dalla manovra resterà integro e potrà essere sfruttato per ulteriori acquisti.

Capital gain qualificati

Fino al 31 dicembre 2018, le plusvalenze da partecipazioni «qualificate» entrano nella dichiarazione delle persone fisiche con una quota pari al 58,14%. Per gli atti stipulati dal prossimo anno, scatta invece la tassazione con imposta sostitutiva del 26% come già previsto per le «non qualificate». Nei calcoli di convenienza va considerata la futura possibilità di compensare plus e minus sia qualificate che non.

Capital gain. L'operazione effettuata entro il 31 dicembre sconta ancora l'Irpef progressiva, poi scatta l'imposta sostitutiva

Cessione di quote qualificate, spartiacque per il 26%

■ Fine anno con cambio di regime per i capital gain delle persone fisiche.

Per gli atti stipulati dal 1° gennaio 2019, cessa, per le quote qualificate, l'attuale tassazione con Irpef progressiva e si entra nel regime dell'imposta sostitutiva del 26% già in vigore per le non qualificate. La scelta tra anticipare o posticipare le cessioni va effettuata, oltre che sulla base del confronto tra le aliquote, considerando la presenza di eventuali minusvalenze compensabili e la chance di affrancamento all'8% che verrà riproposta dalla legge di Bilancio per le partecipazioni possedute al 1° gennaio 2019.

La legge 205/2017 ha eliminato il regime di tassazione dei dividendi e dei capital gain su partecipazioni «qualificate» basato sul concorso parziale dei redditi alla formazione dell'imponibile Irpef. A seguito della modifica normativa, anche per i redditi conseguiti da azioni o quote qualificate si applica l'imposta sostitutiva del 26%. Mentre per i dividendi è previsto un lungo regime transitorio (con applicazione delle vecchie regole per gli utili formati fino al 2017 e distribuiti entro il 2022), per le plus e minusvalenze l'equiparazione alle non qualificate scatterà dal 1° gennaio 2019 senza eccezioni o deroghe.

Sono «qualificate» (articolo 67, lettera c, del Tuir) le azioni o quote di società che attribuiscono diritti di voto nell'assemblea ordinaria superiori al 20% o che, comunque, rappresentano una percentuale di capitale superiore al 25% (criterio, quest'ultimo, valido per quote senza diritto di voto o detenute in società di persone).

Fino al prossimo 31 dicembre 2018, le plusvalenze qualificate concorrono a formare l'imponibile Irpef nella misura del 58,14% (Dm 26 maggio 2017) mentre dal 1° gennaio 2019 esse scontreranno, come detto, l'imposta sostitutiva del 26% già prevista per i capital gain su partecipazioni inferiori alle soglie sopra richiamate.

Ciò che rileva per il cambio di regi-

me è la data dell'atto di cessione con cui si trasferisce la proprietà delle quote, a prescindere dal momento di incasso del corrispettivo che invece conta per stabilire quando le imposte devono essere versate. Pertanto, una cessione qualificata stipulata entro il 2018 con prezzo pagato nell'anno successivo scontrerà comunque l'attuale regime anche se la plusvalenza (in misura del 58,14%) concorrerà al reddito nel 2019 (Redditi Pf 2020) secondo il principio di cassa.

L'attuale carico fiscale effettivo si ottiene applicando al 58,14% l'aliquota Irpef del contribuente, maggiorata di addizionali locali. Ad esempio, per una plusvalenza che ricade nello scaglione del 38% con addizionali del 2%, il carico fiscale è del 23,26% (40% del 58,14%), mentre per chi si colloca sull'ultimo scaglione (43%), la tassazione supera il 26%. In generale, chi sconta aliquote Irpef ridotte ha dunque interesse a stipulare la vendita entro fine anno.

Altre variabili da considerare nella scelta se anticipare o rinviare la cessione riguardano l'esistenza di minusvalenze compensabili. Dal 2019, infatti, venendo meno i precedenti regimi distinti, le plusvalenze da qualificate saranno compensabili con le minusvalenze da non qualificate e viceversa. Inoltre, sempre dal 2019, anche le partecipazioni qualificate saranno ammesse al regime opzionale del risparmio amministrato o del risparmio gestito presso intermediari finanziari.

Non va infine trascurata la possibilità, se la cessione si rinvia al 2019, di utilizzare la rideterminazione del valore fiscale delle partecipazioni mediante imposta sostitutiva dell'8%, regime che viene riaperto dal disegno di legge di bilancio. I calcoli di convenienza della nuova rivalutazione 2019 saranno identici per partecipazioni qualificate e non qualificate: confronto tra l'8% del prezzo e il 26% della plusvalenza.



Per i beni all'estero «dimenticati» quadro RW da regolarizzare

IL QUESITO

Ho ommesso il quadro RW. Come posso regolarizzare la mia posizione?

PAGINA A CURA DI

**Carlotta Benigni
Antonio Tomassini**

■ Il termine per l'invio del modello Redditi 2018 è scaduto il 31 ottobre. Tuttavia, anche per i soggetti che detengono attivi all'estero, v'è la possibilità di rimediare agli errori entro il 29 gennaio 2019, evitando le pesanti sanzioni proporzionali applicabili per la mancata compilazione del quadro RW (dal 3 al 15% o dal 6 al 30% a seconda che gli attivi siano detenuti in un Paese collaborativo o non) e sanando anche eventuali inadempimenti per Ivie, Ivafe e i connessi quadri reddituali (quali RI, RM, RT, RF). Il quadro RW va compilato da persone fisiche, enti non commerciali e società semplici ed equiparate, residenti in Italia, i quali devono indicare la sostanziale totalità delle attività estere di natura finanziaria e/o patrimoniale detenute all'estero nel periodo d'imposta. I contribuenti possono ancora regolarizzare la dichiarazione ripresentando il quadro RW debitamente compilato sino al 29 gennaio 2019 (90 giorni dopo la presentazione della dichiarazione) pagando la sanzione fissa di 258 euro, che può anche formare oggetto di ravvedimento.

Gli scenari per il ravvedimento sprint delle violazioni in materia di monitoraggio fiscale (senza maggiori imposte da regolarizzare) potrebbero essere i seguenti:

■ dichiarazione integrativa di quella presentata nei termini con imposte corrette ma senza quadro RW. La san-

zione da considerare sembra essere quella dell'articolo 5, comma 2, del Dl 167/1990 pari a 258 euro da ridurre a 1/9 (e quindi a 28,67 euro) secondo quanto previsto dall'articolo 13, comma 1, lettera a-bis), Dlgs 472/1997; prudenzialmente, tuttavia, soprattutto sulla base del comunicato stampa dell'Agenzia del 18 dicembre 2015 (anche se ciò crea una discriminazione con l'ipotesi di dichiarazione tardiva), potrebbe ravvedersi anche la sanzione per le irregolarità (formali) dichiarative pagando 1/9 (27,78 euro) del suo minimo edittale di 250 euro in applicazione degli articoli 8 del Dlgs 471/1997 e 13, comma 1, lettera a-bis) del Dlgs 472/1997;

■ dichiarazione tardiva, ossia presentata per la prima volta entro novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione. In tal caso sembrerebbe applicabile:

① la sanzione fissa di 250 euro di cui all'articolo 1, comma 1, Dlgs 471/1997 prevista per l'omissione della dichiarazione in assenza di debito di imposta da ravvedersi nella misura di 1/10 (25 euro) in base all'articolo 13, lettera c), del Dlgs 472/1997;

② la sanzione fissa di 258 euro da ravvedersi nella misura di 1/9 (28,67 euro) in base all'articolo 13, lettera a-bis), Dlgs 472/1997;

■ dichiarazione presentata nei termini con imposte corrette ma con quadro RW inesatto. Il contribuente potrebbe avere la necessità di "integrare" le informazioni sugli investimenti da indicare nel quadro RW originariamente presentato; ebbene, posto che la dichiarazione integrativa entro 90 giorni "sostituisce" quella originaria e non si è in presenza di un quadro RW "omesso", non si dovrebbe applicare alcuna sanzione RW.

Quasi sempre vi è la necessità di

ravvedere anche le violazioni riguardanti le imposte (sostitutive, Irpef, Ivie e Ivafe) connesse con gli investimenti esteri. Non va dimenticato, inoltre, che Ivie (imposta sul valore degli immobili esteri) e Ivafe (imposta sul valore delle attività finanziarie estere) e quadro RW rilevano pure per le frazioni d'anno. Quindi anche in ipotesi di alienazione totale del patrimonio estero, ad esempio, all'inizio del 2017, il quadro RW va compilato e le imposte patrimoniali Ivie e Ivafe vanno corrisposte. Per il ravvedimento di Ivie e Ivafe (le cui aliquote sono pari rispettivamente allo 0,76% del valore degli immobili e al 2 per mille del valore dei prodotti finanziari) entro il 29 gennaio 2019, oltre al versamento delle imposte e degli interessi, va corrisposta la sanzione pari al 3,75% dell'importo ommesso (ovvero 1/8 della sanzione del 30%, articolo 13, comma 1, lett. c b, del Dlgs 472/97).

Se per la regolarizzazione della presentazione del quadro RW si va invece oltre 90 giorni (e, quindi, post 29 gennaio 2019), ma comunque si resta entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione (31 ottobre 2019), si applica la sanzione ridotta dello 0,38% (1/8 del 3%) ovvero dello 0,75% (1/8 del 6%). Se risultano maggiori imposte dirette o Ivafe/Ivie sempre oltre la soglia dei 90 giorni si applica la sanzione per dichiarazione infedele di cui all'articolo 1, comma 2, del Dlgs 471/1997, pari al 90% della maggiore imposta, incrementata di un terzo trattandosi di redditi prodotti all'estero.

La sanzione base del 90% è raddoppiata per investimenti e attività di natura finanziaria in Stati non collaborativi. Anche tali sanzioni potranno essere oggetto di ravvedimento.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



LE INTEGRAZIONI AL MODELLO

1. IL DEPOSITO TITOLI OLTRECONFINE

- Mario Rossi, dopo che il commercialista ha provveduto a inviare la dichiarazione Redditi Pf 2018 (anno 2017), senza quadro RW si accorge di non aver comunicato di aver aperto un deposito titoli in Svizzera nel corso dell'anno con dei fondi di investimento azionari
- In data 20 dicembre 2018, dunque, il commercialista presenta una dichiarazione integrativa per includere il quadro RW
- Non vi sono redditi di capitale o redditi diversi da dichiarare

2. IL CALCOLO DELL'IVAFE

- Dovrà essere compilato il quadro RW, liquidando anche l'Ivafe dovuta
- Il valore al 31 dicembre del deposito è pari a 100mila euro ed è stato aperto il 3 giugno 2017

1	2	3	4	5	6	7	8
Codice titolo possesso	Vedere istruzioni	Codice individuaz. bene	Codice Stato estero	Quota di possesso	Criterio determin. valore	Valore iniziale	Valore finale
1		14	071	100	1	0,00	100.000,00
9		10		11		12	
Valore massimo c/c paesi non collaborativi		Giorni (IVAFE)		IVAFE		Mesi (IVIE)	
,00		153		84,00		,00	
14		15		16		17	
Credito d'imposta		IVAFE dovuta		Detrazioni		IVIE dovuta	
,00		84,00		,00		,00	
18		19		20			
Vedere istruzioni		Quota partecipazione		Solo monitoraggio			
<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>			

Si dovrà procedere a versare, oltre l'Ivafe dovuta, anche le sanzioni fisse per dichiarazione tardiva e le sanzioni per omesso versamento Ivafe e dovranno essere versate:

- 28,67 euro per la regolarizzazione dell'omessa presentazione del quadro RW
- 27,78 euro per sanare le irregolarità formali dichiarative
- 84 euro + 84 euro (168 euro) a titolo di saldo 2017 e acconto 2018 dell'Ivafe, oltre agli interessi
- 6 euro a titolo di sanzioni (pari al 30% ridotto a 1/8)

Dalle società ai trust. L'applicazione della norma anticiclaggio

Il titolare effettivo va individuato

■ Sono soggetti agli obblighi di monitoraggio fiscale e quindi alla presentazione del quadro RW non solo i possessori formali e i soggetti che ne hanno la disponibilità, ma anche coloro che possono essere considerati i «titolari effettivi» degli attivi esteri.

Per la nozione di titolare effettivo, che si distanzia dal concetto di beneficiario effettivo valido ai fini delle imposte sul reddito, la normativa sul monitoraggio fa rinvio a quella anticiclaggio (articolo 1, comma 2, lettera pp, e articolo 20 del Dlgs 231/2007). L'introduzione di tale nozione ha ampliato a dismisura il novero dei soggetti e degli asset da indicare in RW, "frustrando" la ratio del quadro stesso, nato per monitorare solamente i beni capaci di produrre materia imponibile. Particolarmente rilevante l'individuazione del titolare effettivo per società e trust.

Nel caso delle società di capitali è titolare effettivo chi:

- detiene direttamente una partecipazione superiore al 25% del capitale;
- o anche chi superi questa soglia indirettamente, ovvero per il tramite di società controllate, società fiduciarie o interposte persone.

Laddove l'assetto proprietario non consenta di individuare in maniera univoca la persona fisica cui attribuire la proprietà diretta o indiretta dell'ente, il titolare effettivo coincide con la persona fisica cui, in ultima istanza, è attribuibile:

- il controllo della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria;

- il controllo dei voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante;

- il controllo con particolari vincoli contrattuali che consentano di esercitare un'influenza dominante.

Se anche questi criteri non fossero dirimenti, il titolare effettivo coincide con la persona fisica titolare di poteri di amministrazione o direzione della società.

Nel caso dei trust esteri le perplessità aumentano, soprattutto perché, a seguito delle modifiche apportate dal Dlgs 90/2017, l'articolo 22, comma 5, del Dlgs 231/2007 fornisce un ampio elenco di soggetti che possono essere «titolari effettivi» di un trust.

Si tratta: dei disponenti, del trustee, del guardiano, dei beneficiari e di qualunque altra persona fisica che eserciti, in ultima istanza, il controllo sui beni conferiti in trust attraverso la proprietà diretta o indiretta o attraverso altri mezzi. Ma pretendere che tutti questi soggetti siano obbligati a compilare il quadro RW - come oggi la prudenza sembrerebbe consigliare - può rivelarsi eccessivo, soprattutto perché con il conferimento in trust si realizza un vero spossessamento da parte del precedente proprietario dei beni conferiti. Occorre quindi uno sforzo interpretativo per limitare il novero dei tali soggetti a una sola categoria (che potrebbe essere quella dei beneficiari, a meno che questi non siano beneficiari inconsapevoli).

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Al modello Redditi non inviato si può rimediare entro il 29 gennaio

IL QUESITO

Entro quale data si può evitare l'omessa dichiarazione 2018?

PAGINA A CURA DI

Mario Cerofolini
Gian Paolo Ranocchi

■ Entro il prossimo 29 gennaio i contribuenti che non hanno presentato la dichiarazione dei redditi nel termine ordinario del 31 ottobre, potranno regolarizzare la violazione commessa avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso sulla base di quanto previsto dall'articolo 13, comma 1, lettera c) del Dlgs 472/1997.

Superata anche questa scadenza, la dichiarazione si considererà, sotto il profilo strettamente fiscale a tutti gli effetti irrimediabilmente omessa e la violazione non potrà più essere regolarizzata con pesanti conseguenze sull'aspetto sanzionatorio. In base all'articolo 2, comma 7, del Dpr 322/1998, si considerano, infatti, validamente inoltrate anche «le dichiarazioni presentate entro 90 giorni dalla scadenza del termine, salvo restando l'applicazione delle sanzioni per il ritardo». Le dichiarazioni trasmesse con un differimento superiore a 90 giorni rispetto alla scadenza originaria si considerano, come detto, omesse, ma costituiscono ugualmente titolo per la riscossione delle imposte dovute sulla base degli imponibili indicati (e delle ritenute determinate dai sostituti di imposta).

Per individuare la corretta sanzione da applicare, in caso di invio di una dichiarazione tardiva occorre fare riferimento alla circolare 42/E/2016, dove viene chiarito che la stessa è soggetta alla sanzione in misura fissa di 250 euro (articolo 1, comma 1, del Dlgs 471 del

1997). In buona sostanza anche in questo caso, si applica quindi la penalità prevista per l'omissione della dichiarazione in assenza di debito d'imposta, a cui si aggiunge la sanzione per omesso versamento laddove alla tardività della dichiarazione si accompagni anche un carenente o tardivo pagamento del/dei tributi emergenti dalla dichiarazione stessa.

Dunque, la dichiarazione omessa può essere ravveduta solo in base all'articolo 13, comma 1, lettera c) del Dlgs 472/1997, nella seguente maniera:

- presentando la dichiarazione nei 90 giorni;
- versando 25 euro per la tardività (250/10);
- versando imposte, interessi legali e sanzioni ridotte relative al tardivo versamento del saldo e degli acconti.

Va poi ricordato che, in caso di dichiarazione tardiva, non è necessario apporre alcuna indicazione ulteriore nel frontespizio del modello rispetto ad una dichiarazione inviata correttamente entro la scadenza.

Questo a differenza di quanto accade nella correttiva nei termini o per le dichiarazioni integrative, dove invece è necessario barrare nel frontespizio del modello una apposita casella che ne caratterizza per l'appunto lo specifico invio.

La sanzione, invece, va versata tramite il modello F24 indicando il codice tributo «8911» e, come periodo di riferimento, generalmente, l'anno in cui la violazione è stata commessa (e non l'anno cui si riferisce la dichiarazione). Questo significa che, per la tornata dichiarativa appena trascorsa, il ravvedimento della dichiarazione tardiva avverrà indicando nel modello F24 sempre l'anno 2018, anche se il ravvedimento poi avverrà nel 2019.

Qualora sia necessario bisogna re-

golarizzare anche gli eventuali omessi versamenti delle imposte dovute a saldo della dichiarazione, nonché della prima e della seconda rata di acconto delle imposte per l'anno successivo.

In questi casi il ravvedimento dovrà essere accompagnato dalla definizione delle sanzioni previste che generalmente sono pari al 30% o al 15% (se il ritardo è contenuto nei 90 giorni), ulteriormente riducibili a 1/8 o a 1/9 a seconda del momento in cui si perfeziona la correzione, nonché dal pagamento degli interessi legali (pari allo 0,3% per il 2018) parametrato per l'appunto ai giorni di ritardo.

Infine, il contribuente, come riconosciuto dalla circolare 11/E/2010 (paragrafo 3.1), potrebbe anche presentare entro i 90 giorni la sola dichiarazione "tardiva" e versare nel frattempo solo i 25 euro, di sanzione fissa ravvedendo così, in prima battuta unicamente la violazione dichiarativa, lasciando ad un momento successivo il ravvedimento dei tardivi versamenti.

In questo caso, le sanzioni del 30% per sanare la violazione legata al mancato versamento delle imposte sarebbero, rimodulate (da 1/8 fino ad arrivare a 1/6 dello stesso 30% nei casi in cui la correzione avviene oltre il termine della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione), con una riduzione direttamente proporzionale al tempo con cui viene materialmente concluso il procedimento di ravvedimento dei tributi dovuti.

Qualora non fosse effettuato, l'agenzia delle Entrate potrebbe irrogare le sanzioni previste dell'articolo 13 del Dlgs 471/1997, recuperando la corrispondente imposta non versata, ferma restando la validità della dichiarazione presentata entro i 90 giorni.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



LA DOPPIA IPOTESI DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

1. I COSTI INDEDUCIBILI

La società Gamma Spa nel modello Redditi SC 2018 non ha indicato variazioni in aumento, per costi indeducibili, per 12.700 euro (errore non rilevabile a mezzo controllo formale). La maggiore imposta dovuta è di 3.048 euro

2. INTEGRATIVA PRESENTATA IL 28 DICEMBRE 2018

Qualora il contribuente si attivi, entro 90 giorni, presentando una dichiarazione integrativa potrà regolarizzare la propria posizione versando: la sanzione di 250 euro (articolo 8, comma 1), ridotta a 1/9 in base alla lettera a-bis (ossia 27,78 euro) e la maggiore imposta dovuta e le relative sanzioni ridotte avendo a riferimento la sanzione per omesso versamento all'articolo 13 del Dlgs 471/1997. Nel caso specifico:

- la sanzione dovuta è pari a 1/8 del 30% ovvero il 3,75% della maggiore Ires e va versata con il codice tributo «8918» e anno riferimento 2017;
- sono, inoltre, dovuti gli interessi al saggio legale dello 0,3% per i giorni di ritardo dal 2 luglio al 28 dicembre 2018;
- la sanzione articolo 8, comma 1, del Dlgs 471/1997 va versata con codice tributo «8911» e periodo di riferimento 2018 (anno di commissione della violazione)

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
	1990		2017	4,48	
IMPOSTE DIRETTE - IVA	8911		2018	27,78	
RITENUTE ALLA FONTE	8918		2017	114,30	
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI	2003	0101	2017	3.048,00	
codice ufficio	codice atto				
			TOTALE A	3.194,56 B	
					SALDO (A-B)
					3.194,56

3. INTEGRATIVA PRESENTATA IL 5 MARZO 2019

La regolarizzazione avviene dopo i 90 giorni presentando la dichiarazione integrativa e versando la maggiore imposta dovuta con le relative sanzioni ridotte avendo a riferimento la sanzione per infedeltà delle dichiarazione (articolo 1 del Dlgs 471/97) del 90 per cento. Nel caso specifico:

- la sanzione dovuta è pari a 1/8 del 90% ovvero il 11,25% della maggiore Ires e va versato con il codice tributo «8918» e anno riferimento 2017;
- sono inoltre dovuti gli interessi al saggio legale (la cui misura è dello 0,3% fino al 31 dicembre 2018 e andrà poi verificata per il 2019) per i giorni di ritardo dal 2 luglio 2018 al 5 marzo 2019

L'iter. Le differenze tra sanatoria entro e oltre i 90 giorni dalla scadenza

I tempi «cambiano» l'integrativa

■ Il termine del 29 gennaio 2019 va considerato anche da coloro che pur avendo presentato la dichiarazione nei termini si sono successivamente avveduti di avere commesso errori e/o omissioni sul modello e intendono presentare una dichiarazione integrativa.

INTEGRATIVA NEI 90 GIORNI

Se l'intervento avviene per rimuovere errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale (ad esempio errata indicazione di un onere deducibile), la sanzione applicabile è quella per omesso versamento all'articolo 13 del decreto legislativo 471/1997, pari, perciò, al 30% dell'importo non versato.

Questa sanzione (30%) va applicata sempre in questi casi, indipendentemente dal momento in cui viene "consumato" il ravvedimento operoso (quindi sia nei 90 giorni che dopo).

Rimane, anche in tali ipotesi, sempre possibile avvalersi del ravvedimento operoso, applicando le riduzioni previste dall'articolo 13 del Dlgs 472/1997 a seconda del momento in cui si perfeziona la procedura con il versamento del dovuto.

Per correggere errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale, la circolare 42/E/2016 afferma che il ravvedimento, non trattandosi di dichiarazione tardiva, non avviene in base alla lettera c) dell'articolo 13 del Dlgs 472/1997 (riduzione

al decimo), ma in base alla lettera a-bis), ossia con la riduzione a un nono. In pratica, per quest'anno si dovrà:

- presentare la dichiarazione integrativa del modello Redditi 2018 (anno d'imposta 2017);
- versare le sanzioni ridotte, pari a 27,78 euro (250/9);
- sanare gli eventuali tardivi versamenti delle imposte dovute a saldo e in acconto, con sanzione del 30% o del 15% ridotta in base all'articolo 13, comma 1, del Dlgs 472/1997, pagando anche gli interessi legali.

INTEGRATIVA OLTRE I 90 GIORNI

In questo caso, le violazioni consistenti in errori non rilevabili mediante controlli automatizzati e formali, (come la mancata indicazione di un reddito) integrano la violazione di infedele dichiarazione per la quale è prevista ordinariamente una sanzione compresa tra il 90 e il 180% della maggiore imposta dovuta della differenza del credito utilizzato.

Il contribuente che intende regolarizzare la propria posizione dovrà applicare le riduzioni previste dall'articolo 13 del Dlgs 472/1997, a seconda del momento in cui interviene il versamento alla sanzione base del 90%.

Qualora, invece, l'omissione/inesattezza non determini l'infedeltà della dichiarazione originaria, si applica la sanzione fissa (articolo 8 del Dlgs 471/1997) di 250 euro.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

