SMAF BROKER
INSURANCE CONSULTING

Associazione Nazionale Commercialisti

FiscoNotizie24

Newsletter di aggiornamento

GRUPPO 24 ORE

SOMMARIO

SMAF BROKER – Insurance Consulting

Soluzioni studiate per tutte le vostre esigenze

3

IL CONSIGLIO DELL'ESPERTO

Le polizze alla luce del Decreto Legislativo 14/2019

4

NEWS

11

APPROFONDIMENTO

Modello Consolidato 2019

L'Agenzia delle Entrate, con il Provvedimento 30.1.2019, prot. n. 23561, ha approvato il Mod. Consolidato nazionale e mondiale 2019 (e relative istruzioni), per la dichiarazione dei redditi prodotti nell'anno 2018, sia dai soggetti che hanno optato per la tassazione di gruppo (controllate residenti), che da quelli ammessi alla determinazione dell'unica base imponibile mondiale (imprese non residenti).

(Pietro Sacchetta, Il Sole 24 ORE – Estratto da "La Settimana Fiscale", Edizione n. 15 del 12 aprile 2019, pag. 20-24)

24

SENTENZE TRIBUTARIE

In appello la dichiarazione infedele può diventare fraudolenta

Corte di cassazione – III Sezione penale - Sentenza 9 aprile 2019, n. 15500

(Antonio Iorio, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Norme & Tributi", 10 aprile 2019)

34

L'ESPERTO RISPONDE

36

Chiusa in redazione il 15 aprile 2019

Soluzioni studiate per tutte le vostre esigenze



POLIZZA STAND ALONE VISTO DI CONFORMITA':

- Massimale assicurativo per sinistro **€ 3.000.000,00**
- Compensazione **CREDITO IVA**
- Compensazione di **CREDITI IRPEF E IRES E IRAP** superiori a € 5.000,00
- Copertura "**VISTO INFEDELE**" apposto sul modello 730
- Copertura **RIMBORSO IVA** fino e superiori a € 5.000,00
- **Risarcimento** completo di eventuali danni arrecati all'**Erario**

ALCUNE GARANZIE GRATUITE A VOI RISERVATE NUOVA POLIZZA RC PROFESSIONALE:

- ***Visto di Conformità***
- **Estensione Legge n. 190** - Legge di stabilità 2015 (Credito di imposta attività ricerca e sviluppo)
- **Estensione D. Lgs. 148/2017** - Voluntary disclosure
- **Estensione D.P.R. 137** del 07/08/2012 (Smarrimento/danneggiamento documenti, titoli e denaro)
- **Fatturazione** elettronica – Legge di bilancio 2018
- Delegato alle **esecuzioni** immobiliari
- **C.T.U.**
- **Conduzione** dello Studio

Proteggi la tua professione e i tuoi clienti! RC Professionale e Visto di Conformità

Richieda senza impegno un preventivo per la Sua Polizza di RC Professionale in convenzione

IL CONSIGLIO DELL'ESPERTO

Per inoltrare richieste e quesiti specifici relativi all'assicurazione RC professionale:

l.mangano@smafbroker.it

Le polizze alla luce del Decreto Legislativo 14/2019

Cosa comprende la nostra polizza?

Il decreto legislativo 14/2019 modifica alcune regole del gioco con riferimento a diritto societario, assetti organizzativi di impresa, responsabilità degli amministratori ma soprattutto introduce novità in tema di revisione con riferimento alle SRL e Cooperative.

I numeri, stimati da Banca d'Italia, parlano chiaro: 180.000 sono le aziende che dovranno adeguarsi ai nuovi dettami di legge, ciò comporterebbe il coinvolgimento di oltre 140.000 professionisti.

Le tempistiche di attuazione del provvedimento sono immediate, data di inizio 16 marzo anno corrente, data termine 16 dicembre 2019.

I parametri di applicazione sono molto ristretti:

I) se la società è tenuta alla redazione di un bilancio consolidato;

II) se la società controlla altra azienda obbligata alla revisione legale dei conti;

III) se la società ha superato per due esercizi consecutivi anche uno solo dei seguenti limiti:
A) stato patrimoniale di 2 milioni;
B) ricavi e prestazioni di 2 milioni di euro;
C) una media di occupati di 10 unità.

Occorre anche precisare che se i criteri vengono a mancare per 3 esercizi consecutivi l'obbligo cessa.

SMAF BROKER INSURANCE CONSULTING

Richieda senza impegno un preventivo per la Sua Polizza di RC Professionale in convenzione

SMAF BROKER INSURANCE CONSULTING
Associazione Nazionale Commercialisti
GRUPPO 24 ORE

- Il revisore esterno e la società di revisione

Il Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, all'articolo 379, apporta una modifica sostanziale all'articolo 2477 Cc, rendendo obbligatoria la nomina del collegio sindacale o del revisore nelle Srl, ove si verifichino i requisiti individuati nel riquadro riportato alla pagina seguente.

L'introduzione di tale norma fa sì che l'organo di controllo debba intensificare gli accertamenti sia a livello qualitativo sia quantitativo, all'approssimarsi di una situazione di crisi o al rischio della perdita della continuità aziendale. In tale situazione i revisori, così come il collegio sindacale, sono tenuti a:

-eseguire continui monitoraggi dell'esistenza della continuità aziendale;
-accertare il suo mantenimento prospettico nei sei mesi successivi mediante la sostenibilità dei debiti dell'impresa con i flussi di cassa che l'impresa è in grado di generare;
-verificare l'adeguatezza dei mezzi propri rispetto ai mezzi di terzi.

La previsione normativa di cui all'articolo 379 Cci avrà piena efficacia decorsi i 30 giorni dalla pubblicazione del decreto nella Gazzetta Ufficiale, avvenuta il 14 febbraio 2019. Entro 9 mesi da tale data, le società dovranno aver provveduto alla nomina degli organi di controllo e aver provveduto alla modifica dell'atto costitutivo e dello statuto, ove necessarie. Si crede che, ove vi siano meri rimandi all'articolo 2477 Cc non vi sia necessità di apporre modifiche; ove invece vi fossero rinvii all'articolo 2435 bis Cc occorrerà ricorrere al notaio per apporre le opportune modifiche.

Nomine e modifiche degli statuti potrebbero essere rimandati presumibilmente fino a dicembre 2019, anche se sarebbe opportuno che le assemblee post approvazione del bilancio 2018 nei mesi di aprile-giugno 2019 iniziassero l'iter per la nomina dell'organo di controllo o del revisore cosicché questi ultimi abbiano il tempo di prendere completa visione dell'azienda.

A regime, sarà l'assemblea che approva il bilancio in cui vengono superati i limiti a provvedere alla nomina del revisore o dell'organo di controllo.

I compiti

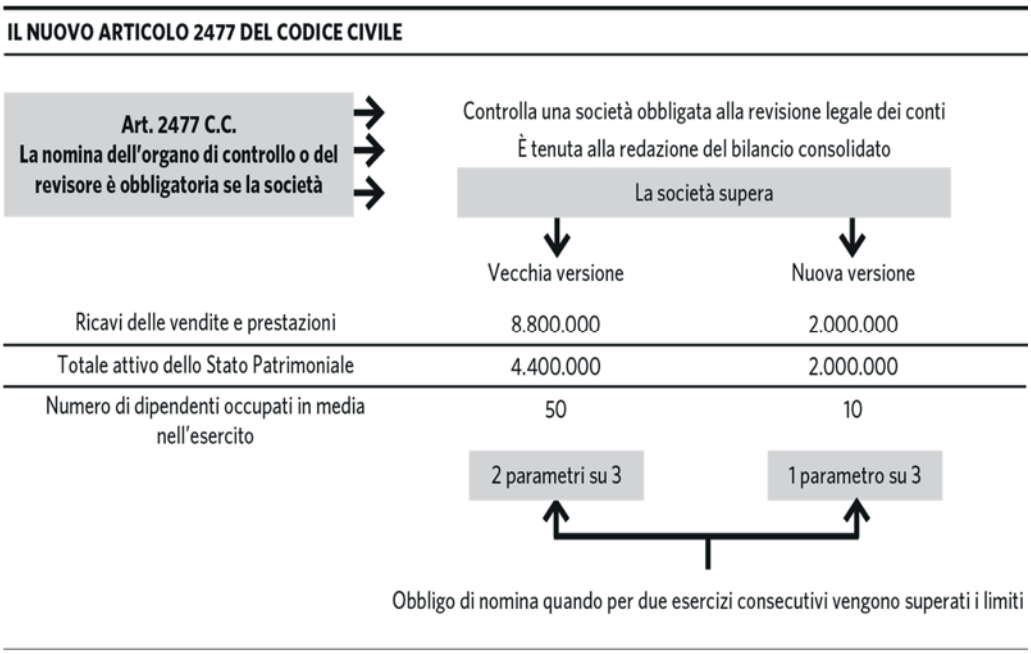
Fino all'introduzione del Codice della crisi il revisore o la società incaricata di svolgere la revisione legale dei conti, aveva tre compiti principali:

-esprimere con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato (ove redatto);
-illustrare i risultati della revisione legale svolta;
-verificare nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

Diversamente dal collegio sindacale obbligato alla verifica trimestrale, il revisore non ha obbligo di mantenere una periodicità stabilita, ma il controllo deve essere svolto in base all'esigenza della situazione concreta.

Non si tratta certamente di un mero controllo formale dei dati contabili, bensì di una valutazione sostanziale di tutti i comportamenti, situazioni e atti comuni ricollegabili al dato di bilancio e all'attività posta in essere dalla società revisionata.

Tra gli ulteriori compiti che il revisore deve svolgere, come sopra esposto, vi è certamente la verifica del presupposto della continuità aziendale.



La relazione di revisione deve contenere infatti le conclusioni del revisore circa l'appropriato utilizzo del presupposto della continuità aziendale e indicare eventuali incertezze relative a eventi o circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità della società sottoposta a revisione di mantenere la continuità aziendale.

Al fine di svolgere l'attività loro assegnata, i revisori hanno diritto di ottenere dagli amministratori documenti e notizie utili all'attività di revisione legale e possono procedere ad accertamenti, controlli ed esame di atti e documentazione, a norma dell'articolo 14, comma 6 del Dlgs 39/2010.

Il giudizio formulato dai revisori nella relazione può essere:

-positivo senza rilievi, qualora il bilancio in tutti gli aspetti significativi sia redatto in conformità al quadro normativo applicabile;
-positivo con rilievi, qualora il revisore rilevi uno o più errori che singolarmente o nel loro insieme

sono significativi ma che non minano l'attendibilità del bilancio nel suo complesso;
-negativo, qualora il revisore rilevi uno o più errori, che singolarmente o nel loro insieme risultano significativi e che minano l'attendibilità del bilancio nel suo complesso
-impossibilità di esprimere un giudizio, qualora il revisore non sia stato in grado di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati su cui basare il proprio giudizio.

Il maggior rischio a cui è esposto il revisore è quello di emettere una relazione di revisione con un giudizio positivo su un bilancio che presenta errori significativi dovuti a frodi o errori contabili. Pertanto, l'obiettivo principale dell'attività preparatoria, che consiste nella pianificazione dell'attività di revisione, identificazione delle aree di bilancio di maggior rischio e nella rilevazione del grado di significatività degli errori rilevati, è quello di ottimizzare e concentrare i controlli sulle poste di bilancio, transazioni o informativa dove potenzialmente potrebbero annidarsi degli errori contabili o valutativi. Infatti, le verifiche e i controlli dovranno focalizzarsi sulla gestione dei rischi di revisione al fine di definire, per ogni area di bilancio, il grado di estensione dei controlli da attuare per minimizzare il rischio di errori significativi sul bilancio d'esercizio o consolidato.

In relazione alla voce di bilancio cui si fa riferimento, vi sono dei controlli specifici che il revisore deve svolgere e poter documentare mediante la compilazione di carte di lavoro, che devono essere comprensibili a un revisore esperto.

Prima dell'introduzione del Codice della crisi, i revisori dovevano svolgere il solo controllo legale dei conti ai sensi dell'articolo 2409 bis Cc, ora verrà affidato loro anche il controllo dell'assetto per prevenire la crisi d'impresa e il monitoraggio della liquidità di cassa – almeno ogni sei mesi – e dei parametri fissati dal Codice stesso.

Nel decreto infatti vengono individuati i criteri per identificare la sussistenza di una situazione di crisi, definita come «lo stato di difficoltà economico-finanziaria che rende probabile l'insolvenza del debitore, e che per le imprese si manifesta come inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte regolarmente alle obbligazioni pianificate».

È pertanto evidente che il revisore debba concentrare i suoi controlli su tale aspetto.

Sono poi stati introdotti, a norma dell'articolo 13 Cci degli indicatori della crisi, identificati come squilibri di carattere reddituale, patrimoniale o finanziario, che si possono rilevare tramite elaborazione di appositi quozienti che diano evidenza della sostenibilità dei debiti per almeno i 6 mesi successivi e delle prospettive di continuità aziendale per l'esercizio in corso oppure quando la durata residua del periodo amministrativo al momento della valutazione è inferiore a 6 mesi, per i 6 mesi successivi.

Tali quozienti significativi sono il rapporto tra il flusso di cassa e l'attivo, quello tra il patrimonio netto e il passivo, nonché l'incidenza degli oneri finanziari sui ricavi, così come gli indicatori di reiterati e significativi ritardi nei pagamenti, anche sulla base di quanto previsto dall'articolo 24, comma 1 del Codice, che li individua nell'esistenza di debiti:

-per retribuzioni scaduti da almeno 60 giorni, in misura eccedente alla metà dell'importo complessivo mensile delle retribuzioni;
-verso fornitori scaduti da almeno 120 giorni, per un ammontare superiore a quello dei debiti non scaduti.

Le responsabilità

A norma dell'articolo 15 del Dlgs 39/2010, i revisori e/o la società di revisione, rispondono in solido tra loro e con gli amministratori nei confronti della società che ha conferito l'incarico di revisione, dei suoi soci e dei terzi per i danni derivanti dall'inadempienza ai loro doveri, nei limiti del contributo effettivo al danno cagionato.

Danni rilevanti frutto dell'inadempienza ai loro doveri: si intende che il danno deriva dalla violazione dei doveri professionali dei revisori e che il danno sofferto sia conseguenza diretta e immediata del comportamento negligente o doloso del revisore.

Ove il danno sia subito dalla società revisionata, la responsabilità si configura come responsabilità contrattuale, ove invece il danno sia subito da terzi si tratta di responsabilità extracontrattuale.

A norma degli articoli 27-32 del Dlgs 39/2010, le fattispecie di seguito menzionate determinano la responsabilità penale del revisore:

-falsità nelle relazioni o nelle comunicazioni dei responsabili della revisione legale;
-corruzione del revisore;
-impedito controllo;
-compensi illegali;
-illeciti rapporti patrimoniali con la società assoggettata a revisione

Le peculiarità della revisione delle piccole imprese

L'abbassamento delle soglie dimensionali e la riduzione da due a uno dei parametri soglia al cui superamento sorge l'obbligo di nomina dell'organo di controllo o revisore, ha di fatto esteso la platea di Srl interessate da tale obbligo.

I principi di revisione internazionali sono concepiti per essere applicati a enti di qualsiasi dimensione, quindi anche a società senza una precisa suddivisione dei ruoli, essenziali dal punto di vista

organizzativo e gestite spesso direttamente e quotidianamente dal proprietario-amministratore.

È innegabile tuttavia che, nonostante l'articolo 26, comma 5 della direttiva 2006/43/Ce preveda che uno Stato membro possa stabilire che l'applicazione dei principi di revisione debba essere proporzionata alla portata e alla complessità delle attività di impresa, allo stato attuale vi sono alcuni aspetti insidiosi nella revisione delle piccole Srl.

Innanzitutto il revisore può incontrare difficoltà operative nel rapporto con strutture aziendali non avvezze ai controlli tipici della revisione, in cui prevale la figura del proprietario-amministratore e dove non sono presenti procedure formalizzate che garantiscano un adeguato livello di reporting. In questo contesto sono da valutare attentamente i rischi di frode.

In questa ottica è da valutare se, al fine di abbassare il rischio di errori significativi, sia più efficiente non fare affidamento sulle procedure di controllo interno, qualora esistenti, e avvalersi invece del maggior utilizzo di test sulle poste di bilancio e sulle transazioni. Questa scelta non rende esente il revisore dalla comprensione del flusso informativo contabile.

COMPITI DEI REVISORI

-Esprimere con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato.

-Illustrare i risultati della revisione legale svolta

-Verificare nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

-Verificare il presupposto della continuità aziendale.

Anche in sede di assunzione dell'incarico, sono quindi da verificare due prerequisiti e cioè la presenza di un adeguato sistema contabile e l'integrità del proprietario-amministratore. La lettera di incarico dovrà essere il più possibile sintetica e chiara.

Una nuova area di controllo riguarda gli indicatori della crisi di cui all'articolo 13 del Codice. Il revisore dovrà infatti indentificare e valutare il rischio, anche partendo dalla valutazione degli assetti organizzativi. Fondamentale, anche se non sufficiente, è la tenuta di una contabilità aggiornata, affiancata da prospetti amministrativi extra-contabili utili al calcolo degli indicatori della crisi.

In presenza di segnali di crisi, il revisore dovrà segnalare immediatamente all'organo amministrativo l'esistenza dei fondati indizi di crisi, così da rendere possibile anche l'accesso al regime premiale previsto.

Spesso nelle Srl di minori dimensioni la contabilità e i connessi adempimenti sono esternalizzati ed è rilevante osservare che non viene meno la responsabilità dell'organo amministrativo in materia di

bilancio. In questa circostanza è necessario adeguare le procedure di revisione applicando il principio di revisione Isa 402, che prende in considerazione sia il rapporto fra società e studio professionale, sia l'organizzazione dello studio stesso.

Importante qui è analizzare il contratto di consulenza oltre che valutare quale sia il grado di interazione tra la società e lo studio professionale, così che si possa attuare sia la verifica della correttezza delle operazioni di gestione sia la correttezza della loro rilevazione.

Utile ai revisori diventa quindi lo scambio periodico e frequente di situazioni contabili tra lo studio professionale e la società.

(Maria Chiara Bassi, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Crisi d'Impresa 6 - I nuovi compiti degli organi sociali", 9 aprile 2019)

News

- **ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO**
  - **La contestazione insanabile non vincola il resto del Pvc**

Dopo la circolare 7 del 9 aprile con cui l'Agenzia ha chiarito alcuni aspetti della definizione dei Pvc, permangono dubbi sulle conseguenze di un eventuale diniego.

Diversamente dalle altre sanatorie, infatti, l'articolo 1 del decreto legge 119/18 non disciplina l'impugnazione dell'eventuale diniego alla definizione, limitandosi a prevedere che, in caso di mancato perfezionamento, non si producono i benefici previsti dall'istituto agevolativo e il competente ufficio procederà alla notifica degli atti relativi alle violazioni constatate.

Le perplessità riguardano sostanzialmente due circostanze. Nella circolare, a titolo esemplificativo, sono individuate alcune violazioni che non possono essere oggetto di definizione nonostante siano contestate nel Pvc. È il caso dell'imposta di registro, sugli intrattenimenti o della sanzione legata alle fatture per operazioni inesistenti. Non viene però esaminata l'ipotesi in cui queste violazioni siano contestate unitamente ad altre definibili. Si evidenzia soltanto che la definizione deve riguardare la totalità delle violazioni presenti all'interno del Pvc «al netto di quelle che hanno costituito causa preclusiva e di quelle già definite».

Adottando un'interpretazione di buon senso, dovrebbe concludersi che il contribuente possa comunque accedere alla sanatoria regolarizzando solo le violazioni definibili, ed escludendo le altre. Ne consegue che l'Ufficio notificherà uno o più provvedimenti per il recupero delle imposte/sanzioni non regolarizzate. Tuttavia se l'atto impositivo è stato già notificato (prima della definizione del Pvc) esso includerà tutte le violazioni e quindi occorre comprendere come saranno espunte quelle oggetto di definizione onde consentire all'interessato di usufruire dell'acquiescenza o di intraprendere il contenzioso per i rilievi non definibili.

Un altro aspetto particolarmente delicato riguarda la tutela del contribuente dinanzi alla notifica di una comunicazione/provvedimento di mancato perfezionamento della procedura. La questione riguarda sostanzialmente tutte le ipotesi in cui l'Agenzia ha notificato dopo il 24 ottobre 2018 un avviso di accertamento. In ipotesi di perfezionamento gli atti impositivi sono inefficaci, i dubbi invece sorgono in caso di mancato perfezionamento. L'accertamento notificato, infatti, nelle more della notifica del diniego, è sicuramente divenuto definitivo. Secondo la circolare in caso di mancato perfezionamento le eventuali attività di controllo effettuate successivamente al 24 ottobre 2018 restano efficaci e, di conseguenza, i rispettivi procedimenti amministrativi avviati verranno gestiti dagli uffici con le modalità ordinarie. Sembra pertanto, che l'atto notificato se divenuto definitivo

produrrà i conseguenti effetti (non impugnabilità e riscossione coattiva). Così il contribuente, da un lato, si vede rigettare la definizione del verbale e, dall'altro, può solo prendere atto che il conseguente accertamento è divenuto definitivo. Sarebbe stato auspicabile, prevedere l'impugnabilità del diniego unitamente all'accertamento notificato (e scaduto) così da assicurare al contribuente la difesa o comunque la possibilità di prestare acquiescenza all'atto (riducendo le sanzioni).

In caso di conferma di tale interpretazione e in assenza di una specifica norma, il contribuente, prudenzialmente, almeno per le definizioni che presentano dubbi sul loro perfezionamento dovrebbe impugnare il provvedimento ed eventualmente chiedere il rinvio del giudizio fino alla conferma dell'avvenuta sanatoria

(Laura Ambrosi, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Norme & Tributi", 12 aprile 2019)

- **Pvc, l'accertamento successivo riduce il conto della sanatoria**

Sono regolarizzabili anche le violazioni relative a periodi d'imposta non decaduti per effetto del raddoppio dei termini da reato tributario. Se il successivo accertamento non ha condiviso un rilievo del Pvc, la regolarizzazione può avvenire senza considerare tale contestazione. Sono alcune delle indicazioni della circolare 7/E/2019 di ieri.

I periodi d'imposta

La norma fa riferimento alla regolarizzazione di violazioni relative a periodi di imposta per i quali non sono scaduti i termini per l'accertamento ai fini delle imposte dirette (articolo 43 del Dpr 600/1973) e dell'Iva (articolo 57 del Dpr 633/1972). Occorre poi considerare il raddoppio dei termini in caso di omessa dichiarazione di investimenti e attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato (articolo 12 del Dl 78/2009).

Il mancato espresso riferimento al raddoppio dei termini in presenza di reato tributario aveva fatto sorgere dubbi sull'estensione a questi anni della definizione del Pvc.

La circolare - condivisibilmente, a parere di chi scrive - include anche tali periodi imposta con esclusione delle violazioni Irap per le quali di recente l'agenzia, uniformandosi all' orientamento della Suprema Corte ha recentemente abbandonato le liti ritenendo non operante per tale tributo i termini decadenziali più lunghi.

Così se un Pvc contiene una violazione Irap per un periodo di imposta «raddoppiato», il contribuente può regolarizzare l'intero anno escludendo la violazione Irap.

Annullamento successivo

Un'altra questione molto dibattuta riguardava la possibilità di regolarizzare il Pvc senza considerare i rilievi successivamente annullati dall'ufficio. Il dubbio si era posto principalmente perché il

provvedimento del 23 gennaio 2019 rilevava che gli effetti della definizione prevalgono sulle eventuali attività di accertamento svolte successivamente al 24 ottobre 2018.

La circolare ora chiarisce che quando l'ufficio ha avviato successivamente al 24 ottobre l'ordinaria attività accertativa basata sulle risultanze dell'attività istruttoria esterna, è consentito al contribuente di emendare con la definizione eventuali errori che l'ufficio ha già provveduto a rettificare. Sebbene, infatti, la definizione agevolata presupponga l'attivazione spontanea del contribuente, in considerazione dei principi di buona fede e trasparenza che devono ispirare i rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente, allo stesso deve essere attribuita la possibilità di tener conto delle eventuali rideterminazioni a suo favore già operate con atto formale dall'ufficio. Così se l'ufficio ha emesso, dopo il 24 ottobre, un accertamento o un invito in cui non siano state integralmente recepite le risultanze del Pvc, ovvero un'autotutela parziale di rideterminazione degli importi per effetto di un rilievo elevato nel verbale, inizialmente recepito nell'accertamento (notificato dopo il 24 ottobre 2018) ma poi ritenuto infondato, la definizione avviene senza considerare gli originari rilievi (poi annullati).

La procedura

Il perfezionamento avviene con la presentazione della dichiarazione e il versamento delle imposte autoliquidate, in unica soluzione o della prima rata, entro il 31 maggio 2019. Nel caso in cui dopo il perfezionamento, per i periodi di imposta non ancora scaduti al 31 dicembre 2018 e ai settori impositivi oggetto della procedura, l'ufficio rilevi ulteriori maggiori imponibili diversi da quelli definiti in maniera agevolata, può procedere all'ulteriore azione accertatrice entro i termini decadenziali prorogati di due anni.

LA SANATORIA PVC

1. Cosa riguarda

Possono essere definiti in via agevolata i Pvc (processi verbali di constatazione) consegnati entro il 24 ottobre 2018 e inerenti le violazioni - constatate nel verbale - in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, contributi previdenziali e ritenute, imposte sostitutive, imposta regionale sulle attività produttive, imposta sul valore degli immobili all'estero, imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero e imposta sul valore aggiunto. Al contribuente che si avvale dell'istituto viene riconosciuto il totale abbattimento delle sanzioni e degli interessi

2. Le violazioni regolarizzabili

Sono definibili le violazioni sostanziali, che cioè hanno inciso sulla determinazione della base imponibile o sul versamento del tributo, con esclusione di quelle relative a settori impositivi diversi da quelli espressamente richiamati dal comma 1 dell'articolo 1 del Dl 119/2018 (ad esempio, imposta di registro) e di quelle di natura formale che non rilevano sulla determinazione della base imponibile

né sul pagamento dei tributi; possono inoltre essere definite anche le violazioni constatate nel Pvc relativamente ai periodi di imposta per i quali la dichiarazione risulta omessa

(Laura Ambrosi e Antonio Iorio, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Norme & Tributi", 10 aprile 2019)

- **AGEVOLAZIONI**

  - **R&S, niente incentivi al software condiviso**

La realizzazione di un progetto basato su un sistema informatico condiviso «cross-department» per la gestione delle informazioni in tempo reale rientra nell'innovazione di processo e non può fruire del credito di imposta per la ricerca. Lo precisa l'agenzia delle Entrate nella risoluzione 40/E diffusa ieri, che riporta il parere tecnico del Mise. Le attività intraprese, precisa il documento di prassi, si sostanziano nell'applicazione di moderne tecnologie già note e già introdotte anche nel settore di appartenenza e si ricollegano, in senso ampio, alla digitalizzazione dei processi di produzione.

Si tratta di un nuovo intervento ministeriale sul contenuto delle spese ammissibili per il calcolo del credito di imposta per la ricerca e sviluppo, che valorizza il concetto di innovazione. Nella risoluzione 40/E si esamina l'interpello di una società che opera nel settore delle telecomunicazioni (Ateco 61.1) la quale, per favorire la crescita del business, ha intrapreso un progetto di ricerca finalizzato alla gestione delle informazioni mediante un sistema informatico condiviso, in grado di offrire in tempo reale informazioni di natura tecnica in sede di sopralluogo, installazione, manutenzione, guasto, a supporto di attività offerte, di qualità dei servizi contrattualizzati, dei controlli e del monitoraggio delle attività aziendali. Secondo la società, le attività svolte rientrerebbero nell'articolo 3, comma 4 lettera c) del Dl 145/2013, cioè nello «sviluppo sperimentale».

L'Agenzia risponde negativamente all'istanza della società sulla base di un articolato parere rilasciato dal Mise. Il ministero ricorda che l'individuazione delle attività ammissibili ricalca le definizioni di ricerca fondamentale, ricerca applicata e di sviluppo sperimentale, a loro volta mutuate da quelle adottate a livello internazionale secondo i criteri del cosiddetto manuale di Frascati dell'Ocse.

Secondo questi criteri, rilevano le attività riguardanti progetti intrapresi per il superamento di una o più incertezze scientifiche o tecnologiche la cui soluzione non sarebbe possibile sulla base dello stato dell'arte del settore di riferimento e cioè applicando le tecniche o le conoscenze già note. Attività che, dunque, presentano elementi di novità e creatività nonché un grado di incertezza o rischio d'insuccesso scientifico o tecnologico.

Nel caso esaminato queste caratteristiche innovative non vengono riscontrate. Secondo l'Agenzia, infatti, il sistema informatico condiviso, pur determinando importanti benefici economici per l'impresa come pure importanti cambiamenti organizzativi, deve inquadrarsi nella «innovazione di processo».

Fattispecie espressamente considerata dalla comunicazione della Commissione Ue 2014/C 198/03, che non rientra tra quelle ammissibili al credito d'imposta.

(Luca Gaiani, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Quotidiano del Fisco", 10 aprile 2019)

- **Cessione crediti tributari con efficacia solo dopo la dichiarazione**

La cessione di un credito tributario futuro diviene efficace verso l'amministrazione finanziaria solo se emerge dalla dichiarazione.

Attraverso la consulenza giuridica n. 1 del 17 gennaio 2019, una società fa presente che le imprese che svolgono attività assicurative, quando non sono più in grado di rispettare le condizioni poste dalla legge, sono sottoposte alla procedura di liquidazione coatta amministrativa regolata dalle norme del Codice delle assicurazioni private (Dlgs 209/2005) che prevede anche la nomina di un commissario.

Per effetto del rinvio effettuato dall'articolo 245 del Codice delle assicurazioni, anche nella liquidazione coatta si applica l'articolo 106, comma 1, della legge fallimentare che prevede, in buona sostanza, la possibilità di effettuare la cessione dei crediti, «compresi quelli fiscali o futuri». Pertanto, il commissario liquidatore solitamente, e previa autorizzazione della società assicuratrice, stipula una scrittura privata di cessione dei crediti fiscali.

Viene, però, fatto presente che l'agenzia delle Entrate richiede anche un successivo atto pubblico, in cui siano riportati i crediti ceduti risultanti nella dichiarazione finale dei redditi e/o nella dichiarazione Iva.

L'obbligo di redigere l'atto pubblico, che individui tutte le somme oggetto di cessione, costringe la società assicurativa a mantenere in vita la procedura di liquidazione fino a che non vi sia la presentazione delle dichiarazioni fiscali, con un aggravio «in termini di costi di gestione della procedura».

La soluzione prospettata dal contribuente, quindi, si riassume nei seguenti passaggi: il liquidatore stipula una scrittura privata di cessione dei crediti fiscali prima di redigere il rendiconto e il piano di riparto finali; l'atto viene notificato al competente ufficio dell'amministrazione finanziaria; dopo aver distribuito l'attivo, il commissario liquidatore effettua la cancellazione della società dal Registro delle imprese; si procede alla presentazione delle dichiarazioni fiscali finali; viene effettuata la comunicazione di cessazione dell'attività ai fini Iva.

L'agenzia delle Entrate, attraverso il documento in commento, dopo aver riepilogato il funzionamento dell'istituto della cessione dei crediti tributari, ricorda che con propria risoluzione n. 279/E/2002, ha già chiarito che un atto, che ha per oggetto la cessione di un credito tributario futuro ha rilevanza

puramente civilistica tra le parti, «non producendo alcun effetto nei confronti dell'amministrazione finanziaria».

Con riferimento proprio a quest'ultima affermazione, l'agenzia precisa che essa «non va intesa nel senso che la cessione di un credito tributario futuro sia valida solo tra le parti senza produrre mai effetti nei confronti dell'amministrazione finanziaria», ma quanto, piuttosto, che la cessione stessa deve considerarsi valida ed efficace verso l'erario solo dopo che all'interno della dichiarazione vi è l'indicazione del credito, con richiesta di rimborso e la notifica della cessione alla stessa agenzia delle Entrate, il tutto per un'esigenza di «certezza e trasparenza» dei rapporti tributari tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria e per assicurarsi che il credito non venga utilizzato in compensazione.

La corretta procedura da rispettare prevede, quindi, la cessione preventiva del credito tributario che risulta efficace solo se tale credito viene chiesto a rimborso nella dichiarazione annuale, e che l'atto di cessione in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, contenente l'importo esatto del credito, pena la sua integrazione, sia notificato all'Agenzia.

(Michele Brusaterra, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Quotidiano del Fisco", 6 aprile 2019)

- **BILANCIO**
  - **Svalutazioni e perdite su crediti: due vie tra contabilità e Redditi**

In caso di sofferenze su crediti, i componenti negativi da appostare in bilancio sono di duplice natura e dipendono dalla causa che li ha generati. Il documento Oic 15 distingue le due ipotesi di svalutazioni e cancellazione dei crediti.

La cancellazione ricorre (Oic 15, par. 71) laddove il titolare originario del credito abbia subìto l'estinzione dei diritti contrattuali a incassare i flussi finanziari insiti nel credito, oppure abbia ceduto tali diritti trasferendo all'acquirente i rischi connessi all'insolvenza del debito ceduto. Tali ipotesi – cessione pro soluto, prescrizione, transazione, eccetera – comportano la cancellazione totale o parziale del credito, che avverrà in contropartita della voce B14 del conto economico: quindi la perdita sul credito elimina la posta dell'attivo patrimoniale accesa al singolo debitore.

Molto diversa è l'operazione di giudizio sulla probabilità di incassare il credito alla luce delle condizioni di solidità patrimoniale e finanziaria del debitore, che va eseguita dal redattore del bilancio in presenza di indici che portino a ritenere che il credito abbia perso parte del suo valore. Tali indici sono esemplificati al par. 60 dell'Oic 15 e comprendono situazioni di difficoltà del debitore emerse a causa, ad esempio, di sua inadempienza di obblighi contrattuali o della probabilità di un suo ricorso a procedure concorsuali.

La presenza di tali indicatori indurrà il redattore a svalutare il credito con un iter che in questo caso è analitico, cioè generato da un'analisi del singolo debitore e potrà essere eseguito in presenza di un numero limitato di crediti. Diversamente, a fronte di un numero consistente di debitori non sarà possibile eseguire un giudizio rapportato a ognuno di loro: la svalutazione potrà avvenire per massa o in modo forfettario, con una modalità definita dall'Oic «verifica a livello di portafoglio crediti».

Nulla vieta che la svalutazione dei crediti in un bilancio sia formata da entrambe le procedure, analitica per alcuni debitori e a livello di portafoglio per altri.

Il fondo svalutazione crediti

La svalutazione consiste nella appostazione di un componente di conto economico «svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante» (voce B 10 d) del conto economico) in contropartita del fondo svalutazione crediti, che non va considerato come un vero e proprio fondo del passivo, bensì come una posta rettificativa dell'attivo, nel senso che verrà portato a riduzione dei crediti (senza tuttavia che si abbia la cancellazione del singolo credito, condizione che si verifica solo in caso di estinzione irreversibile del diritto all'incasso). In merito a tale scrittura contabile vanno segnalati due aspetti:

-la svalutazione ha come contropartita "generica" il fondo svalutazione anche quando è svolta in modo analitico;

-il fondo svalutazione non è di regola un fondo del passivo. Può diventare un fondo del passivo (nell'accezione di «fondo rischi») nell'ipotesi – rara – che consiste nell'alimentare un accantonamento per rischi sui crediti quando viene ceduto pro soluto un credito e il cedente mantiene, per previsioni contrattuali, un limitato rischio di responsabilità sull'insolvenza del debitore ceduto (Oic 15, par. 77)

La svalutazione del portafoglio

La prima operazione necessaria per svalutazione "di portafoglio crediti" sarà suddividere i debitori per classi omogenee in funzioni di alcuni parametri che potranno essere, ad esempio, la classe di scaduto o la collocazione geografica, o ancora il settore di attività del debitore. Una volta eseguita la suddivisione potrà essere applicata al subtotale dei crediti una percentuale di svalutazione che sarà ricavata dalle medie storiche di incasso effettivo rilevate negli anni precedenti.

Quindi se sui crediti scaduti, ad esempio, da oltre 120 giorni, è stato incassato in media negli anni precedenti il 90% del valore nominale del credito, quei crediti saranno svalutati del 10 per cento.

GLI ESEMPI

Una società ha svalutato crediti negli anni scorsi per un importo di 50.000 euro, che costituisce il fondo rischi su crediti esistente al 1° gennaio 2018. Il fondo è stato dedotto in quanto rispettoso dei limiti di cui all'articolo 106 del Tuir. Nel 2018 fallisce un debitore della società, che svaluta il credito (pari a 10.000 euro). Di seguito il trattamento nell'esercizio 2018 e nel modello Redditi Sc 2019.

Sez. II - Soggetti diversi dagli enti creditizi e finanziari e dalle imprese di assicurazione	**RS64**	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti al termine dell'esercizio precedente	1	50.000,00	2	50.000,00
	RS65	Perdite dell'esercizio	1	,00	2	10.000,00
	RS66	Differenza				40.000,00
	RS67	Svalutazioni e accantonamenti dell'esercizio	1	,00	2	,00
	RS68	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti a fine esercizio	1	50.000,00	2	40.000,00
	RS69	Valore dei crediti risultanti in bilancio	1	,00	2	,00

Una società costituita nel 2018, che detiene crediti al 31 dicembre 2018 pari a 100.000 euro, esegue una svalutazione di 5.000 euro per un credito di dubbia esigibilità. La svalutazione eccede il massimo fiscalmente deducibile, pari allo 0,5% del totale crediti. Questo il trattamento in Reddici Sc 2019.

Sez. II - Soggetti diversi dagli enti creditizi e finanziari e dalle imprese di assicurazione	**RS64**	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti al termine dell'esercizio precedente	1	,00	2	,00
	RS65	Perdite dell'esercizio	1	,00	2	,00
	RS66	Differenza				,00
	RS67	Svalutazioni e accantonamenti dell'esercizio	1	10.000,00	2	500,00
	RS68	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e degli accantonamenti risultanti a fine esercizio	1	5.000,00	2	500,00
	RS69	Valore dei crediti risultanti in bilancio	1	95.000,00	2	100.000,00

(Paolo Meneghetti, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Norme & Tributi", 15 aprile 2019)

- **La deduzione deve scattare con il varo del decreto**

Le svalutazioni dei crediti verso soggetti in concordato preventivo sono deducibili da quando è stato prodotto il decreto di ammissione al concordato stesso. Ma cosa si intende come "decreto di ammissione" nel caso di concordato in continuità? Questa procedura si attiva tramite una domanda giudiziale che non richiede l'allegazione del piano. In effetti, quando l'articolo 101, comma 5, del Tuir parla del momento di inizio della procedura identificandolo con l'emissione del decreto di ammissione, non è stato aggiornato con le modifiche al concordato apportate nel 2012.

La norma fiscale intende chiaramente riferirsi al momento in cui il concordato si attiva e tale momento, a nostro parere, non può che coincidere con l'emissione del decreto del tribunale di concessione dei termini per presentare il piano e nomina del commissario giudiziale. E infatti è a far data dalla presentazione della domanda di concordato e del conseguente decreto di concessione del termine che si generano due importanti conseguenze:

-i creditori non possono più avviare azioni esecutive individuali (articolo 168 della legge fallimentare);
-gli eventuali crediti che sorgono per atti compiuti successivamente alla citata data sono considerati prededucibili, caratteristica che si assegna agli atti eseguiti già in vigenza della procedura concorsuale.

(Paolo Meneghetti, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Norme & Tributi", 15 aprile 2019)

- **Disallineamenti tra Tuir e bilancio: errori da evitare**

Il versante fiscale del problema "sofferenza sul credito", consiste nel verificare la possibilità di dedurre un componente negativo imputato a conto economico in relazione al credito, sia esso una perdita (B 14) o una svalutazione (B 10 d).

Il problema è che la terminologia fiscale di cui agli articoli 101 e 106 del Tuir non è del tutto sovrapponibile al quella civilistica.

In base all'approccio fiscale vengono definite perdite sul credito quelle di cui all'articolo 101, comma 5 del Tuir, cioè componenti totalmente deducibili nel periodo d'imposta in base ai parametri definiti dal medesimo articolo. E qui troveremo sia perdite vere e proprie, cioè componenti di conto economico da B 14 (ad esempio la minusvalenza derivante da una cessione pro soluto di un credito), sia svalutazioni da B 10 d), come accade nel caso della imputazione a conto economico della svalutazione del credito a causa della dichiarazione di fallimento di un debitore, verificatesi nel periodo d'imposta 2019 o anche in periodi pregressi.

Per contro l'articolo 106 del Tuir disciplina le svalutazioni (che non presentano gli elementi della deducibilità di cui all'articolo 101 del Tuir) come componenti negativi deducibili se rispettano taluni parametri di carattere quantitativo (0,5% del valore nominale dei crediti per la svalutazione del singolo periodo d'imposta, con tetto massimo del fondo formatosi progressivamente al 5% del valore degli stessi crediti). E qui può generarsi l'equivoco che spesso porta gli operatori contabili a generare comportamenti sbagliati: quando fiscalmente si parla di perdite si fa riferimento indistintamente sia a perdite che a svalutazioni di cui all'articolo 101 del Tuir, quando si parla di svalutazioni ci si riferisce a quelle di cui all'articolo 106 del Tuir.

Un esempio che può far emergere questo "disallineamento" tra fisco e bilancio è il seguente: ipotizziamo che una società abbia eseguito svalutazioni di portafoglio per 10.000 euro negli anni passati, integralmente dedotte, poiché i tetti annuali ed il tetto progressivo del fondo erano in linea con i parametri di cui all'articolo 106 del Tuir. Ora nel 2019 accade che un debitore per valore nominale del credito pari a 6.000 euro sia stato dichiarato fallito, e che conseguentemente la società creditrice abbia interamente svalutato quel credito con appostazione del componente negativo alla voce B 10 d) del conto economico.

Il fondo svalutazione pregresso dovrà essere utilizzato sul piano civilistico? La risposta è negativa poiché il fondo svalutazione va utilizzato per perdite (Oic 15, paragrafo 65) e quella che si è verificata nel 2019 non è una perdita nell'accezione bilancistica.

Ma il "fondo fiscale" dovrà essere utilizzato? La risposta non può che essere positiva poiché la svalutazione di un debitore fallito rientra nell'articolo 101 del Tuir e quindi, dal punto di vista fiscale è una perdita.

Sul punto sono chiare le istruzioni alla compilazione del rigo RS 65 del prospetto crediti del modello Redditi 2019: le perdite deducibili ex articolo 101 del Tuir vanno esposte in colonna 2 del citato rigo e vanno imputate prioritariamente al fondo svalutazione crediti, il quale, pertanto, va utilizzato.
(Paolo Meneghetti, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Norme & Tributi", 15 aprile 2019)

- **CRISI D'IMPRESA**
  - **Accordi di ristrutturazione, il giudice può sostituirsi all'ok delle Entrate**

Negli accordi di ristrutturazione, in mancanza di adesione da parte dell'amministrazione finanziaria, il giudice, con l'omologa, può estendere forzatamente gli effetti dell'accordo anche all'amministrazione rendendo così coattiva la proposta nel caso in cui la proposta del debitore sia oggettivamente più conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria.

Il nuovo Codice della crisi (Dlgs 14/2019) ha riconosciuto al tribunale il potere di omologare gli accordi di ristrutturazione che contengono una proposta di transazione fiscale (ossia una proposta di soddisfacimento anche falcidiata e/o dilazionata dei crediti amministrati dalle agenzie fiscali ed enti assistenziali e contribuitivi) anche in assenza dell'adesione dell'amministrazione finanziaria – Cram dawn giudiziale – a patto che vengano rispettati stringenti presupposti. Un riconoscimento che riguarda solo l'accordo di ristrutturazione (e non il concordato).

I requisiti Le condizioni cui il nuovo Codice lega la possibilità per il giudice di omologare un accordo anche nel caso di mancata adesione dell'amministrazione finanziaria sono due. In primo luogo, la (mancata) adesione deve essere decisiva nel calcolo del debito ai fini del raggiungimento della percentuale ordinaria del 60% del debito complessivo richiesta per l'omologa degli accordi di ristrutturazione o di quella inferiore de 30% nel caso di accordi agevolati ossia non accompagnati da richieste di moratorie e/o di misure protettive temporanee. Il secondo presupposto è invece che la proposta di soddisfacimento dell'amministrazione sia oggettivamente più conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria. Una convenienza che deve risultare dalla relazione del professionista indipendente allegata alla proposta.

Gli obiettivi Questa novità punta a semplificare ed incentivare il ricorso alla transazione fiscale al fine di agevolare la ristrutturazione del debito fiscale e contributivo. Nella pratica, spesso accade infatti che per inerzia degli uffici degli enti pubblici preposti, l'amministrazione finanziaria non aderisca anche ad accordi che potrebbero risultare a suo vantaggio. L'istituto della ristrutturazione

del debito fiscale e contributivo, entrato timidamente nel nostro sistema concorsuale con la riforma fallimentare del 2005 per permettere all'imprenditore in crisi di ristrutturare il proprio debito, ha sempre suscitato diffidenza nel suo utilizzo da parte dell'agenzia delle Entrate poiché infrange il principio della indisponibilità del credito tributario. L'articolo 182 bis della legge fallimentare come riscritto dalla riforma del 2005, autorizzava la falcidiabilità del debito fiscale comprensivo del debito Iva, prevedendo però che, in caso di incapienza dei crediti prelatizi tributari con conseguente falcidia, il valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussiste la prelazione, dovesse essere quantificato nella relazione di un professionista.

Ora, sempre con l'intento di evitare abusi, il nuovo Codice affida (ancora una volta) al professionista il compito di attestare che la proposta di transazione sia oggettivamente più conveniente dell'alternativa liquidatoria. Le conclusioni dell'attestatore svolgeranno quindi un ruolo fondamentale nella decisione del giudice chiamato ad omologare un accordo in mancanza di adesione da parte dell'amministrazione.

SOSTITUZIONE

In mancanza di adesione dell'amministrazione finanziaria a una proposta di transazione fiscale (assenza di consenso espresso), il tribunale può comunque omologare gli accordi di ristrutturazione e rendere quindi obbligatoria la transazione per la stessa amministrazione quando, la proposta di soddisfacimento per tale amministrazione è conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria.

ATTESTAZIONE

La convenienza della proposta di transazione a cui non è seguita l'adesione dell'amministrazione finanziaria deve essere desumibile anche sulla base della relazione del professionista indipendente che attesta relativamente ai crediti fiscali e previdenziali, la convenienza del trattamento proposto nell'accordo di ristrutturazione rispetto alla liquidazione giudiziale

NECESSITÀ

Per il Cram down l'adesione dell'amministrazione finanziaria deve essere decisiva ai fini del raggiungimento della soglia 60% dei creditori richiesta per l'omologa degli accordi di ristrutturazione, o di quella inferiore del 30% nel caso di accordi di ristrutturazioni agevolati ossia che non accompagnati da richieste di moratorie e/o di misure protettive temporanee.

PIANO ECONOMICO

Gli accordi devono indicare gli elementi del piano economico-finanziario che ne consentono l'esecuzione. Il piano deve essere analitico mentre gli accordi devono essere idonei ad assicurare il pagamento integrale dei creditori estranei entro 120 giorni dall'omologazione per i crediti già scaduti a tale data o entro 120 giorni dalla scadenza, in caso di crediti non ancora scaduti alla data dell'omologazione

REQUISITI GENERALI

In generale, i principali requisiti, per l'estensione degli effetti dell'accordo sono: - la prosecuzione dell'attività d'impresa; - i crediti dei creditori aderenti appartenenti alla categoria rappresentino il 75% dei creditori della categoria; - la soddisfazione dei creditori della stessa categoria non aderenti cui vengono estesi gli effetti sia non inferiore alla liquidazione giudiziale.

(Gianclaudio Fischietti, Giuseppe Acciaro, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Norme & Tributi", 1 aprile 2019)

- **IVA**

  - **La nota di variazione Iva da chi cede i crediti pro solvendo**

In caso di cessione di crediti pro solvendo, il soggetto legittimato ad emettere le note di variazione ai fini Iva in presenza di procedure concorsuali resta il cedente, anche qualora l'insinuazione al passivo sia stata effettuata dal cessionario.

È quanto emerge da una risposta a interpello, non ancora pubblicata, con cui le Entrate hanno fornito un importante chiarimento in merito all'emissione di note di variazione Iva per mancato pagamento a causa di procedure concorsuali, nell'ipotesi in cui il credito sia stato ceduto con clausola pro solvendo. Nella fattispecie, la società istante aveva ceduto ad una società di factoring posizioni creditorie nei confronti di alcuni clienti, con garanzia del cedente nel caso di inadempimento del debitore (cessioni pro solvendo).

A seguito del fallimento dei debitori ceduti, nelle procedure concorsuali si insinuava la società di factoring, soggetto legittimato in quanto titolare giuridico del credito, anche se poi gli effetti dell'insolvenza si sarebbero riversati in capo al cedente in virtù della clausola pro solvendo. A fronte di tale disallineamento tra il soggetto che aveva emesso le fatture (il cedente) e quello nei confronti del quale le procedure sarebbero state dichiarate infruttuose (il cessionario), il cedente ha interpellato l'Agenzia, sostenendo di essere ugualmente titolato a emettere note di variazione ex articolo 26, comma 2 del Dpr 633/1972; ogni diversa ricostruzione avrebbe violato il principio di neutralità Iva.

Nell'accogliere la soluzione del contribuente, l'Ufficio osserva anzitutto come, in caso di fallimento, il diritto ad effettuare la variazione sorge con il decreto che dichiara esecutivo il riparto finale ovvero con il decreto di chiusura (Circolare 77/2000). In tale contesto, per stabilire il soggetto legittimato ad emettere le note di variazione, assume rilevanza la circostanza che le cessioni in oggetto siano avvenute pro solvendo: in tali casi l'articolo 1267 del Codice civile dispone che la garanzia del cedente venga meno se la mancata realizzazione del credito per insolvenza del debitore dipende da negligenza del cessionario nell'iniziare o nel proseguire le istanze contro il debitore stesso.

Pertanto, visto che il factor è obbligato – pena la perdita della garanzia – a insinuarsi nelle procedure fallimentari, è fisiologico che le stesse vengano iniziate e gestite da tale soggetto. Sotto il profilo sostanziale, invece, i loro effetti si riverberano sul cedente che, con la cessione pro solvendo, rimane responsabile dell'inadempimento del debitore. Per questo, conclude l'Ufficio, il fatto che il soggetto insinuato nel passivo sia diverso rispetto a quello che ha assolto l'Iva al momento dell'effettuazione dell'operazione non è di ostacolo all'applicazione della disciplina delle variazioni in diminuzione. La risposta è significativa anche perché giunge a conclusioni diverse dalla risoluzione 120/2009, che però riguardava crediti ceduti pro soluto.

LA RISPOSTA

Il creditore che abbia ceduto il proprio credito pro solvendo a una società di factoring, resta comunque legittimato, in caso di fallimento del debitore ceduto, a emettere note di variazione Iva ex articolo 26, comma 2, del Dpr 633/1972. Ciò anche se nelle relative procedure concorsuali risulti insinuato il cessionario, nei confronti del quale sia stata altresì formalmente dichiarata l'infruttuosità delle medesime. Questo anche perché in base all'articolo 1267 del Codice civile la garanzia del cedente decade se la mancata realizzazione del credito per insolvenza del debitore dipende da negligenza del cessionario nell'attuare le istanze contro il debitore stesso.

Il PRECEDENTE

La risposta ad interpello giunge a conclusioni diverse rispetto quelle cui era pervenuta la Risoluzione 5 maggio 2009, n. 120, che aveva riconosciuto la legittimità del cedente ad emettere note di variazione, solo nel caso in cui lo stesso si fosse insinuato al passivo prima di aver ceduto il credito. Il precedente, tuttavia, riguardava l'ipotesi di crediti ceduti pro soluto e non pro solvendo. Nella risoluzione si diceva che nell'ipotesi di procedure concorsuali, affinché il cedente conservi il diritto ad emettere la nota di variazione, è necessario che lo stesso si sia insinuato al passivo del fallimento prima di aver ceduto il credito.

(Francesco Pietrobon, Matteo Piva, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Norme & Tributi", 29 marzo 2019)

Approfondimento

Modello Consolidato 2019

L'Agenzia delle Entrate, con il **Provvedimento 30.1.2019, prot. n. 23561**, ha approvato il **Mod. Consolidato nazionale e mondiale 2019** (e relative **istruzioni)**, per la **dichiarazione dei redditi** prodotti nell'anno **2018**, sia dai soggetti che hanno optato per la **tassazione di gruppo** (**controllate residenti**), che da quelli ammessi alla determinazione dell'**unica base imponibile mondiale** (**imprese non residenti**).

Nel **consolidato nazionale** la **controllante, associando** il proprio **imponibile** con gli **imponibili** delle **controllate**, **addiviene** alla formazione di un **reddito complessivo globale**.

Nel **consolidato mondiale**, alla **controllante italiana** vengono **imputati** per **trasparenza** i **redditi** (o **perdite**) delle **controllate estere,** in **proporzione** alla **quota** di **partecipazione** agli utili ed indipendentemente dalla loro percezione.

Consolidato Nazionale e Mondiale 2019

Con il Provv. 30.1.2019, prot. n. 23561, l'Agenzia delle Entrate ha **approvato** il modello **consolidato nazionale e mondiale 2019.** Tale modello va utilizzato ai fini della dichiarazione dei redditi, realizzati nell'anno **2018,** dai **soggetti ammessi** alla:

- **tassazione** di **gruppo** di imprese **controllate residenti**;
- determinazione **dell'unica base imponibile** per il gruppo di **imprese non residenti.**

Attraverso l'istituto della tassazione del **consolidato nazionale,** la società controllante, in sede di dichiarazione dei redditi, unifica il suo imponibile con quello delle società controllate. In tal maniera, si viene quindi a determinare **un'unica base imponibile di gruppo** e, di conseguenza, un unico **reddito complessivo globale.** La tassazione di gruppo può inoltre essere estesa anche alle **società non residenti.**

In questo caso si parlerà di **consolidato mondiale, in quanto** alla **società controllante italiana** vengono imputati per **trasparenza** i redditi e le perdite delle società controllate estere, in proporzione alla quota di partecipazione complessiva ed indipendentemente dalla loro effettiva percezione, tuttavia i redditi (o le eventuali perdite) dovranno essere ricalcolati sulla base della normativa tributaria italiana.

-Novità

Il **modello 2019** non è stato interessato da rilevanti novità, ad eccezione dell'eliminazione, apportata al quadro CS, della sezione dedicata all'indicazione delle maggiori perdite a seguito di istanza di rimborso Irap.

-Soggetti obbligati

Il **consolidato nazionale e mondiale** è utilizzato ai fini della dichiarazione dei redditi dei **soggetti ammessi** alla:

- **tassazione** di **gruppo** di imprese controllate **residenti** e di stabili organizzazioni di imprese controllate non residenti (consolidato **nazionale**);
- determinazione dell'**unica base imponibile** per il gruppo di imprese non residenti (consolidato **mondiale**).

-Modalità e termini di presentazione

Il modello **consolidato nazionale** e **mondiale 2019** è presentato dalla società o ente **controllante** in **forma autonoma** ed **esclusivamente** per via **telematica:**

- **direttamente** dalla **controllante**;
- **tramite** un **intermediario abilitato,** ai sensi dell'art. 3, co. 2, D.P.R. 22.7.1998, n. 322 e succ. mod.;
- tramite una delle **società** appartenenti **al medesimo gruppo.**

La scadenza di presentazione è fissata entro:

- il **30.9.2019,** per i soggetti con **periodo** d'imposta **coincidente** con **l'anno solare**;
- **l'ultimo giorno** del **nono mese** successivo alla **chiusura** del **periodo d'imposta**, per i soggetti con periodo **d'imposta non coincidente** con **l'anno solare.**

-Cnm 2019 – Frontespizio

Nel **frontespizio** è preliminarmente necessario barrare la casella che indica il **tipo** di **dichiarazione** cioè:

1) **consolidato nazionale**, nel caso di tassazione di gruppo di imprese controllate residenti e stabili organizzazioni di imprese controllate non residenti;

2) **consolidato mondiale**, nella fattispecie di determinazione dell'unica base imponibile per il gruppo di imprese non residenti.

Le caselle andranno **barrate entrambe,** qualora il soggetto contribuente intenda effettuare tutte e 2 le dichiarazioni.

Il frontespizio riporta altresì le relative caselle da barrare in caso di dichiarazione:

- **correttiva** nei **termini;**
- **integrativa** o **integrativa** ex art. 2, co. 8-ter, D.P.R. 22.7.1998, n. 322.

Le ulteriori informazioni richieste a completamento del quadro, sono quelle relative a:

- società o ente consolidante;
- rappresentante firmatario;
- firma della dichiarazione;
- visto di conformità;
- impegno alla presentazione telematica.

-Consolidato nazionale

Il **consolidato nazionale** è composto, oltre che dal frontespizio, dai seguenti quadri: **NF**, **NX**, **NI**, **NR**, **NE, NC.**

Il **quadro NF**, composto da **5 sezioni**, è utilizzato ai fini della **determinazione de**l **reddito complessivo globale** del **gruppo** in base ai redditi (o perdite) conseguiti dalle società appartenenti al gruppo ed aderenti al consolidato.

La **sez. I**, è riservata all'indicazione dei **redditi** (o **perdite**), realizzati nell'anno **2018** da ciascuna società appartenente al gruppo.

Nella **sez. II**, vanno riportate le eventuali **variazioni** in **aumento** o in **diminuzione**, che, al fine della determinazione del reddito complessivo globale di gruppo, possono essere aggiunte alla somma algebrica di tutti i redditi.

La **sez. III** è destinata all'indicazione dei dati relativi ai **beni,** oggetto di **trasferimento** in **regime** di **neutralità** fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2007.

Nella **sez. IV** vanno annotati gli **interessi passivi deducibili** ex art. 96, co. 5-bis, D.P.R. 917/1986. La **sez. V** è infine preposta al riporto dell'eventuale **eccedenza degli interessi passivi di ROL** (ex art. 96, co. 7, D.P.R. 917/1986) trasferiti al consolidato.

Nel **quadro NX** vanno annotati i dati che la **consolidante** e le **consolidate** hanno già indicato nei rispettivi quadri **GN** e **RX** del proprio mod. **Redditi 2019 SC.**

Alla luce dei dati richiesti il quadro è diviso in **14 sezioni**:

1) sez. I, dedicata all'indicazione degli oneri **detraibili** spettanti a ciascuna società aderente al consolidato (ammontare corrispondente al **rigo GN15, col. 2 e 3** – mod. Redditi 2019 SC);

2) sez. II, III e **IV** (riferiti ad ognuna delle società aderenti al consolidato), indicanti i dati relativi ai **crediti d'imposta** scaturenti da:
a) **fondi comuni d'investimento** (ammontare corrispondente al **rigo GN3 –** mod. Redditi 2019 SC);
b) **redditi prodotti all'estero** (importo corrispondente al rigo **GN17 –** mod.Redditi 2019 SC);
c) **immobili colpiti** dal **sisma** in **Abruzzo** e altri crediti d'imposta (importo corrispondente al rigo **GN18 –** mod. Redditi 2019 SC);

3) sez. V, per l'annotazione delle **ritenute subite** da ciascuna società aderente alla tassazione di gruppo (somma corrispondente al rigo **GN19 –** mod. Redditi 2019 SC);

4) sez. VI, riservata all'indicazione dell'ammontare dei **crediti d'imposta** provenienti da **agevolazioni** concessi alle società appartenenti al gruppo e trasferiti al consolidato (ammontare corrispondente alla **sez. V** del **quadro GN** - mod. Redditi 2019 SC);

5) sez. VII, destinata al riporto di eventuali **eccedenze d'imposta Ires** emergenti da precedenti dichiarazioni delle società aderenti alla tassazione di gruppo e trasferite al consolidato (importo corrispondente al **rigo RX1, col. 6,** mod. Redditi 2019 SC);

6) sez. VIII, contenente le eccedenze d'imposta **IRES** (ex co. 2, art. 43-ter, D.P.R. 29.9.1973, n. 602), trasferite dalle società aderenti alla tassazione di gruppo al consolidato (ammontare corrispondente al **rigo RX2, col. 6,** mod. Redditi 2019 SC);

7) **sez. IX,** per l'indicazione degli **acconti versati** (in tutto o in parte) separatamente dalle società partecipanti alla tassazione di gruppo (ammontare corrispondente al rigo **GN21** – mod. Redditi 2019 SC);

8) **sez. X,** riservata alle **eccedenze** d'imposta **diverse** dall'**Ires** trasferite dalle società aderenti alla tassazione di gruppo al consolidato (ammontare corrispondente al rigo RX, col. 6 e nella **sez. III** del **quadro GN,** per le eccedenze che non trovano indicazione nel quadro RX – mod. Redditi 2019 SC);

9) **sez. XI,** per l'annotazione del **credito d'imposta** derivante dall'**eccedenza** di **imposta estera** pagata per redditi ivi prodotti, nei periodi antecedenti all'esercizio dell'opzione del consolidato, dalle società aderenti alla tassazione di gruppo e trasferita al consolidato (ammontare corrispondente alla **sez. VII** del **quadro GN** – mod. Redditi 2019 SC);

10) **sez. XII**, per l'ammontare della **deduzione** di cui all'art. 1, D.L. 6.12.2011, n. 201 (**ACE**) delle società aderenti alla tassazione di gruppo e trasferita al consolidato (ammontare corrispondente al **rigo GN22** – mod. Redditi 2019 SC);

11) **sez. XIII**, riservata all'indicazione degli **oneri deducibili** e **detraibili** in conseguenza di **investimenti** in **start-up innovative**, riferiti in ogni caso alle società aderenti alla tassazione di gruppo e trasferiti al consolidato (importi corrispondenti al **rigo GN22**, **col. 2** e **GN15**, **col. 1** del mod. Redditi 2019 SC);

12) **sez. XIV**, dove si indicano le **plusvalenze** (la cui **tassazione** può essere **sospesa** in ossequio a quanto dettato dal co. 2-quater, art. 166, D.P.R. 917/1986), che sono state trasferite al consolidato da ciascuna società aderente alla tassazione di gruppo (importo corrispondente al **rigo GN22**, **col. 3** del mod. Redditi 2019 SC).

Il **quadro NI** va compilato nei casi di **interruzione** o **revoca** dell'opzione della tassazione di gruppo **prima del termine del triennio**.

La **consolidante,** al verificarsi di una delle 2 fattispecie, può **cedere** (in tutto o in parte) alle imprese, che sono fuoriuscite dalla tassazione di gruppo, i **crediti**, nonché le somme versate a titolo di **acconto**.

Il quadro è diviso in **3 sezioni**:

- **sezione I**, dedicata all'indicazione delle **somme** versate a titolo di **acconto**, che la **consolidante** ha stabilito di conferire alla società fuoriuscita dalla tassazione di gruppo;

- **sezione II**, riservata all'indicazione delle **eccedenze** di **Ires** cedute dalla **consolidante** alle società fuoriuscite dalla tassazione di gruppo;

- **sezione III**, destinata all'indicazione delle perdite riattribuite alle controllate fuoriuscite dalla tassazione di gruppo. Tale sezione deve essere riempita allorquando, in sede di comunicazione di adesione al consolidato, si è optato per un **diverso criterio** di **imputazione** delle **perdite** rispetto alla regola generale di esclusiva imputazione delle perdite alla consolidante.

Il **quadro NR,** va compilato indicando l'ammontare del **credito d'imposta**, derivante dal pagamento di **imposte estere definitive**, per redditi ivi prodotti dalle consolidate e per il periodo d'imposta nei quali opera la tassazione di gruppo (co. 1, art. 165, D.P.R. 917/1986), nonché del **credito d'imposta indiretto.** Le sezioni, che compongono il quadro, sono 2. In esse si riportano le informazioni per la determinazione del **credito d'imposta**:

- **teoricamente spettante**;

- **effettivamente spettante** e separato per **anno** in cui il reddito, l'utile, o la plusvalenza sono stati realizzati (sempre entro i limiti dell'imposta netta e del credito teoricamente spettante calcolato nella **sez. I**).

Nel **quadro NE** (crediti d'imposta – co. 6, art. 165, D.P.R. 917/1986), composto da **3 sezioni**, deve essere indicato il credito **d'imposta** per ciascuna consolidata (co. 6, art. 165, D.P.R. 917/1986), scaturente dalla quota di **imposta estera** pagata a titolo **definitivo** per redditi ivi prodotti, ed **eccedente** la quota di **imposta nazionale** in riferimento al medesimo reddito.

La **sez. I-A**, contiene i dati necessari al **calcolo** del **credito d'imposta**; la **sez. I-B**, è dedicata alle informazioni relative alle **eccedenze d'imposta**, maturate nella **presente** dichiarazione; infine la **sez. I-C**, è riservata all'annotazione delle **eccedenze d'imposta** maturate nella **precedente** dichiarazione.

Il **quadro NC** è riservato al **riepilogo** dei **crediti d'imposta** maturati nella **presente dichiarazione** (annotati già nei **quadri NR** e **NE**). Scopo finale del quadro è quello di addivenire al **calcolo** del **credito d'imposta residuo**.

Il quadro è composto dai seguenti **righi**:

- **NC1**, **totale** complessivo del **credito d'imposta,** definito ai sensi del **co. 1, art. 165,** D.P.R. 917/1986 (sommatoria dei righi da **NR9 a NR11 col. 4**);

- **NC2**, **totale** complessivo del **credito d'imposta**, di cui al **co. 6, art. 165,** D.P.R. 917/1986 (somma degli importi dei righi da **NE7 a NE9 col. 4** e somma della **col. 3** dei **righi NE15, NE21 e NE27**);

- **NC3**, **crediti** già **utilizzati** (somma dei righi da **NE2** a **NE6 col. 17**);

- **NC4**, **credito** d'imposta **residuo,** maturato nella dichiarazione in compilazione (risultato dell'operazione: **NC1+NC2-NC3)**.

-Consolidato mondiale

Il consolidato mondiale è composto dal frontespizio e dai seguenti quadri: **MF**, **MX**, **MR**, **ME**, **MC.**

Il **quadro MF** è riservato alla determinazione dell'**unica base imponibile,** calcolata sulla base dei singoli **redditi** (o perdite) prodotti dalle **società non residenti** e imputati alla **controllante** (apportando le modifiche previste dagli artt. 130 a 142, D.P.R. 917/1986).

Il quadro è composto da **2 sezioni**:

- **sezione I,** per l'indicazione dei **redditi** (o **perdite)** della **controllante**, ovvero di ogni **controllata estera** in **proporzione** alla **quota** di **partecipazione** agli **utili** della controllante;

- **sezione II,** è riservata all'annotazione delle **rettifiche** di **consolidamento,** nell'ipotesi di **interruzione** o **revoca** del **consolidato** mondiale; tali rettifiche si riferiscono alle **variazioni** in **aumento**, che, ai sensi dell'art. 139-bis, D.P.R. 917/1986, devono essere apportate alla somma algebrica dei redditi ai fini della determinazione del **reddito imponibile complessivo**.

Il **quadro MX** è dedicato ai **trasferimenti** (crediti d'imposta, eccedenze d'imposta, ritenute, oneri detraibili e deduzioni ACE) effettuati dalla **controllante** nei confronti del **gruppo**. Lo stesso è composto da **7 sezioni**:

1) **sezione I,** trasferimenti dalla consolidante al gruppo, come indicato nei seguenti righi:

- **MX1**, **oneri detraibili** (importo corrispondente al **rigo GN15, col. 2 e 3**, mod. Redditi 2019 SC);

- **MX2**, **crediti d'imposta sui fondi comuni d'investimento** (ammontare corrispondente al **rigo GN3**, mod. Redditi 2019 SC);

- **MX3**, **crediti d'imposta** inerenti i **redditi** prodotti **all'estero** (importo corrispondente al **rigo GN17**, mod. Redditi 2019 SC) in **esercizi precedenti** l'inizio della tassazione di gruppo;

- **MX4**, **crediti d'imposta** per gli **immobili** colpiti dal **sisma** in **Abruzzo** ed altri crediti d'imposta (importo corrispondente al rigo **GN18, col. 1 e 2**, mod. Redditi 2019 SC);

- **MX5**, **ritenute subite** (somma corrispondente al **rigo GN19**, mod. Redditi 2019 SC);

- **MX6**, **eccedenze** d'imposta **IRES** (importo corrispondente al rigo **RX1, col. 6,** mod. Redditi 2019 SC);

- **MX7**, informazioni relative alle **eccedenze d'imposta Ires**, che la **controllante** ha **ricevuto** ai sensi del co. 2, art. 43-ter, D.P.R. 29.9.1973, n. 602;

- **MX8**, **acconti versati** (ammontare corrispondente al **rigo GN21**, **col. 1**, mod. Redditi 2019 SC);

2) **sezione II,** riservata all'annotazione dei **crediti d'imposta** derivanti da **agevolazioni concesse** alle **imprese**, che la controllante attribuisce al consolidato mondiale (importo corrispondente alla **sez. V** del **quadro GN**, mod. Redditi 2019 SC);

3) **sezione III, eccedenze di imposte diverse dall'Ires**, emergenti dalla dichiarazione della controllante e trasferite al consolidato (ammontare corrispondente a quanto indicato nella col. 6 del quadro RX, ed alla sezione III del quadro GN per le sole eccedenze d'imposta che non trovano indicazione nel quadro RX, mod. Redditi 2019 SC);

4) **sezione IV, eccedenza d'imposta nazionale** e/o **estera** (co. 6, art. 165, D.P.R. 917/1986) relativa a **redditi prodotti all'estero** dalla **controllante**, nei periodi **precedenti** l'esercizio **dell'opzione** del consolidato mondiale (ammontare corrispondente alla **sezione VII** del **quadro GN**, mod. Redditi 2019 SC);

5) **sezione V, deduzione** di cui all'art. 1, D.L. 6.12.2011, n. 201 (**ACE**) della controllante e trasferita al consolidato (importo corrispondente al **rigo GN22 col. 1,** mod. Redditi 2019 SC);

6) **sezione VI,** oneri **deducibili** e **detraibili** relativi agli **investimenti in start-up innovative** e trasferiti al consolidato (importo corrispondente al **rigo GN22**, **col. 2 e GN15**, **col. 1**, mod. Redditi 2019 SC);

7) **sezione VII, plusvalenza** (la cui **tassazione** può essere **sospesa** per effetto del co. 2-quater, art. 166, D.P.R. 917/1986) trasferita al consolidato ai fini della determinazione del reddito complessivo di gruppo (importo corrispondente al rigo **GN22**, **col. 3**, mod. Redditi 2019 SC).

Il **quadro MR** è riservato alla determinazione del **credito d'imposta** (co. 1, art. 165, D.P.R. 917/1986), scaturente a seguito del pagamento di **imposte estere definitive**, in relazione ai **redditi** ivi **prodotti** dalla **controllante** per la **quota** di **reddito inerente** a **ciascuna controllata estera** e per i periodi d'imposta nei quali opera la tassazione di gruppo, nonché alla determinazione del **credito d'imposta indiretto.** Composto da 2 sezioni, alla **sez. I** riporta le informazioni necessarie per la determinazione del **credito d'imposta teoricamente spettante** (**sez. I-A per** le informazioni relative alla **controllante**, e **sez. I-B** per quelle della **controllata estera**), ed alla **sez. II** riporta le informazioni per la determinazione del credito d'imposta **effettivamente spettante** (separato per **anno** di produzione del reddito estero o di utili o plusvalenze).

Il **quadro ME**, è riservato all'annotazione, per ciascuna consolidata, del **credito d'imposta** (co. 6, art. 165, D.P.R. 917/1986) derivante dalla **quota di imposta estera** pagata a titolo **definitivo** per redditi ivi prodotti ed **eccedente la quota di imposta nazionale** in riferimento al medesimo reddito.

L'eccedenza di imposta estera può essere **portata** a nuovo all'esercizio successivo sino **all'ottavo** periodo.

Le 2 sezioni, di cui è composto, servono per riportare rispettivamente il **credito d'imposta** maturato dalla **controllante (sez. I)** e quello maturato dalla **controllata (sez. II)**.

Nel **quadro MC** vanno riepilogati i **crediti d'imposta maturati** nella **dichiarazione** (già annotati nei quadri **MR** e **ME**) per determinare l'ammontare del **credito residuo.** I righi del quadro sono:

- **MC1**, totale complessivo dei crediti d'imposta di cui al co. 1, art. 165, D.P.R. 917/1986, pari alla **somma** dei **righi da MR9 a MR11**, **col. 4**;

- **MC2**, totale complessivo dei crediti d'imposta di cui al co. 6, art. 165, D.P.R. 917/1986, pari alla **somma** dei **righi da ME6 a ME8**, **col. 4** ed anche la somma dei **righi ME14, ME20, ME26, ME31 e ME37**, **col. 3**;

- **MC3**, **crediti** già **utilizzati**, derivati dalla somma dei **righi da ME1 a ME5**, **col. 17** e dei **righi da ME28 a ME30**, **col. 16**;

- **MC4**, **credito d'imposta residuo** ottenuto dall'operazione: **MC1+MC2-MC3**.

Il **quadro CC** è preposto all'indicazione del modo di **utilizzo** dei **crediti d'imposta** e delle eccedenze di **imposte diverse** dall'**Ires**, che il **consolidato** ha ricevuto dalle **controllate**.

Il **quadro CN** è adibito alla determinazione dell'**Ires** ed alla relativa **liquidazione** (sulla scorta del **reddito complessivo globale** determinato).

Il **quadro CK** va utilizzato nel caso in cui la **consolidante** determina di **cedere** l'eccedenza di IRES, maturata in dichiarazione, ai **soggetti inclusi** nel **consolidamento,** oppure a quelli **appartenenti** al **gruppo**.

Il **quadro CS** si compone dei seguenti prospetti:

- **perdite** non compensate;

- **perdite** istanza co. 3, art. 40-bis, D.P.R. 29.9.1973, n. 600;
- **oneri detraibili** e spese per risparmio energetico;
- **crediti d'imposta** per immobili colpiti dal sisma in Abruzzo;
- **spese** per **interventi** su edifici ricadenti nelle zone sismiche;
- **trasferimento** della **residenza all'estero**;
- **rideterminazione** dell'acconto;
- **zone franche** urbane (ZFU);
- **dichiarazione integrativa**.

(Pietro Sacchetta, Il Sole 24 ORE – Estratto da "La Settimana Fiscale", Edizione n. 15 del 12 aprile 2019, pag. 20-24)

Sentenze tributarie

In appello la dichiarazione infedele può diventare fraudolenta

Corte di cassazione – III Sezione penale - Sentenza 9 aprile 2019, n. 15500

È legittima la condanna in appello per dichiarazione fraudolenta, nonostante l'imputazione iniziale di dichiarazione infedele, se l'imputato ha fornito elementi in ordine alla configurazione di una differente condotta delittuosa. In casi del genere, infatti, non si verifica alcuna lesione al diritto di difesa, dal momento che l'interessato ha potuto interloquire su ogni aspetto della vicenda.

A fornire questa precisazione è la Corte di cassazione, terza sezione penale, con la sentenza 15500 depositata ieri.

Il legale rappresentante di una società veniva condannato dal tribunale per il reato di dichiarazione infedele di cui all'articolo 4 del Dlgs 74/2000, perché non aveva indicato nella dichiarazione presentata elementi attivi per un importo superiore alla soglia. La Corte di appello, in parziale riforma della sentenza emessa dal tribunale, riqualificava il delitto contestato, affermando che questo integrasse la dichiarazione fraudolenta di cui all'articolo 3 del Dlgs 74/2000.

L'imputato impugnava la decisione in Cassazione, lamentando tra i diversi motivi la violazione del Codice di procedura penale. In particolare, secondo il ricorrente, nonostante il giudice di secondo grado avesse ritenuto che il fatto commesso integrasse il reato di dichiarazione fraudolenta e non infedele, non aveva disposto la trasmissione degli atti al pubblico ministero dichiarando la nullità della sentenza del tribunale, ma aveva confermato la pena inflitta nel primo grado di giudizio.

I giudici di legittimità hanno innanzitutto ricordato che, dopo le modifiche intervenute con il Dlgs 158/2015, per il reato di dichiarazione infedele (articolo 4 Dlgs 74/2000) occorre che i costi che hanno concorso all'evasione siano inesistenti e non più soltanto fittizi.

La Suprema Corte ha, così, rilevato che proprio l'imputato aveva evidenziato già nelle proprie memorie in appello che, nel contesto del nuovo quadro normativo, le somme oggetto di contestazione, poiché erano state effettivamente pagate, dovevano essere considerate quali «operazioni fraudolente».

Ed infatti, sulla base di ciò, il giudice territoriale aveva ritenuto che la condotta integrasse il reato di

dichiarazione fraudolenta. La Cassazione ha così chiarito che, per l'indagine volta ad accertare la violazione del principio di correlazione tra accusa e sentenza, non è sufficiente il mero confronto letterale fra contestazione e sentenza, poiché la norma è volta alla tutela del diritto di difesa dell'imputato.

In altre parole, quindi, il principio di correlazione risponde all'esigenza di evitare che l'imputato sia condannato per un fatto, rispetto al quale non abbia potuto difendersi (Sezioni Unite 16/1996, 36551/2010).

Ne consegue, pertanto, che non è ravvisabile alcuna violazione nell'ipotesi in cui sia lo stesso imputato a precisare gli elementi di fatto sulla base dei quali poi il giudice è pervenuto alla diversa individuazione del reato. Nella specie, l'interessato come emergeva dagli atti era stato posto nella condizione di difendersi, potendo intervenire su ogni aspetto della vicenda. Così il giudice di appello aveva legittimamente deciso senza rinviare gli atti di nuovo al Pm.

(Antonio Iorio, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Norme & Tributi", 10 aprile 2019)

Esperto risponde

AGEVOLAZIONI TRIBUTARIE

- **AZIENDE AGRICOLE «CATASTALI» ESCLUSE DAL BONUS SUD**

D) Riguardo al bonus investimenti per le imprese agricole, vorrei sapere se rientrano in questa categoria le imprese che determinano il reddito agrario con il metodo catastale. La legge non dice nulla in proposito. Nel caso lo prevedesse una circolare dell'agenzia delle Entrate, in fase di contenzioso può avere forza di legge?

R) La risposta al primo quesito è negativa. Possono beneficiare del credito di imposta in esame tutti i soggetti titolari di reddito di impresa ex articolo 55 del Dpr 917/1986 (Tuir), indipendentemente dalla natura giuridica assunta. Pertanto se l'impresa agricola in questione produce reddito agrario con il metodo catastale, non potrà accedere all'agevolazione.

La risposta al primo quesito "assorbe" anche l'altra richiesta di chiarimento: in ogni caso, per completezza, si precisa che i documenti di prassi emessi dall'amministrazione finanziaria (circolari, risoluzioni) non hanno forza di legge, ma in sede contenziosa hanno valore di interpretazione di parte.

(Gabriele Ferlito, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 8 aprile 2019)

- **AGEVOLATI I MISURATORI FISCALI COMPRATI «IN ANTICIPO»**

D) Nel mese di marzo 2019, un'azienda acquista un registratore elettronico predisposto all'invio dei corrispettivi elettronici. L'azienda, avendo un fatturato inferiore ai 400mila euro, è obbligata all'invio telematico dei corrispettivi elettronici dal mese di gennaio 2020. Avendo effettuato l'acquisto con relativo pagamento tracciabile a marzo 2019, può fruire del bonus 50% già dalla liquidazione relativa al primo trimestre 2019 anche se fino a dicembre 2019 viene utilizzato come registratore non elettronico (quindi i corrispettivi non vengono comunicati in agenzia delle Entrate) e poi da gennaio 2020 viene censito per l'invio telematico?

R) La risposta è positiva. Il credito d'imposta di cui si discute è stato introdotto proprio per agevolare l'anticipato adeguamento tecnologico degli operatori che, a far data dal 1° gennaio 2020 (1° luglio 2019 se con volume di affari maggiore di 400mila euro), saranno tenuti alla trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri. Del resto, la normativa di riferimento pone come unico limite che l'utilizzo del credito avvenga a decorrere dalla prima liquidazione periodica Iva successiva al mese in cui è

registrata la fattura relativa all'acquisto o all'adattamento degli strumenti. Il riferimento è quindi al solo acquisto/adeguamento dello strumento tecnologico.

(Gabriele Ferlito, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 8 aprile 2019)

BILANCIO E CONTABILITA'

- **COSÌ SI REGISTRA LA VENDITA DI UN BENE AMMORTIZZABILE**

D) A fine 2018 abbiamo ricevuto la fattura d'acconto per l'acquisto di un bene ammortizzabile da consegnare all'acquirente nel 2019.

L'acconto deve essere inserito nel registro beni ammortizzabili nel 2018 oppure nel 2019 indicando l'intero importo (comprensivo dell'acconto 2018)?

R) L'acquirente di un bene ammortizzabile dovrà registrare la fattura di acconto in dare nella voce «acconti a fornitori» oltre all'Iva e in avere alla voce «debiti verso fornitori».

La voce che dovrà essere utilizzata, pertanto, è una voce che registra il credito nei confronti del fornitore, ma non potrà essere contabilizzata tra i beni ammortizzabili perché, a quella data, il bene non è ancora nella disponibilità dell'acquirente.

Nel successivo anno (2019), al ricevimento della fattura per la consegna del bene l'acquirente rileverà l'intero valore del bene tra i beni ammortizzabili stornando la voce acconti a fornitori.

Il successivo ammortamento decorrerà dalla data di entrata in funzione del bene.

Di seguito un esempio di scritture contabili (tralasciando le movimentazioni finanziarie) nel caso di acquisto del «bene Z» dal «fornitore Y» del valore complessivo di 2.000 euro + Iva al 22 per cento.

Ricevimento fattura di acconto da «fornitore Y» per 500 euro + Iva 22% (anno 2018). «Dare»: Diversi 610; Fornitori c/anticipi (Sp) 500; Iva a credito (Sp) 110. «Avere»: Debiti V/fornitore "Y" (Sp) 610.

Ricevimento fattura di acquisto del «bene Z» (anno 2019). «Dare»: Diversi 2.330; Bene Z (Sp) 2.000; Iva a credito (Sp) 330. «Avere»: Diversi 2.330; Fornitori c/anticipi (Sp) 500; Debito V/fornitore "Y" (Sp) 1.830.

(Massimo Ianni, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 8 aprile 2019)

CONTRIBUENTI MINORI, MINIMI E REGIMI CONTABILI

- **NIENTE FORFAIT SE LA PARTITA IVA DELL'EX STUDIO È ANCORA APERTA**

D) Uno studio associato composto da due professionisti ha sospeso l'attività nel 2018, comunicandolo all'agenzia delle Entrate, in quanto non esercita più alcuna attività. Nonostante questo, non può chiudere la partita Iva in quanto deve ancora emettere fattura per un credito verso un cliente sottoposto a procedura concorsuale. La procedura fallimentare è appena iniziata e non è possibile sapere se e in quale misura verrà incassato il credito. Uno degli associati continua l'attività in forma individuale. Può aderire al nuovo regime forfettario dal 2019? Oppure deve essere necessariamente cessata la partita Iva dello studio associato? Com'è possibile eventualmente aggirare l'ostacolo?

R) Finché esiste la partita Iva dello studio associato, il singolo partecipante si vede attribuito un reddito partecipativo che, a prescindere dalla sua entità, rende impossibile applicare il regime forfettario. Quindi si ritiene che l'attività individuale del singolo professionista non possa che essere eseguita in regime ordinario o semplificato, ma non forfettario. Per chiudere la partita Iva e quindi rendere cessato lo studio associato ai fini fiscali, sarebbe necessario emettere la fattura e versare l'Iva dovuta sul credito anche se non incassata. Solo questa soluzione permetterebbe l'accesso al regime forfettario.

(Paolo Meneghetti, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 8 aprile 2019)

DICHIARAZONE DEI REDDITI DELLE PERSONE FISICHE

- **CONTI ESTERI, CHI SCEGLIE IL 730 DEVE PRESENTARE ANCHE L'«RW»**

D) Sono un cittadino italiano, residente in Italia, e detengo dal 2018 un conto corrente in Austria. Per la dichiarazione redditi 2019, il Caf afferma che bisogna compilare il modello 730 a maggio, senza alcuna dichiarazione, e successivamente a settembre presentare il modello Redditi con il quadro RW. È corretto tutto ciò? Devo fare due dichiarazioni, o si può integrare il 730/2019 con qualche modulo? Inoltre, quale documentazione occorre allegare?

R) Il contribuente che si avvale ai fini dichiarativi e impositivi del modello 730, deve presentare anche il modulo RW del modello Redditi persone fisiche insieme al relativo frontespizio, secondo le modalità e la tempistica propri di tale ultima dichiarazione. In questo contesto, l'interessato può avvalersi del modello Redditi in formato cartaceo da inoltrare dal 2 maggio all'1 luglio 2019, tramite un ufficio postale; oppure della modalità telematica entro il 30 settembre 2019. Non è quindi possibile integrare, con criteri diversi, il modello 730. Infine, non sussistono obblighi di allegazione documentale in sede dichiarativa (se non quelli necessari all'intermediario abilitato, in caso ci si avvalga della sua prestazione); tali elementi, invece, andranno conservati e prodotti all'amministrazione finanziaria in caso di controllo.

(Alfredo Calvano, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 8 aprile 2019)

- **NIENTE SGRAVIO SE L'ASSEGNO ALL'EX MOGLIE È «STRAORDINARIO»**

D) L'ex moglie, trovandosi priva di occupazione, fa una richiesta al tribunale, che viene parzialmente accolta (ecco il testo: «Il tribunale di..., nel procedimento civile, ha modificato parzialmente le condizioni di divorzio stabilendo che l'ex marito verserà alla ex moglie un assegno assistenziale temporaneo per la durata di un anno, trovandosi la stessa priva di occupazione e ritenendo un anno sufficiente alla ripresa occupazionale»).

L'importo fissato dall'autorità giudiziaria può essere portato in deduzione dall'ex marito, indicandolo nel rigo RP22 ("altri oneri deducibili")?

R) La "temporaneità" dell'assegno da versare all'ex coniuge, stabilito dal giudice in via straordinaria, induce a ritenere che il relativo ammontare non possa essere considerato deducibile in base all'articolo 10, lettera c, del Tuir (Dpr 917/86).

L'assunto è desumibile dalle indicazioni della prassi amministrativa (risoluzione 153/E/2009), secondo la quale non rileva come onere l'assegno qualificato dal provvedimento dell'autorità giudiziaria nella forma dell'una tantum, anche se il relativo pagamento avviene in maniera rateizzata. In tal caso, la rateizzazione del pagamento costituisce solo una diversa modalità di liquidazione dell'importo pattuito tra le parti.

A una diversa conclusione, favorevole cioè alla deducibilità, si sarebbe potuto pervenire qualora l'assegno in esame avesse costituito un'integrazione duratura dell'assegno originario.

(Alfredo Calvano, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 8 aprile 2019)

IVA

- **E–FATTURE OLTRE 77,47 EURO: BOLLO ANTICIPATO DA RIMBORSARE**

D) Vorrei sapere qual è il corretto trattamento dell'addebito dell'imposta di bollo di 2 euro sulle fatture elettroniche che contengono importi, non assoggettati a Iva, superiori a 77,47 euro.

L'addebito dell'imposta di bollo non sembra essere un'anticipazione effettuata in nome e per conto (ex articolo 15 del Dpr 633/1972), in quanto il versamento dell'imposta viene effettuato trimestralmente direttamente dal fornitore.

L'addebito, non essendo riconducibile a una cessione di beni o una prestazioni di servizi, sembra quindi essere fuori dal campo di applicazione dell'Iva.

R) L'applicazione dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche per operazioni non soggette a Iva, di importo superiore a 77,47 euro, rientra – come precisato dalla risoluzione del 22 ottobre 1992

numero 430585 – tra le anticipazioni non imponibili di somme in nome e per conto di altro soggetto, di cui all'articolo 5, primo comma, numero 3, del Dpr 633/1972.

Ciò in quanto il soggetto (fornitore) che ne sopporta la spesa, con riferimento al trimestre solare di emissione di tali fatture, agisce in sostituzione del cessionario/committente che vi è originariamente tenuto.

Quest'ultimo è pertanto obbligato a rimborsare al cedente/prestatore quanto da lui versato a tale titolo.

(Giuseppe Barbiero, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 8 aprile 2019)

- **REVERSE CHARGE INTERNO CON ALLEGATO ALLA E–FATTURA**

D) Opero in regime contabile semplificato e devo provvedere a integrare una fattura acquisti (elettronica) ricevuta in regime di reverse charge ex articolo 17, comma 6, lettera a–ter, del Dpr 633/72. Sono obbligato a inviare il documento con l'integrazione al Sistema di interscambio (Sdi)? Sono obbligato alla conservazione sostitutiva?

Se devo emettere un'autofattura (tipo documento "TD01"), dove il cedente coincide con il cessionario, dovrò riportare anche l'imponibile?

R) L'agenzia delle Entrate, con la circolare 13/E/2018, ha chiarito che il reverse charge "interno" – operazioni di cui all'articolo 17, commi 5 e 6, tra cui la lettera a–ter (oggetto del quesito), e all'articolo 74, commi 7 e 8, del Dpr 633/1972 – può essere effettuato secondo le modalità già ritenute idonee in precedenza (si vedano la risoluzione 46/E/2017 e la circolare 45/E/2005).

Vale a dire, ad esempio, predisponendo un altro documento, da allegare al file della fattura in questione, contenente sia i dati necessari per l'integrazione, sia gli estremi della stessa.

Al riguardo, si evidenzia che tale documento può (quindi, in via facoltativa e non obbligatoria) essere inviato al Sistema di interscambio (Sdi) e, qualora l'operatore fruisca del servizio gratuito di conservazione elettronica offerto dall'agenzia delle Entrate, il documento verrà portato automaticamente in conservazione.

(Stefano Setti, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 8 aprile 2019)

REDDITI TERRENI E FABBRICATI

- **TRANSITORIO RISOLTO IN ANTICIPO: RIMBORSATO IL «REGISTRO» IN PIÙ**

D) Ho stipulato un contratto transitorio a uso locativo: nell'incertezza abbiamo indicato l'intero periodo massimo di diciotto mesi, anche se in realtà presumo che i mesi effettivi saranno 8/10

(questo per avere un margine ampio di sicurezza qualora il conduttore dovesse avere ulteriori necessità di abitare la casa).

Come bisogna regolarsi con il pagamento – che si opti o meno per la cedolare secca – relativamente alla tassa registro e agli eventuali canoni che non si riscuoteranno?

È sufficiente una comunicazione di cessazione del contratto anticipato, e in quale modalità?

Come va redatto il contratto e quali allegati deve avere per beneficiare dell'aliquota fissa del 10%? Cosa si fa invece per beneficiare della riduzione dell'aliquota Imu?

R) Per i contratti a canone concordato, qualora siano stati conclusi nuovi accordi territoriali stipulati dalle organizzazioni rappresentative dei proprietari e degli inquilini, in recepimento delle nuove regole stabilite nel Dm 16 gennaio 2017, occorre in linea di principio l'asseverazione rilasciata da una qualsiasi delle organizzazioni partecipanti all'accordo locale di riferimento.

Tale asseverazione ha la funzione di attestare che le clausole contrattuali rispettino quelle concordate dalle organizzazioni stesse. Una volta ottenuta la certificazione, non vi saranno ostacoli al riconoscimento tanto dell'opzione per le cedolare secca al 10%, che della riduzione del 25% dell'Imu dovuta sull'immobile in questione.

Se si intende risolvere anticipatamente il contratto di locazione, bisogna inoltre registrare la risoluzione contrattuale presso l'agenzia delle Entrate, con la trasmissione del modello Rli.

L'imposta di registro eventualmente pagata in eccesso, riferita alle annualità successive alla prima, sarà rimborsata una volta comunicata la risoluzione anticipata.

(Luigi Lovecchio, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 8 aprile 2019)

- **VIA LIBERA SE IL VECCHIO «6+6» SI CHIUDE NEL TERMINE NATURALE**

D) Il comma 59 dell'articolo 1 della legge 145/2018 consente l'applicazione del regime della cedolare secca anche ai canoni di locazione commerciale, stipulati nel 2019. La stessa norma pone, tra le altre condizioni per la sua applicabilità, che alla data del 15 ottobre 2018 non risulti in corso un contratto non scaduto, tra i medesimi soggetti e per lo stesso immobile, interrotto anticipatamente rispetto alla sua scadenza naturale.

Si chiede se la cedolare secca possa essere applicata a un contratto di locazione commerciale stipulato il 1° febbraio 2019 in sostituzione di un contratto (tra gli stessi soggetti e per lo stesso immobile) che abbia avuto naturale scadenza in data 31 gennaio 2019.

R) L'opzione per la cedolare secca sulle locazioni commerciali di immobili di categoria C/1, per contratti stipulati nel 2019, è sempre ammessa, con la sola eccezione dei contratti in essere al 15 ottobre 2018 relativi allo stesso immobile e allo stesso locatario, risolti anticipatamente rispetto alla scadenza naturale (6+6 anni).

Nel caso in esame, l'opzione è quindi possibile se i primi dodici anni contrattuali sono scaduti naturalmente.

(Luigi Lovecchio, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 8 aprile 2019)

Proprietario ed Editore: Il Sole 24 Ore S.p.A.

Sede legale e amministrazione: Via Monte Rosa 91- 20149 Milano

Redazione: Redazioni Editoriali Professionisti e Aziende - Direzione Publishing - Roma

© 2019 Il Sole 24 ORE S.p.a.
Tutti i diritti riservati.
È vietata la riproduzione anche parziale e con qualsiasi strumento.

I testi e l'elaborazione dei testi, anche se curati con scrupolosa attenzione, non possono comportare specifiche responsabilità per involontari errori e inesattezze.