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

Il revisore esterno e la società di revisione

4

NEWS

7

APPROFONDIMENTO

Revisori Diritto camerale per il 2019

L'art. 18, co. 4, L. 29.12.1993, n. 580, e succ. modif. dispone che la misura del diritto annuale dovuto ad ogni Camera di commercio da parte di ogni impresa iscritta o annotata è determinata dal Ministro dello Sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, sentite Unioncamere e le organizzazioni di categoria più rappresentative a livello nazionale, in base ad un metodo che tiene conto, tra le altre cose, del fabbisogno necessario per l'erogazione dei servizi che le stesse Camere di commercio sono tenute a fornire.

(Roberta Cosser, Il Sole 24 ORE – Estratto da "La Settimana Fiscale", Edizione n. 25 del 21 giugno 2019, pag. 25-29)

23

SENTENZE TRIBUTARIE

Sponsor, foto e giornali provano la prestazione

Commissione tributaria regionale – Bologna - I Sezione - Sentenza 28 marzo 2019, n. 627

(Alessandro Borgoglio, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Quotidiano del Fisco", 10 giugno 2019)

31

L'ESPERTO RISPONDE

33

Chiusa in redazione il 21 giugno 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

Il revisore esterno e la società di revisione

Nella newsletter di Aprile ponevamo l'attenzione sulle modifiche all'articolo 2477 Cc, che rendevano obbligatorie la nomina del collegio sindacale o del revisore nelle Srl. 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 del Codice della Crisi 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.

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.

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

Ultime novità

Bisogna evidenziare però una novità dei giorni scorsi. Con la conversione in legge del decreto sblocca-cantieri (Dl 32/2019), approvato in via definitiva dalla Camera le piccole Srl possono dire addio all'obbligo di nominare l'organo di controllo interno.

La nuova disposizione modifica il Codice della crisi d'impresa (decreto legislativo 14/2019) e introduce un'altra barriera alla nomina, confermata dallo sblocca-cantieri: l'obbligo di avere un organo di controllo interno scatta per le Srl che superano almeno uno dei tre parametri, mentre in precedenza occorreva sforarne due su tre. Il Codice dava tempo nove mesi, fino al 16 dicembre, per fare le nomine e aggiornare atti costitutivi e statuti.

Con i nuovi limiti, le società che devono dotarsi dell'organo di controllo, in base alle stime, passano da 180mila a 80mila. Per gli operatori non c'è stata la corsa delle Srl ad adeguarsi, ma chi avesse già fatto le nomine e ora fosse escluso può procedere alla revoca per giusta causa. Le piccole imprese avranno così la libertà di un collegio sindacale (anche monocratico) o un revisore legale (o società di revisione), due figure che per i compiti svolti andrebbero però distinte.

SMAF BROKER INSURANCE CONSULTING

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

News

- **ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO**

- **Processo telematico d'obbligo solo per i ricorsi notificati da luglio**

Mancano pochi giorni al debutto del processo tributario telematico obbligatorio: dal 1° luglio, infatti, notificazioni e depositi di atti processuali, documenti e provvedimenti giurisdizionali dovranno avvenire esclusivamente con modalità telematiche. Come previsto dal Dl 119/2018, sparirà l'alternatività tra cartaceo e digitale.

Interessati ed eccezioni Il processo tributario telematico dovrà essere utilizzato da tutti i difensori per il deposito delle liti dinanzi alle commissioni tributarie. Solo in casi eccezionali, il presidente della Commissione tributaria o della sezione, se il ricorso ègià iscritto a ruolo, ovvero il collegio se la questione sorge in udienza, con provvedimento motivato potranno autorizzare il deposito con modalità diverse da quelle telematiche. L'unica deroga riguarda i soggetti in giudizio senza assistenza tecnica (per liti di valore non superiore a 3mila euro) per i quali la norma prevede l'utilizzo, per notifiche e depositi, delle modalità telematiche previa indicazione, nel ricorso o nel primo atto difensivo, dell'indirizzo di posta elettronica certificata al quale ricevere le comunicazioni e le notificazioni. Sembrerebbe quindi, che solo per tali soggetti il processo tributario telematico rimarrà una facoltà.

La decorrenza La norma (articolo 16 Dl 119/2018) prevede testualmente che l'obbligo del canale telematico riguarda i giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato a decorrere dal 1° luglio 2019. Il responsabile della direzione giustizia tributaria del Mef, in occasione di un evento formativo organizzato dall'Uncat, ha precisato che l'obbligo del deposito telematico scatterà solo per i ricorsi notificati alla controparte a partire dal 1° luglio 2019. Secondo il Mef, la nuova norma deve, quindi, intendersi decorrente dal momento della notifica dell'atto introduttivo del giudizio alla controparte. Pertanto, non sarà obbligatorio il processo telematico per i ricorsi notificati prima del 1° luglio, pur se depositati presso le commissioni tributarie successivamente.

I processi già avviati I processi già avviati in forma cartacea al 1° luglio potranno proseguire senza l'utilizzo del canale telematico. Le più frequenti ipotesi sono: giudizi già completamente instaurati al 1° luglio, ossia con ricorso notificato alla controparte e costituzione già avvenuta in forma cartacea presso la commissione tributaria; per questi sarà possibile proseguire sia in forma cartacea sia in modalità telematica per tutti i documenti successivi (memorie, documenti aggiuntivi, istanze varie ecc.); i ricorsi parzialmente instaurati al 1° luglio, ossia notificati solo alla controparte, ma per i quali

non è ancora stata effettuata la costituzione in giudizio: in tali casi, sarà possibile scegliere tra modalità di deposito cartacea o telematica.

I nuovi gradi di giudizio Dal tenore testuale della norma, sembra che in tutti i nuovi gradi vada utilizzata la modalità telematica. Oltre al ricorso, quindi, il Ptt dovrà essere utilizzato anche per la proposizione dell'appello se la notifica avverrà dopo il 1° luglio e ciò anche se riferito ad un primo grado cartaceo. In tale contesto va segnalato che inizialmente il Dm 163/2013, tra i primi attuativi del Ptt, prevedeva che la parte che avesse utilizzato in primo grado le modalità telematiche era tenuta ad utilizzare le medesime modalità per l'intero grado del giudizio nonché per l'appello, salvo sostituzione del difensore. Dal 24 ottobre 2018 (entrata in vigore del Dl 119/2018), con una norma di carattere interpretativo, il legislatore ha espressamente previsto che le parti possono utilizzare in ogni grado di giudizio il processo telematico indipendentemente dalla modalità prescelta da controparte nonché dall'avvenuto svolgimento del giudizio di primo grado con modalità analogiche. Di fatto, quindi, sono state sanate eventuali irregolarità in tal senso che avrebbero potuto portare all'inammissibilità dell'atto.

I TERMINI PROCESSUALI

1. Pec alla controparte La Pec alla controparte dovrà essere inviata entro 60 giorni dalla notifica del provvedimento da impugnare.

2. Costituzione in giudizio La costituzione in giudizio, anche se con modalità telematica, dovrà avvenire entro 30 giorni dalla notifica dell'atto principale alla controparte

(Antonio Iorio, Laura Ambrosi, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Norme & Tributi", 18 giugno 2019)

- Presunzioni legali, la giungla delle «prove» a favore del Fisco

La questione della ripartizione dell'onere della prova nel diritto tributario sembra tornata d'attualità anche nel dibattito politico. Il tema è soggetto da tempo a numerosissime "deviazioni". Molte volte, infatti, viene impropriamente attribuito al contribuente un onere di prova quando, invece, tale onere graverebbe sull'Agenzia.

Occorre partire dal fatto che la presunzione di legittimità degli atti emessi dall'amministrazione finanziaria è stata abbandonata nel tempo in seguito a una serie di pronunce della Cassazione (la prima – storica – è la 2990/1979). In pratica, in passato l'atto del Fisco veniva considerato "legittimo per principio", così che si sosteneva che l'onere di dimostrarne l'illegittimità o l'infondatezza gravasse sempre e comunque sul contribuente. Tale indirizzo, tuttavia, ormai risulta definitivamente tramontato, e a nulla vale la circostanza che – in mancanza di impugnazione – l'atto impositivo sia idoneo ad assumere i caratteri della definitività.

Così che oggi non dovrebbe più dubitarsi che – anche nel rapporto tributario – valga la regola dell'onere della prova dettata dall'articolo 2697 del Codice civile, in base al quale «chi vuol fare valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento». Questo significa, quanto alle vicende tributarie, che l'amministrazione finanziaria, vantando un credito nei confronti del contribuente, è tenuta a fornire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa. In sostanza, affermando, con l'emanazione dell'atto di accertamento, l'esistenza dell'obbligazione tributaria, l'amministrazione assume la posizione di creditore nei confronti del contribuente, con la conseguenza che riveste in sede giudiziale il ruolo di attore in senso sostanziale sul quale grava l'onere di provare la fondatezza della propria pretesa.

Ovviamente, sempre in applicazione della regola contenuta nell'articolo 2697 del Codice civile, spetta al contribuente la prova del fatto costitutivo nelle liti di rimborso.

Peraltro, come sostenuto da illustre dottrina (Allorio), la presenza di talune presunzioni legali nell'ordinamento tributario – che, come eccezione, invertono l'ordinaria regola dell'incombenza dell'onere probatorio, addossandolo sul contribuente – non fa altro che confermare indirettamente il principio che l'onere di prova grava, come regola, sugli uffici dell'amministrazione.

Il fatto è che sulle vicende legate alle presunzioni legali si annidano molte nubi. Va ricordato che le presunzioni legali si suddividono tra assolute e relative. Quelle assolute non danno possibilità di fornire la prova contraria e, in linea di principio, risulterebbero contrarie ai precetti costituzionali in quanto lesive del diritto di difesa poiché impeditive di provare la capacità contributiva. Tuttavia, nell'ordinamento tributario si rinvengono talune presunzioni assolute (ad esempio, quella relativa ai prelievi delle valute estere considerate cessioni a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 67 del Tuir) oppure altre vengono considerate tali – come quella della residenza delle persone fisiche nel territorio dello Stato – dal monolitico orientamento della Cassazione. Senza contare che esistono nell'ordinamento tutta una serie di predeterminazioni legali, tipo quella legate agli autoveicoli di cui all'articolo 164 del Tuir, che impediscono di fatto di provare l'effettiva capacità contributiva in relazione ai beni/servizi effettivamente impiegati nell'attività economica.

A tutto questo si sommano veri e propri fraintendimenti come quello delle indagini finanziarie, dove la norma (articolo 32 del Dpr 600/1973) fissa semplicemente l'acquisizione di dati fiscalmente rilevanti da canalizzare, eventualmente, in un atto di accertamento vero e proprio. Il fatto è che la giurisprudenza costante della Cassazione ha ritenuto che la norma fissi delle presunzioni legali, con prova contraria addossata sul contribuente. Da qui il grossolano "mito" degli "accertamenti bancari" quando, invece, la norma stabilisce soltanto, nell'ordinaria dialettica dell'attività istruttoria, la possibilità di dare dimostrazione (non prova) dell'effettiva consistenza dei dati acquisiti dall'Agenzia. Il "quadro" dell'onere della prova ha – davvero – bisogno di una "rinfrescata".

LA RICOSTRUZIONE

A cura di **Dario Deotto** e **Maurizio Nadalutti**

Le principali presunzioni legali rilevanti ai fini dell'accertamento e della riscossione

1. Determinazione del **reddito minimo** e del valore della produzione netta Irap minimo per le **società non operative**
Articolo 30 della legge 724/1994

2. Qualificazione quali società non operative delle **società in perdita sistematica**
Articolo 2, commi 36-decies e 36-undecies del Dl 138/2011

3. Presunzione di realizzazione di redditi sottratti a tassazione in Italia in relazione alle **attività detenute** nei **Paesi "black list"** in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale
Articolo 12 del DL 78/2009

4. Presunzione di **fruttuosità** degli **investimenti esteri** e delle attività estere di natura finanziaria, per i quali non sono stati dichiarati i redditi effettivi
Articolo 6 del Dl 167/1990

5. **Presunzione di cessione** dei **beni acquistati**, **importati** o **prodotti** che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelli dei suoi rappresentanti
Articolo 1, commi 1 e 2, del Dpr 441/1997

6. **Presunzione di acquisto** dei **beni** che si trovano in uno dei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni
Articolo 3, comma 1, del Dpr 441/1997

7. Accertamento dei redditi di fabbricati nell'ipotesi di **omessa registrazione** del contratto di **locazione** dell'immobile
Articolo 41-ter, comma 2, del Dpr 600/1973

8. Presunzione per gli **interessi** derivanti da contratti di **mutuo**
Articolo 45, comma 2, del Tuir

9. **Residenza fiscale** ai fini delle imposte sui redditi delle **persone fisiche**
Articolo 2, comma 2, del Tuir

10. **Residenza** fiscale ai fini delle imposte sui redditi delle **persone** fisiche che hanno trasferito la residenza in **Paesi "black list"**
Articolo 2, comma 2-bis, del Tuir

11. **Residenza** fiscale delle **società** e delle associazioni che per la **maggior parte del periodo d'imposta** hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato italiano
Articolo 5, comma 3. lettera d) del Tuir e articolo 73, comma 3, del Tuir

12. Individuazione dell'**anno di competenza** e quantificazione dell'ammontare di **rendite** e **assegni** ai fini della determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente
Articolo 52, comma 1, lettera c) del Tuir

13. **Prelievi** di **valute estere** dal deposito o conto corrente che vengono considerati cessioni a titolo oneroso
Articolo 67, comma 1, lettera c-ter del Tuir

14. **Residenza fiscale** ai fini delle imposte sui redditi dei **trust** istituiti in Stati che non consentono un adeguato scambio di informazioni nell'ipotesi in cui almeno uno dei disponenti e almeno uno dei beneficiari dello stesso trust siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato italiano
Articolo 73, comma 3, del Tuir

15. Presunzione di **esterovestizione**
Articolo 73, comma 5-bis e 5-ter del Tuir

16. **Residenza** fiscale ai fini delle imposte sui redditi di **società** e altri enti il cui patrimonio sia investito in misura prevalente in **quote** o **azioni** di **Oicr immobiliari** e siano controllati direttamente o indirettamente da soggetti residenti in Italia
Articolo 73, co. 5-quater, del Tuir

17. Sanzioni in materia di imposte di **donazione** e **successione**
Articolo 53, comma 4, del Dlgs 346/1990

18. **Responsabilità dei soci** o degli associati nel pagamento delle imposte dovute dalle persone giuridiche a seguito di **liquidazione** in relazione al denaro e al valore dei beni sociali ricevuti in assegnazione
Articolo 36, comma 3, del Dpr 602/1973

19. Presunzione di **liberalità** di trasferimenti immobiliari e di partecipazioni sociali posti in essere **tra coniugi** ovvero tra **parenti in linea retta**
Articolo 26, comma 1, del Dpr 131/1986

20. Presunzione di **distribuzione di utili** non contabilizzati nei confronti dei soci di **società di capitali a ristretta base**
Si tratta di presunzione giurisprudenziale, in base alla quale il giudice inverte la regola dell'onere probatorio trasferendolo sul contribuente

21. Accertamenti da **indagini finanziarie**
Si tratta di disposizioni (articolo 32, Dpr 600/1973) riguardanti l'attività istruttoria che tuttavia molte volte vengono impropriamente considerate presunzioni legali dalla giurisprudenza e dalla prassi

22. Accertamento **sintetico-reddittometrico**
Si tratta di presunzioni semplici che tuttavia molte volte vengono considerate presunzioni legali dai giudici e dalla prassi

(Dario Deotto, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Norme & Tributi", 10 giugno 2019)

- **Con i big data viene meno l'asimmetria informativa**

Le presunzioni legali (relative) costituiscono una deviazione, una sorta di eccezione, rispetto all'ordinaria ripartizione dell'onere della prova nelle vicende del diritto tributario (si veda l'altro articolo in pagina). La loro presenza è sempre stata giustificata in ragione della posizione di "inferiorità conoscitiva" dell'amministrazione finanziaria rispetto ai fatti indice di capacità contributiva imputabili al contribuente. La ratio è da ricercarsi nell' «interesse generale alla riscossione dei tributi contro l'evasione» (in più occasioni, Corte costituzionale) agevolando la parte (l'amministrazione) che in prima battuta, perché estranea rispetto alla sfera del soggetto destinatario del prelievo, risulterebbe tenuta a provare certi fatti. Così, in presenza di presunzioni legali relative – per quelle "semplici" l'onere probatorio compete sempre in primo luogo alle Entrate – si realizza l'inversione dell'onere della prova in capo al contribuente, il quale deve provare che il fatto ignorato non corrisponde al vero o che l'inferenza presuntiva stabilita dalla legge non è applicabile al suo caso.

Le presunzioni legali relative si possono individuare quando la norma stabilisce espressamente l'onere di prova (non quello di dimostrazione, che attiene la fase istruttoria) in capo al contribuente, oppure quando (sempre la norma) utilizza la formula «si presume», «si considera».

Un esempio è quello delle società non operative. La norma (articolo 30 della legge 724/1994) prevede che se la società non supera il cosiddetto "test di operatività" si considera presuntivamente non operativa. Così che il contribuente deve fornire la prova contraria dimostrando di essere un soggetto che svolge un'effettiva attività economica. È errato, infatti, il convincimento che la società debba dimostrare le situazioni oggettive che hanno impedito di conseguire i ricavi minimi, perché questa dimostrazione (non prova, appunto) riguarda la fase di interlocuzione preventiva (facoltativa) dell'interpello.

Proprio la tematica delle società non operative consente di rilevare che l'esistenza di presunzioni legali nell'ordinamento – giustificata dall'obiettivo di raggiungere la simmetria sostanziale conoscitiva delle parti – deve rispettare dei canoni minimi.

In primo luogo, va garantita l'effettiva possibilità di provare che il fatto presunto non si è verificato. Il diritto di difesa deve risultare effettivo: a una presunzione legale non può corrispondere una prova diabolica, così come l'onere della prova non può riguardare i cosiddetti "fatti negativi" (è il caso della presunzione "giurisprudenziale" – si veda il grafico – dei soci delle società a ristretta base partecipativa).

Inoltre, le presunzioni legali devono fondarsi su indici ragionevoli di capacità contributiva. Parametro che non pare rispettato per le società non operative, per le quali risultano fissati ex lege dei parametri indirizzati più al gettito che al criterio di ragionevolezza (si pensi al coefficiente per gli immobili).

Più in generale, occorre chiedersi se le presunzioni legali hanno ancora una giustificazione nel panorama tributario, visto che con tutti i dati che ora dispone l'amministrazione non pare si possa più individuare quella asimmetria conoscitiva tra le parti che ha legittimato l'adozione di queste presunzioni.

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

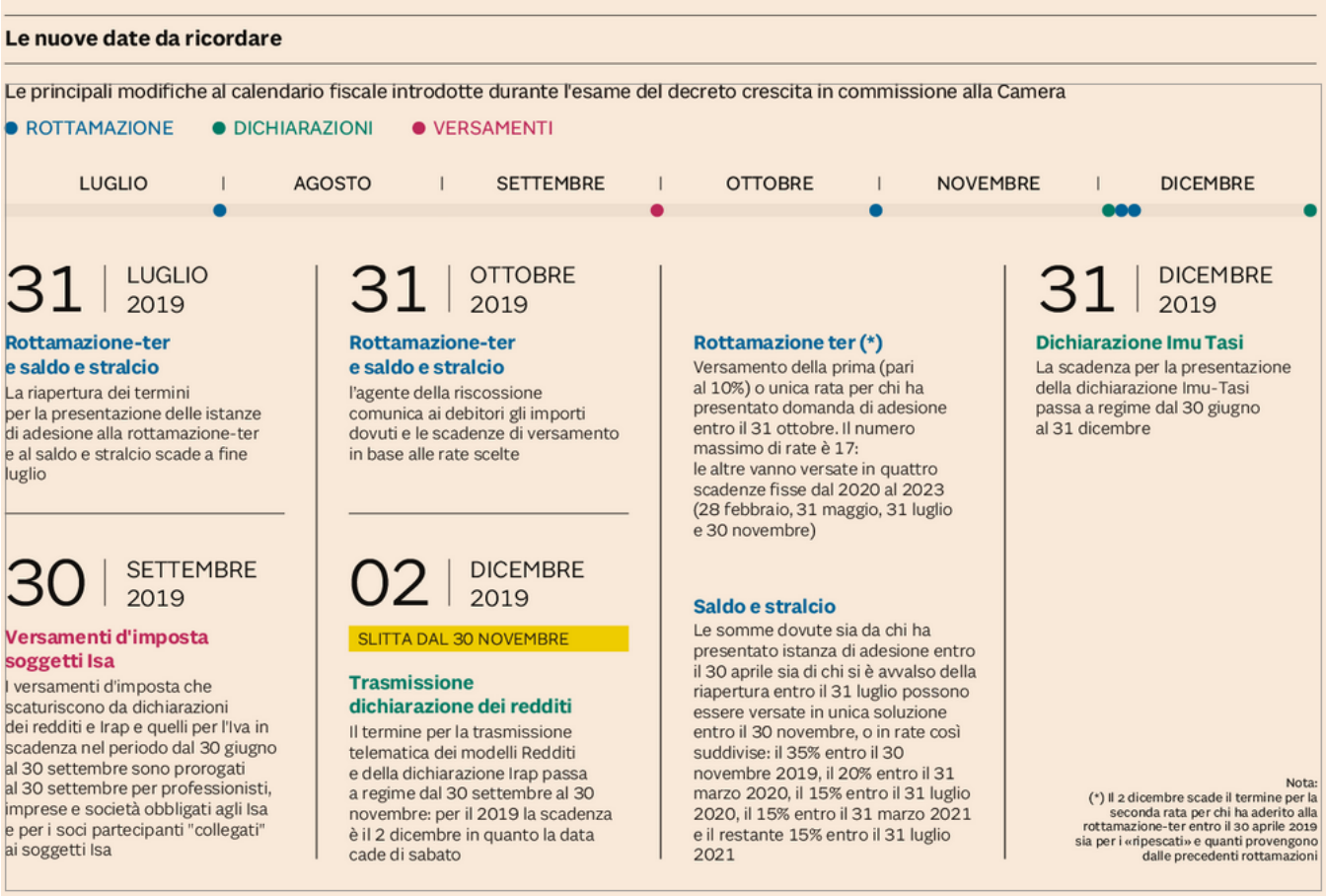
- **ADMPIMENTI**
  - **Pace fiscale, modelli e versamenti: il calendario cambia in corsa**

Un restyling con effetti profondi che arriva proprio quando la macchina fiscale è in piena corsa. Il testo del decreto crescita uscito dall'esame delle commissioni Bilancio e Finanze della Camera (e ora atteso al voto dell'Aula prima di passare al Senato) cambia sia i termini di versamento che di dichiarazione. Molto atteso - vista l'imminenza della scadenza attuale del 1° luglio - è il differimento introdotto per i 3,89 milioni di partite Iva soggetti alle nuove pagelle fiscali, gli Isa. Un differimento al 30 settembre di tutti i versamenti delle imposte derivanti dalla dichiarazione dei redditi, dell'Irap e ma anche dell'Iva in scadenza tra il 30 giugno e il 30 settembre.

Un'altra novità introdotta dalla conversione del decreto crescita e "mutuata" dalla proposta di legge sulle semplificazioni fiscali che era stata già approvata in prima lettura alla Camera è che passa a regime dal 30 settembre al 30 novembre il termine per la trasmissione telematica dei modelli Redditi e Irap. Per il 2019, quindi, la scadenza sarà il 2 dicembre, in quanto il 30 novembre cade di sabato. Così come viene spostata a fine anno (31 dicembre) il termine per la dichiarazione Imu-Tasi per le variazioni intervenute nel 2018: variazione anche questa a regime.

A ciò si aggiunge anche la riapertura della rottamazione-ter e del saldo e stralcio, per le quali si potrà presentare domanda entro il 31 luglio.

Nel nuovo calendario fiscale andranno evidenziati anche i 12 giorni che gli operatori Iva potranno utilizzare per emettere fatture elettroniche o trasmettere i dati dei corrispettivi dal giorno dell'operazione.



(Marco Mobili, Giovanni Parente, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Norme & Tributi", 19 giugno 2019)

- **BILANCIO E CONTABILITA'**
  - **Il credito d'imposta per il Sud entra in bilancio dopo il nullaosta delle Entrate**

Il credito di imposta per investimenti nel mezzogiorno decorre dal periodo in cui l'agenzia delle Entrate ne ha autorizzato la fruizione indipendentemente dal periodo in cui sono stati ultimati gli investimenti oggetto di agevolazione.

Le imprese che realizzano investimenti in determinate aree del territorio italiano (zone assistite delle regioni del Centro-Sud Italia) possono fruire del credito di imposta introdotto dalla "Legge di Stabilità per il 2016" (articolo 1, commi 98-108, legge 28 dicembre 2015, n. 208), che consiste di fatto in un contributo in conto impianti di ammontare pari al prodotto tra il costo dell'investimento e una percentuale che varia dal 10% al 45% in funzione delle dimensioni dell'impresa, dell'ammontare dell'investimento e dell'area in cui quest'ultimo è realizzato.

Il credito di imposta è cumulabile con incentivi diversi da quelli qualificabili come "aiuti di Stato" (ad esempio, regimi di super e iper ammortamento) e, generando un incremento degli utili netti

d'esercizio, nella misura in cui tali utili siano accantonati in riserve di utili disponibili incrementa il beneficio "Ace" (disponibile, come noto, soltanto fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2018) e quello cosiddetto "mini-Ires".

L'utilizzo del credito è consentito soltanto in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del Dlgs 241/1997 (senza essere soggetto ai limiti di utilizzabilità previsti dall'articolo 1, comma 53, della legge 244/2007, e dall'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388), ed è subordinato all'autorizzazione da parte dell'agenzia delle Entrate, la quale controlla i dati contenuti nella comunicazione inviata dall'impresa e, dopo averne verificato la correttezza formale, comunica all'impresa richiedente l'autorizzazione all'utilizzo del credito. Non essendo normativamente prevista l'irrilevanza fiscale di tali crediti, essi dovranno essere assoggettati a tassazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap.

L'identificazione del periodo di competenza degli investimenti agevolabili avviene in base ai criteri giuridico-formali previsti dall'articolo 109, commi 1 e 2, del Tuir (circolare 34/E/2016); pertanto, i criteri contabili di imputazione temporale previsti per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali non assumono rilevanza ai fini dell'agevolazione in commento né ai fini delle imposte sui redditi.

Se gli investimenti sono realizzati e ultimati nel medesimo esercizio in cui si ottiene l'autorizzazione da parte dell'agenzia delle Entrate all'utilizzo del credito non sussistono problemi di competenza; il credito di imposta, infatti, potrà essere imputato temporalmente al costo degli investimenti (riducendolo) e potrà essere utilizzato a partire dal quinto giorno successivo alla data di rilascio della ricevuta attestante la fruibilità del credito (provvedimento dell'agenzia delle Entrate n. 45080 del 24 marzo 2016).

Tuttavia, capita sovente che al termine dell'esercizio di ultimazione degli investimenti non sia ancora intervenuta la predetta autorizzazione, la quale, invece, è comunicata soltanto tra la data di chiusura dell'esercizio in cui gli investimenti in questione sono stati realizzati e quella di formazione del bilancio. In queste circostanze, dunque, occorre identificare il periodo in cui contabilizzare (e riconoscere ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap) il credito in questione.

Sotto il profilo contabile, il credito di imposta per investimenti nel mezzogiorno appartiene alla categoria dei contributi in conto esercizio (principio contabile Oic n. 16, paragrafi 86-88), i quali sono rilevati nel momento in cui esiste una ragionevole certezza che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo sono soddisfatte e che i contributi saranno erogati. Si iscrivono, infatti, in bilancio soltanto i contribuiti acquisiti sostanzialmente in via definitiva.

Inoltre, i fatti intervenuti successivamente alla chiusura dell'esercizio sono classificati dal principio contabile Oic n. 29 (paragrafi 59-63) in funzione della possibilità che gli stessi debbano o meno essere recepiti nei valori del bilancio d'esercizio in chiusura.

Anche se gli investimenti realizzati soddisfano i requisiti geografici, temporali e oggettivi normativamente previsti, e il controllo operato dall'agenzia delle Entrate ha un carattere esclusivamente formale, il credito di imposta non può comunque considerarsi già spettante prima dell'autorizzazione comunicata dall'agenzia delle Entrate. Tale circostanza dovrebbe far rientrare il credito in questione tra quei fatti che non incidono sui numeri del bilancio in chiusura in quanto è un fatto indicativo di situazioni (giuridiche) "sorte" dopo la data di bilancio, e dunque di competenza dell'esercizio successivo.

Ciò comporta un differimento del periodo di rilevazione contabile del credito di imposta rispetto a quello in cui sono stati rilevati gli investimenti agevolabili. In particolare, rappresentando contabilmente un contributo in conto impianti il credito in questione può essere rilevato a diretta riduzione del costo del bene oggetto di investimento agevolato (metodo diretto) ovvero tra gli altri ricavi, provvedendo poi, tramite risconti passivi, a identificare la quota dell'agevolazione di competenza di ciascun esercizio (metodo indiretto). In altri termini, il credito di imposta concorrerà alla formazione dell'utile d'esercizio proporzionalmente all'ammortamento dei beni agevolabili. Soltanto nell'esercizio di prima iscrizione del credito dovrà essere rilevata anche la quota riguardante eventuali precedenti periodi in cui gli investimenti agevolati sono stati ammortizzati in assenza della certezza della fruizione del credito di imposta.

Infine, il criterio di imputazione temporale adottato nella rilevazione del credito di imposta assumerà riconoscimento anche ai fini fiscali; infatti, le minori quote di ammortamento degli investimenti oggetto di agevolazione (metodo diretto), ovvero la quota riscontata del provento di competenza dell'esercizio (metodo indiretto), concorreranno alla formazione delle basi imponibili delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, senza dover apportare variazioni fiscali in sede di predisposizioni delle relative dichiarazioni.

(Giosuè Manguso, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Quotidiano del Fisco", 13 giugno 2019)

DICHIARAZIONI

- Niente Isa per chi chiude e poi continua la stessa attività

Prosecuzione dell'attività senza Isa contrariamente a quanto avveniva per gli studi di settore. Limite di 20mila euro di bonus crediti senza visto di conformità autonomo per imposte sui redditi e irap. Dubbi sulla fruibilità del regime premiale da parte dei soci di soggetti trasparenti virtuosi all'esito dell'Isa. Sono questi alcuni degli spunti emersi nell'ambito del convegno organizzato ieri dall'agenzia delle Entrate.

Prosecuzione dell'attività

I soggetti che proseguono di fatto l'attività esercitata in precedenza, negli studi di settore erano stati obbligati comunque all'applicazione dello strumento rimanendo sostanzialmente attratti al regime magari anche solo per una frazione di periodo. La logica sottostante era di carattere eminentemente accertativo, volendo evitare tra l'altro che, grazie a strumentali operazioni di cessazione e di inizio attività, si potesse abusare di una delle cause di esclusione dall'applicazione degli studi. Le operazioni individuate come anomale in questo senso riguardavano principalmente le casistiche di cessazione e inizio dell'attività da parte dello stesso soggetto entro sei mesi dalla data di cessazione, ma anche le ipotesi di acquisto o affitto, successione, donazione e conferimento d'azienda.

Gli Isa muovono ora da logiche diverse e specificatamente di carattere premiale. In questo senso, quindi, è contro la logica del nuovo sistema obbligare tali soggetti ad applicare un regime che in una prospettiva di compliance non muove più da una ratio di accertamento come era per gli studi di settore.

Visto di conformità

È stato confermato che l'esonero dall'applicazione del visto di conformità da parte dei soggetti che totalizzano un punteggio pari o superiore a 8 negli Isa applicati nella dichiarazione dei redditi 2019 relativa all'anno 2018, si applica separatamente in relazione alle imposte sui redditi (Ires e Irpef) e all'Irap. Complessivamente, quindi, il bonus fruibile per anno è di 40mila euro.

Punteggio e affidabilità

Uno spunto interessante emerso è stato quello riguardante gli effetti dell'adeguamento per i soggetti originariamente insufficienti agli Isa. Il dubbio, infatti, è che l'adeguamento volontario possa addirittura incentivare i motivi di sospetto sul contribuente che, elevando in dichiarazione i propri ricavi, in qualche modo ammette la colpa, consentendo così alle Entrate un controllo ancor più mirato sul singolo contribuente. L'orientamento che è emerso dal dibattito, invece, è che il contribuente che migliora il punteggio del proprio profilo fiscale grazie all'adeguamento di ricavi o compensi, acquisisce a tutti gli effetti il nuovo voto Isa che supera e sostituisce il precedente. In questi casi, quindi, ai fini della formazione delle liste selettive rileverà solo il punteggio finale (post adeguamento) e non il precedente.

Soci di società di persone

Resta il dubbio se il regime premiale connesso all'esonero dall'applicazione del visto possa trasferirsi nei soggetti trasparenti dall'ente partecipato ai soci. Sono quest'ultimi, infatti, che liquidano nella loro dichiarazione dei redditi la tassazione diretta sul reddito loro attribuito, dovendo la società partecipata limitarsi al pagamento dell'Irap. Sul punto il dibattito è aperto anche se l'orientamento condiviso è che se il socio dichiara il solo reddito derivante dalla partecipazione trasparente relativa al soggetti virtuoso Isa, non dovrebbero esserci motivi per negargli la possibilità di omettere il visto

per l'utilizzo di crediti fino a 20mila euro. Il punto, ad ogni buon conto, non è stato ancora stato smarcato in via definitiva.

Verifica dei dati precaricati

Una delle principali novità che caratterizza gli Isa è data dal fatto che nell'elaborazione del risultato di affidabilità rilevano anche le informazioni storiche precaricate dall'Agenzia nel cassetto fiscale del singolo contribuente. Tali informazioni sono consultabili e modificabili. In merito si è discusso se vi sia o meno un obbligo di controllo da parte del contribuente o dell'intermediario abilitato e quindi se, laddove dovessero emergere ex post eventuali inesattezze che potrebbero anche inficiare il calcolo del risultato di affidabilità fiscale, si possa configurare una qualche colpa in vigilando a carico del contribuente. La risposta al quesito è stata negativa godendo tali informazioni di una fede privilegiata vista la fonte da cui provengono. È stato anche ricordato che il reddito storico precaricato dall'Agenzia non tiene conto di alcune componenti che invece influenzano il reddito fiscale come, ad esempio, i super ammortamento e gli iper ammortamenti. La scelta risponde alla logica di assumere ai fini del test di affidabilità fiscale, un dato reddituale quanto più possibile vicino a quello operativo.

Le eventuali integrative

È stato segnalato che il panel di informazioni precaricate sul sito delle Entrate, potrebbe non tenere conto di eventuali dichiarazioni integrative presentate dal contribuente in un periodo prossimo al momento di acquisizione delle informazioni necessarie la lavorazione degli Isa. Il problema si può generare per effetto dei tempi necessari per l'elaborazione della dichiarazione integrativa a sistema che, quindi, potrebbe non essere allineato. In questi casi, quindi, il contribuente (o, meglio, l'intermediario) farà bene a prestare attenzione

(Lorenzo Pegorin, Gian Paolo Ranocchi, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Norme e Tributi", 21 giugno 2019)

- **Regime premiale per un contribuente su tre**

Il 31% delle partite Iva soggette agli Isa può aspirare ai vantaggi del regime premiale. Su una platea complessiva di 3,6 milioni di professionisti, società e ditte obbligate ad "attendere il voto" delle pagelle fiscali sono potenzialmente 1,1 milioni a poter aspirare all'8, ossia il voto a partire dal quale scattano i premi. Mentre sono circa 770mila quelli che possono aspirare all'«all in» e portarsi a casa tutti i vantaggi previsti, conseguendo un voto in pagella dal 9 in su. Sono i dati elaborati in base alle ultime esperienze degli studi di settore e presentati ieri nel corso dell'incontro sugli Isa alle Entrate dal direttore dell'Agenzia, Antonino Maggiore. Dopo aver ammesso che si è arrivati un po' lunghi per completare tutti i tasselli dell'operazione ma «lavorando», Maggiore ha ricordato che «eravamo noi stessi a farci promotori di una proroga dei versamenti, proroga che sarà un po' più estesa» con l'emendamento al decreto crescita che porta il termine al 30 settembre.

Vincenzo Atella, ad di Sose, ha rimarcato come gli Isa siano «un grande passo avanti rispetto agli studi di settore: stiamo lavorando con associazioni e imprese per migliorare il rapporto fisco-contribuenti». Come spiegato dall'ad di Sogei, Andrea Quacivi, gli Isa non sono solo uno strumento di compliance fiscale ma offrono spunti alle imprese attraverso benchmark per poter comprendere e approfondire il loro stato di salute. Ma non solo, perché per Quacivi il lavoro fatto finora è un punto di partenza per migliorare ulteriormente.

«Gli Isa rappresentano un'opportunità perché fanno avvicinare 3,5 milioni di contribuenti verso un obiettivo di compliance. Si è passati da uno strumento rigido a uno flessibile», ha fatto notare il vicedirettore delle Entrate, Paolo Valerio Barbantini. In relazione a chi riporterà un voto meno affidabile (dal 6 in giù), Barbantini ha voluto chiarire che non ci saranno automatismi perché saranno considerati anche altri elementi per arrivare a stilare le liste selettive. In pratica, non tutti i soggetti che riporteranno voti bassi saranno sottoposti a controllo.

Sullo sfondo, però, resta il problema dei tempi con cui adesso prendere confidenza con i software e gli altri strumenti. Soprattutto tra i rappresentanti di professionisti e imprese prevale l'impressione e la necessità di affermare che questo primo anno di applicazione degli Isa venga considerato come sperimentale. Del resto, come rimarcato dal direttore delle politiche fiscali di Confartigianato, Andrea Trevisani, «è mancata completamente la sperimentazione» mentre ora non mancano le criticità.

Il delegato alla fiscalità del Consiglio nazionale dei commercialisti (Cndcec), Maurizio Postal, ha espresso la «rabbia di una categoria che si trova a dieci giorni dalla scadenza dell'adempimento, totalmente sprovvista degli strumenti perché mancano ancora le realese per applicarlo. È stato fatto un bellissimo lavoro di back office e non si è curato il rapporto di front office con professionisti e intermediari». Inoltre «manca qualsiasi documento di prassi» spiega ancora Postal che suggerisce la via delle Faq, che si sono rivelate uno «strumento utilissimo sulla fattura elettronica».

Proprio sull'e-fattura, che secondo quanto annunciato dall'ad di Sogei Quacivi si avvia a toccare un miliardo di invii allo Sdi entro fine mese, il presidente di Assosoftware Bonfiglio Mariotti ha voluto evidenziare i risultati raggiunti. Dal rappresentante delle software house è arrivata anche la richiesta a ripensare il calendario per l'anno prossimo, con l'amministrazione finanziaria che potrebbe rilasciare le prime componenti di calcolo per i test entro il 31 marzo e poi i componenti definitivi entro il 30 aprile.

Per l'anno prossimo Sose, Sogei ed Entrate studiano già le semplificazione. Per gli Isa dei professionisti i dati contabili attualmente da indicare nel quadro G potrebbero essere "pescati" dal modello Redditi (quadro RE) senza un obbligo di doppia indicazione.

(Giovanni Parente, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Norme e Tributi", 21 giugno 2019)

- **Rimborsi del 730, i controlli preventivi fanno rotta anche su chi aveva irregolarità negli anni precedenti**

Scostamento per importi significativi dei dati risultanti nei modelli di versamento, nelle certificazioni uniche e nelle dichiarazioni dell'anno precedente. Presenza di altri elementi di incongruenza rispetto ai dati inviati da enti esterni o a quelli risultanti dalle certificazioni uniche. Presenza di situazioni di rischio a seguito di irregolarità fiscali rilevate negli anni precedenti. Sono gli input che guideranno le Entrate nei controlli preventivi sui rimborsi del 730/2019 prima di procedere alla loro erogazione. Controlli che verranno effettuati anche in cooperazione con l'Inps. A prevederlo è il provvedimento 207079/2019 pubblicato ieri dalle Entrate.

Quando scattano i controlli

La norma di riferimento è l'articolo 5, comma 3-bis, del Dlgs 175/2014, ossia il provvedimento che ha istituito la dichiarazione precompilata. In base a tale disposizione, el caso di presentazione della dichiarazione direttamente ovvero tramite il sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale, con modifiche rispetto alla dichiarazione precompilata che incidono sulla determinazione del reddito o dell'imposta e che presentano elementi di incoerenza rispetto ai criteri pubblicati dalle Entrate o determinano un rimborso di importo superiore a 4mila euro, l'Agenzia «può effettuare controlli preventivi, in via automatizzata o mediante verifica della documentazione giustificativa, entro quattro mesi dal termine previsto per la trasmissione della dichiarazione, ovvero dalla data della trasmissione, se questa è successiva a detto termine».

Incoerenze a prescindere dalla modalità di presentazione

I controlli preventivi scattano a prescindere da come il contribuente abbia trasmesso la dichiarazione (fai-da-te, tramite sostituto d'imposta o tramite Caf/intermediario abilitato). Il perimetro individuato ieri dalle Entrate non scende dal dettaglio ma definisce delle macro-situazioni di riferimento. Oltre agli scostamenti significativi rispetto a modelli di versamento, Cu e dichiarazioni precedente, ci sarà una sorta di rating o meglio un'analisi del rischio collegata a irregolarità fiscali rilevate negli anni precedenti.

La cooperazione con l'Inps

Tenuto conto che il provvedimento delle Entrate del 12 marzo 2019 prevede che l'Inps, mediante l'utilizzo di propri sistemi, riceva direttamente dai Caf e dai professionisti abilitati i risultati contabili (modelli 730-4) relativi alle dichiarazioni presentate dai contribuenti, l'Agenzia ha stabilito ieri che l'effettuazione della verifica preventiva avviene con modalità di cooperazione con l'Inps.

(Giovanni Parente, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Quotidiano del Fisco", 20 giugno 2019)

- **E-FATTURA**

- E-fattura, conto alla rovescia per la moratoria sulle sanzioni

Scade il 16 novembre la moratoria per i contribuenti mensili e trimestrali consistente nella disapplicazione o riduzione delle sanzioni per omessa o tardiva emissione delle fatture in formato elettronico; sanzioni piene invece per omesso, incompleto o errato invio dell'esterometro. Con la circolare 14/E, l'agenzia delle Entrate ha ricordato come la moratoria non riguarda le violazioni punibili con sanzioni per omesso versamento Iva, per utilizzo di crediti non spettanti e per non corretta tenuta e conservazione di scritture contabili, documenti e registri. Queste sanzioni restano sempre applicabili, salvo ravvedimento operoso da parte del contribuente.

Moratoria

Dal 1° gennaio 2019 l'emissione di una fattura con modalità diverse da quelle elettroniche, e quindi non in formato xml e senza invio tramite Sdi, equivale a non averla emessa. Punibile il cessionario/committente che, avendo acquistato beni e servizi senza che sia stata emessa fattura in elettronico, non abbia provveduto nei termini a regolarizzare l'operazione con autofattura-denuncia. Per il primo semestre del periodo d'imposta 2019 per i contribuenti trimestrali e sino a settembre 2019 per i mensili, non trovano tuttavia applicazione le sanzioni per omessa o tardiva fatturazione se la fattura viene emessa in formato elettronico oltre il termine normativamente stabilito, ma comunque in un momento tale da potere far concorrere l'imposta alla corretta liquidazione di periodo sia mensile o trimestrale. Le sanzioni vengono invece contestate, ma ridotte al 20%, quando la fattura, seppure emessa tardivamente in elettronico, partecipa comunque alla liquidazione periodica del mese o trimestre successivo.

Sanzioni

Dal 17 novembre, scaduto il periodo di moratoria per i mensili e i trimestrali, l'emissione di una fattura non in formato elettronico oppure oltre i termini normativamente previsti determina l'applicazione in misura piena delle sanzioni previste dall'articolo 6 del Dlgs 471/1997. Quanto alla tempistica di emissione, dal 1° luglio 2019 le fatture immediate potranno essere emesse, e quindi trasmesse al SdI, entro 10 giorni (12 giorni secondo l'emendamento approvato al Dl 34/2019) dall'effettuazione dell'operazione come indicata nel campo "data" del tracciato xml. Le fatture differite continuano invece a dovere essere emesse, e inviate a SdI, entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni quando data di consegna, spedizione o prestazione è attestata da documento commerciale, ddt o altra documentazione idonea. Se la trasmissione avviene oltre tali termini, sarà irrogabile la sanzione fra il 90 e il 180% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato. Se la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo, la sanzione è in misura fissa, tra 250 e 2.000 euro. Anche il cessionario o il committente che abbia detratto l'imposta in assenza di una fattura elettronica è punito con una sanzione pari al 100% dell'imposta, con un minimo di 250 euro, sempreché non regolarizzi l'operazione.

(Alessandro Mastromattteo, Benedetto Santacroce, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Norme & Tributi", 20 giugno 2019)

- **La data della e-fattura coincide sempre con quella dell'operazione**

Data da indicare nel tracciato xml coincidente con quella di effettuazione delle operazioni: a tale momento vanno agganciate la registrazione delle fatture, sia immediate che differite, e l'esigibilità dell'imposta a prescindere dalla prevista possibilità dal 1° luglio 2019 di emettere fatture immediate, e quindi trasmetterle al Sistema di interscambio, entro i successivi 10 giorni, estesi a 12 con un emendamento al decreto Crescita (il n. 34 del 2019). Con la circolare 14/E pubblicata il 17 giugno 2019, l'agenzia delle Entrate ha infatti precisato come la "data documento" da valorizzare sul file deve essere sempre quella dell'operazione a prescindere dalla successiva documentazione mediante Sdi. Possono così finalmente superarsi tutte quelle pratiche realizzate "forzando" i sistemi operativi per indicare sul tracciato come data di emissione quella della trasmissione allo Sdi, le quali, il più delle volte, non coincidono.

Tuttavia in caso di fatture cartacee o elettroniche inviati per canali diversi dallo Sdi, emesse nei 10 giorni successivi all'effettuazione dell'operazione, il documento dovrà invece contenere entrambe le date. Anche per le differite la data da indicare sul tracciato xml, da cui derivano esigibilità e registrazione, coincide con quella di effettuazione dell'operazione.

Fatture immediate

Dal 1° luglio 2019 le fatture immediate possono essere emesse entro 10 giorni (12 secondo la modifica del Dl CRescita) dall'effettuazione dell'operazione indicando anche la data in cui si è realizzata la cessione di beni o la prestazione di servizi se diversa da quella di emissione. La non contestualità tra momento di effettuazione e documentazione della stessa vale per tutte le fatture, comprese quelle trasmesse tramite Sdi: per queste ultime, tuttavia, sarà lo stesso Sistema ad attestare data e orario di avvenuta "trasmissione". Per questa ragione non è stato modificato il tracciato xml e le relative specifiche tecniche né occorrerà intervenire sui sistemi operativi attraverso l'inserimento di un apposito campo "data effettuazione": ciò che individua tale momento è infatti quanto indicato nel campo "Data" della sezione "Dati Generali" del file della fattura elettronica. Nei successivi 10 giorni il documento potrà tuttavia essere trasmesso al Sistema di interscambio.

Fatture differite

Nessuna modifica normativa ha interessato invece le fatture differite, le quali possono essere emesse (e quindi trasmesse al Sdi) entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione come certificata da documento commerciale, Ddt o altro documento idoneo. Allo stesso modo delle fatture immediate trasmesse non contestualmente all'effettuazione dell'operazione, anche sul tracciato xml delle differite andrà indicato nel campo "Data" quella riportata, ad esempio, sul documento di trasporto, decorrendo da tale momento gli obblighi fiscali di registrazione e liquidazione

dell'imposta. Inoltre in presenza di più documenti che attestano cessioni o prestazioni avvenute nello stesso periodo temporale nei confronti di un medesimo cliente, sul tracciato andrà indicata la data dell'ultima operazione.

Registrazione

Dal 24 ottobre 2018 le fatture emesse, sia immediate che differite, possono essere annotate nel registro Iva vendite entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni e con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni. Unica eccezione, le fatture differite relative a triangolazioni nazionali, la cui registrazione deve avvenire entro il giorno 15 del mese successivo a quello di emissione e con riferimento al medesimo mese. Ai fini del rispetto dei principi di ordinata contabilità, in caso fatture immediate, alcune emesse contestualmente all'effettuazione dell'operazione, altre avvalendosi invece del periodo dei 10 giorni per la trasmissione, l'operatore è tenuto ad individuarle distintamente utilizzando o una specifica codifica che consenta l'imputazione corretta dell'imposta nel periodo di riferimento, ovvero registri sezionali o altro metodo ritenuto idoneo.

Il calendario delle fatture allo stato attuale

FATTURE ELETTRONICHE	DATA EFFETTUAZIONE OPERAZIONE	EMISSIONE FATTURA generata e inviata a SdI	DATA FATTURA nel tracciato xml–campo "Data" in sezione "Dati Generali"	REGISTRAZIONE IVA VENDITE entro il 15 del mese successivo a emissione	LIQUIDAZIONE IVA
FATTURA IMMEDIATA* dal 1.7.2019: possibilità di emissione entro 10 gg. da data effettuazione operazione	28 | SETTEMBRE 2019	28 | SETTEMBRE 2019 fattura inviata a SdI il giorno di effettuazione dell'operazione 05 | OTTOBRE 2019 in uno dei giorni tra data operaz. e termine ultimo di emissione 08 | OTTOBRE 2019 entro il decimo giorno successivo	28 | SETTEMBRE 2019	entro 15 | OTTOBRE 2019	entro 16 | OTTOBRE 2019
FATTURA DIFFERITA emissione entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione	28 | SETTEMBRE 2019 data documento commerciale, DDT o altro documento idoneo (esclude triangolazioni nazionali)	entro 15 | OTTOBRE 2019	28 | SETTEMBRE 2019	entro 15 | OTTOBRE 2019	entro 16 | OTTOBRE 2019
	25, 27, 30 | SETTEMBRE 2019 diverse consegne a stesso cliente documentate con stessa fattura	entro 15 | OTTOBRE 2019	30 | SETTEMBRE 2019	entro 15 | OTTOBRE 2019	entro 16 | OTTOBRE 2019

(*) La conversione del decreto Crescita porta a 12 i giorni per l'emissione

(Alessandro Mastromattteo, Benedetto Santacroce, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Norme & Tributi", 19 giugno 2019)

Approfondimento

Revisori Diritto camerale per il 2019

L'**art. 18, co. 4, L. 29.12.1993, n. 580**, e succ. modif. dispone che la **misura** del **diritto annuale** dovuto ad ogni Camera di commercio da parte di ogni impresa iscritta o annotata è determinata dal Ministro dello Sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, sentite Unioncamere e le organizzazioni di categoria più rappresentative a livello nazionale, in base ad un metodo che tiene conto, tra le altre cose, del **fabbisogno necessario** per l'**erogazione** dei **servizi** che le stesse Camere di commercio sono tenute a fornire. L'**art. 28, co. 1, D.L. 24.6.2014, n. 90**, conv. con modif. dalla L. 11.8.2014, n. 114 ha stabilito che, nelle more del riordino del sistema delle Camere di commercio, l'importo del diritto annuale, come determinato per il 2014, sia **ridotto**, per il 2015, del 35%, per il 2016, del 40% e, a decorrere **dal 2017**, del **50%**. Con riferimento al diritto annuale per il 2019 la **Nota Ministero Sviluppo economico 21.12.2018, prot. n. 0432856** fissa gli importi dovuti per il corrente anno, tenendo anche presente gli **eventuali incrementi** di cui ai DD.MM. Sviluppo economico 22.5.2017 e 2.3.2018, e all'art. 1, co. 784, L. 27.12.2017, n. 205.

Diritto camerale – Definizione

Il diritto camerale è un **tributo** che deve essere versato **annualmente** dalle **imprese iscritte** o **annotate** nel Registro delle imprese (e dall'1.1.2011 anche dai soggetti iscritti solo nel Repertorio delle notizie economiche e amministrative [Rea]) a favore delle Camere di commercio, per le quali rappresenta una **fonte** di **finanziamento** ordinario.

Tale tributo è stato istituito con il D.L. 22.12.1981, n. 786, conv. con modif. dalla L. 26.2.1982, n. 51, recepito dall'art. 18, L. 29.12.1993, n. 580 e succ. modif. e regolamentato dal D.M. Industria 11.5.2001, n. 359.

Compatibilità con la normativa Ue

La Corte di Giustizia Ue, con la Sentenza 19.4.2012, causa n. C-443/09, ha dichiarato la **compatibilità** (e quindi la **legittimità**) del **diritto camerale** rispetto alla **normativa comunitaria**, **non** rappresentando una forma di **tassazione indiretta**.

In particolare, si fa riferimento all'art. 5, par. 1, lett. c), Direttiva del Consiglio 12.2.2008, n. 2008/7/CE (*Imposte indirette sulla raccolta di capitali*) relativo al divieto di imposizione indiretta per la registrazione o altra formalità preliminare all'esercizio di un'attività cui una società di capitali può essere sottoposta in forza della sua forma giuridica.

Per i giudici Ue tale norma **non vieta** l'istituzione di un'imposta annuale dovuta in ragione dell'iscrizione di un'impresa alla Camera di commercio, poiché il **presupposto** del tributo non è rappresentato dalla registrazione della società o della persona giuridica titolare dell'impresa ma dalla **registrazione** dell'**impresa**, **a prescindere** dalla **forma giuridica** di quest'ultima.

Inoltre, il **calcolo**, per alcune imprese, del diritto camerale sulla base del **fatturato esclude** che lo stesso rappresenti una **formalità più onerosa** in base alla forma della società.

La Corta di Giustizia Ue conclude, pertanto, affermando che il diritto camerale **non** è **collegato** a **formalità** cui sono assoggettate le **società di capitali** in forza della loro **forma giuridica**.

Soggetti obbligati ed esonerati

Sono **tenuti** al **versamento** del diritto camerale 2019 i soggetti **già iscritti** nel **Registro delle imprese all'1.1.2019** o che **si iscriveranno** nel corso del **2019** (anche **solo** per una **frazione** dell'anno). Tra i soggetti obbligati sono comprese **anche** le imprese:

- in **amministrazione straordinaria** (fino a quando viene autorizzato l'esercizio dell'impresa);
- in **liquidazione volontaria**;
- rese **inattive dopo l'iscrizione** nel Registro delle imprese;
- che, pur avendo comunicato la **cessazione** dell'attività, **non** hanno provveduto alla **cancellazione** dal Registro delle imprese;
- **confiscate** o **sequestrate** (Nota Ministero Sviluppo economico 21.5.2012, prot. n. 0117965).

A decorrere **dall'1.1.2011** l'**obbligo** di **versamento** del **diritto annuale** riguarda **anche** i **soggetti iscritti solo** nel **Rea** e non nel Registro delle imprese (ad esempio, associazioni ed enti no profit).

Sono, invece, **esonerati** dal **versamento** del diritto camerale 2019 i seguenti soggetti:

- le imprese dichiarate **fallite** o poste in **liquidazione coatta amministrativa** dal **2018** (salvo l'esercizio provvisorio dell'attività);
- le imprese **individuali cessate** nel **2018** che hanno presentato **richiesta** di **cancellazione** dal Registro delle imprese **entro il 30.1.2019**;

- le società e gli enti che hanno **approvato** il **bilancio finale di liquidazione** nel **2018** ed hanno presentato **richiesta** di **cancellazione** dal Registro delle imprese **entro il 30.1.2019**;

- le **cooperative sciolte** nel **2018** a seguito di provvedimento dell'Autorità governativa ex art. 2545-septiesdecies, c.c.

La Ctp di Caltanissetta, con la sentenza 60/01/2016, ha disposto che il diritto camerale va pagato fino a quando l'impresa **resta iscritta** nel Registro delle imprese e per il relativo **recupero** le Camere di commercio dispongono del **termine ordinario** di **prescrizione** pari a **10 anni**, non esistendo una specifica norma che preveda un termine di decadenza.

Seguendo lo stesso orientamento, sempre la Ctp di Caltanissetta, con la sentenza 1122/01/2017, ha stabilito che la **cessazione di fatto** dell'attività dell'impresa **non esclude** l'obbligo di **versamento** del diritto annuale, in quanto tale obbligo deriva dalla semplice iscrizione dell'impresa nel Registro delle imprese, con conseguente irrilevanza della mera cessazione di fatto dell'attività: fino alla sua formale cancellazione l'obbligo di versamento permane in capo all'impresa.

Va evidenziato che le **agevolazioni tributarie** disposte con legge in occasione di **eventi** o **situazioni** di **carattere eccezionale** si applicano **anche** al diritto camerale.

Start-up innovative

L'art. 26, co. 8, D.L. 18.10.2012, n. 179, conv. con modif. dalla L. 17.12.2012, n. 221, e succ. modif. prevede, dal momento dell'iscrizione nella Sezione Speciale del Registro delle imprese, l'**esonero** per la **start-up innovativa** non solo dal **pagamento** dell'**imposta** di **bollo** e dei **diritti** di **segreteria** dovuti per gli adempimenti relativi a tale iscrizione, ma anche dal **pagamento** del **diritto camerale**. Tale esenzione dipende dal **mantenimento** dei **requisiti** previsti dalla stessa legge al fine di acquisire la qualifica di «start-up innovativa» e, comunque, dura **non oltre il quinto anno di iscrizione**. Al riguardo precisazioni sono state fornite con la Nota Ministero Sviluppo economico 17.7.2013, prot. n. 0120930.

Camera di commercio competente

Il diritto camerale va versato alla **Camera di commercio** competente in base alla **Provincia** in cui si colloca l'impresa alla data dell'**1.1.2019** (con riferimento alle imprese che si iscriveranno **nel corso del 2019** si considera la **sede** alla **data di iscrizione**). In caso di **unità locali** o **sedi secondarie** collocate in Province differenti rispetto a quella di ubicazione della sede principale dell'impresa, il versamento va effettuato alla Camera di commercio relativa a **ciascuna unità locale** o **sede secondaria**.

In presenza di un **trasferimento** di sede in altra Provincia, il diritto camerale va versato alla **Camera di commercio** competente in base al luogo in cui si colloca la sede dell'impresa all'**1.1.2019** (con riferimento alle imprese che si iscriveranno **dall'1.1.2019** e che si trasferiranno **entro il 31.12.2019** si considera la Camera di commercio di **prima iscrizione**).

Misura del diritto camerale 2019

La Nota Ministero Sviluppo economico 21.12.2018, prot. n. 0432856 stabilisce gli importi dovuti a titolo di **diritto camerale** per l'anno **2019**, in base a quanto stabilito dall'art. 28, co. 1, D.L. 24.6.2014, n. 90, conv. con modif. dalla L. 11.8.2014, n. 114 secondo il quale, nelle more del riordino del sistema delle Camere di commercio, l'importo del diritto annuale, come determinato per il 2014, va **ridotto**, per il 2015, del 35%, per il 2016, del 40% e, a decorrere **dal 2017**, del **50%**.

Il D.M. Sviluppo economico 8.1.2015 recepisce, all'art. 1, la suddetta riduzione, prevedendo l'aggiornamento dinamico di tutti i riferimenti e termini temporali indicati nel D.M. Sviluppo economico 21.4.2011 e le riduzioni percentuali dell'importo da versare a partire dalla riduzione prevista per il 2015.

Le nuove misure fisse, le fasce ed aliquote di fatturato (gli importi complessivi risultanti dall'applicazione delle aliquote indicate al fatturato 2018 vanno ridotti del 50%), le nuove misure transitorie per i soggetti obbligati dall'1.1.2011 sono riportate nelle Tabelle nn. 1 e 2.

Nel calcolo dell'importo dovuto, va tenuto presente che:

- il D.M. Sviluppo economico 22.5.2017 ha autorizzato, relativamente al **triennio 2017-2019**, per il finanziamento dei progetti indicati nelle deliberazioni dei Consigli camerali, elencate nell'Allegato A dello stesso D.M., l'**incremento fino al 20%** del diritto annuale. Al fine di poter usufruire di tale maggiorazione le Camere di commercio interessate sono tenute ad alcuni adempimenti e il Ministero dello Sviluppo economico (Mise), previa valutazione, può sempre revocare l'autorizzazione all'aumento;

- l'art. 1, co. 784, L. 27.12.2017, n. 205 (Legge di Bilancio 2018) ha disposto che le Camere di commercio, i cui bilanci presentano squilibri strutturali che possono provocare un **dissesto finanziario**, adottano **programmi pluriennali di riequilibrio finanziario**, condivisi con le Regioni, in cui è possibile prevedere l'**aumento fino al 50%** del diritto annuale. Compete poi al Mise, valutata l'idoneità delle misure contenute in tali programmi, su richiesta di Unioncamere, autorizzare tale incremento per gli esercizi di riferimento;

- il D.M. Sviluppo economico 2.3.2018 ha autorizzato, relativamente al **biennio 2018-2019**, per le Camere di commercio di cui all'Allegato A dello stesso D.M., l'**incremento** (fino ad un **massimo** del **20%**) delle misure del diritto annuale così come risultante nelle delibere

camerali. Anche queste Camere di commercio sono tenute ai medesimi obblighi di rendicontazione previsti per quelle autorizzate con il D.M. Sviluppo economico 22.5.2017.

L'importo del diritto camerale **non** è **frazionabile** in rapporto alla durata di iscrizione nell'anno. Pertanto è dovuto per intero anche dai soggetti che risultano iscritti al Registro delle imprese o al Rea solo per una parte dell'anno di riferimento.

Unità locali/sedi secondarie

In presenza di **unità locali**, le imprese (e non i soggetti iscritti solo al Rea – Nota Ministero Sviluppo economico 31.1.2011, prot. n. 0016599) sono tenute a versare per ciascuna di esse e a favore delle Camere di commercio in cui le stesse hanno sede un importo pari al **20%** di quello dovuto per il 2019 per la sede principale fino ad un **massimo** di € **100**.

In caso di **contestuale apertura** di **più unità locali**, va effettuato, ai fini del versamento, un **unico arrotondamento finale** (Nota Ministero Sviluppo economico 3.3.2009, prot. n. 0019230).

Per le **unità locali** di imprese con **sede principale** all'**estero** (art. 9, co. 2, lett. b), D.P.R. 7.12.1995, n. 581) va versato un diritto camerale di € **55**.

Anche in presenza di **sedi secondarie** di imprese con **sede principale** all'**estero** va versato per ciascuna di esse e a favore delle Camere di commercio in cui le stesse hanno sede un diritto camerale pari a € **55**.

Nella determinazione dell'importo dovuto vanno tenute presenti le eventuali maggiorazioni di cui ai DD.MM. Sviluppo economico 22.5.2017 e 2.3.2018, e all'art. 1, co. 784, L. 205/2017.

Soggetti iscritti o annotati nel corso del 2019

Le **nuove imprese individuali** iscritte o annotate nella Sezione Speciale od Ordinaria del Registro delle imprese e i **nuovi soggetti iscritti** nel **Rea** nel corso del 2019 sono tenuti al versamento dei diritti camerali riportati nella Tabella n. 1 per i corrispondenti soggetti già iscritti o annotati.

Le **altre nuove imprese** iscritte nel Registro delle imprese nel corso del 2019 devono versare l'importo di € **100**.

Le **nuove unità locali** che si iscrivono nel corso del 2019, appartenenti ad imprese già iscritte nel Registro delle imprese, sono tenute al versamento di un diritto pari al **20%** di quello previsto per tali imprese.

Anche in queste ipotesi nel calcolo dell'importo dovuto vanno tenute presenti le suddette eventuali maggiorazioni.

Modalità di versamento

Il **versamento** del diritto camerale 2019 deve essere effettuato in un'**unica soluzione** (**non** essendo possibile la **rateizzazione**) utilizzando il **Mod. F24 telematico**. In particolare, nella Sezione «*Imu e altri tributi locali*», l'impresa deve indicare:

TABELLA n. 1 – DIRITTO CAMERALE 2019 – MISURE FISSE e TRANSITORIE (*)

Misure fisse	
Imprese individuali iscritte o annotate nella Sezione Speciale	€ 44
Imprese individuali iscritte nella Sezione Ordinaria	€ 100
Misure transitorie	
Soggetti iscritti nel Rea	€ 15
Imprese con ragione sociale di società semplice non agricola	€ 100
Società ex art. 16, co. 2, D.Lgs. 96/2001 (società tra avvocati)	€ 100
Imprese con ragione sociale di società semplice agricola **(**)**	€ 50
(*) **Gli importi sono** già ridotti del 50% **rispetto a quelli dovuti per il 2014. Vanno tenuti presenti ed aggiunti gli** eventuali incrementi **di cui ai DD.MM. Sviluppo economico 22.5.2017 e 2.3.2018, e all'art. 1, co. 784, L. 205/2017.** (**) Ai fini della determinazione del diritto annuale, sono considerate «agricole» le società semplici iscritte nella Sezione Speciale del Registro delle imprese relativa alle «imprese agricole/imprenditori agricoli» anche se non è esplicitamente contenuta nella denominazione l'indicazione di «società agricola» (C.M. Sviluppo economico 5.12.2013, prot. n. 0201237).	

- nel campo «codice ente», la **sigla della Provincia** della Camera di commercio cui il pagamento è indirizzato;
- nel campo «codice tributo», il **codice 3850**;
- nel campo «anno di riferimento», il **2019**.

Le imprese che esercitano l'attività in più Province devono indicare per ciascuna di esse il codice ente e l'importo dovuto.

Ai fini del versamento è necessario provvedere all'arrotondamento all'unità di euro, tenendo conto del criterio richiamato dalla Nota Ministero Sviluppo economico 3.3.2009, prot. n. 0019230, vale a

dire applicando un unico arrotondamento finale sull'intero importo dovuto dall'impresa (comprensivo di quanto dovuto per le eventuali unità locali ubicate nella stessa Provincia).

Si precisa che l'importo dovuto a titolo di diritto camerale può essere compensato.

Le nuove imprese iscritte o annotate nel corso del 2019 sono tenute al versamento del diritto camerale tramite il Mod. F24 telematico entro 30 giorni dalla presentazione della domanda o comunicazione di iscrizione o annotazione, salvo non lo abbiano versato contestualmente alla protocollazione della domanda con addebito automatico in caso di pratica telematica.

Va, infine, evidenziato che è possibile pagare il diritto annuale direttamente on line attraverso la piattaforma «PagoPA».

Termini di versamento

Il diritto camerale 2019 deve essere versato entro il termine (art. 17, D.P.R. 7.12.2001, n. 435 e succ. modif.) previsto per il pagamento del primo acconto delle imposte sui redditi (salvo il caso di nuove imprese – si veda il paragrafo precedente). Pertanto, per la generalità dei soggetti (imprese individuali, società tra avvocati, società di persone, società di capitali [comprese le S.r.l. semplificate e a capitale ridotto] che approvano il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio), la scadenza per il versamento è (salvo eventuali proroghe) l'1.7.2019 (il 30.6 cade di domenica), con possibilità di prorogare il versamento di 30 giorni applicando la maggiorazione dello 0,40%.

Le società di capitali che, usufruendo della proroga di cui all'art. 2364, co. 2, c.c., approvano il bilancio entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio, devono effettuare il versamento entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione (con possibilità di prorogare il versamento di 30 giorni applicando la maggiorazione dello 0,40%).

Per le società con esercizio non coincidente con quello solare il termine di versamento del diritto camerale varia a seconda del mese di chiusura dell'esercizio: entro il sesto mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio o, se l'approvazione del bilancio è effettuata oltre 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, entro il mese successivo a quello di approvazione del bilancio.

TABELLA n. 2 – DIRITTO CAMERALE 2019 – SCAGLIONI di FATTURATO e ALIQUOTE

Le altre imprese iscritte nel Registro delle imprese diverse da quelle di cui alla Tabella n. 1 calcolano il diritto camerale applicando al fatturato realizzato nel 2018 (desumibile dalla dichiarazione Irap 2019) le seguenti misure fisse e aliquote per scaglioni (definite dal D.M. Sviluppo economico 21.4.2011).

*N.B.: gli importi complessivi così determinati **vanno ridotti del 50%**. Vanno tenuti presenti ed aggiunti gli **eventuali incrementi** di cui ai DD.MM. Sviluppo economico 22.5.2017 e 2.3.2018, e all'art. 1, co. 784, L. 205/2017.*	
Scaglioni di fatturato (in euro)	*Misure fisse e aliquote*
Da 0 a 100.000	*€ 200 (misura fissa) **(*)***
Oltre 100.000 a 250.000	*0,015 %*
Oltre 250.000 a 500.000	*0,013%*
Oltre 500.000 a 1.000.000	*0,010%*
Oltre 1.000.000 a 10.000.000	*0,009%*
Oltre 10.000.000 a 35.000.000	*0,005%*
Oltre 35.000.000 a 50.000.000	*0,003%*
Oltre 50.000.000	*0,001% (fino ad un massimo di € 40.000) **(**)***
***(*)** La misura fissa prevista per la prima fascia di fatturato di € 200, da utilizzare comunque nel calcolo dell'importo integrale, è soggetta, a conclusione del calcolo, alla riduzione complessiva del 50%. Pertanto, per le imprese con fatturato fino a € 100.000 l'importo del diritto camerale da versare è pari a € 100.* ***(**)** L'importo massimo da versare, indicato in € 40.000, è soggetto alla riduzione del 50%. Pertanto, in nessun caso l'importo da versare sarà superiore a € 20.000.*	

Mancato pagamento del diritto camerale – Sanzioni e ravvedimento

In caso di tardivo (vale a dire effettuato entro 30 giorni dalla scadenza ordinaria) od omesso (vale a dire effettuato oltre 30 giorni dalla scadenza ordinaria o effettuato solo in parte) versamento del diritto camerale si applica la sanzione amministrativa dal 10% al 100% dell'importo dovuto secondo i criteri e le modalità determinate dal D.M. Attività produttive ed Economia e Finanze 27.1.2005, n. 54.

In base all'art. 24, co. 35, L. 27.12.1997, n. 449, il mancato o parziale pagamento del diritto camerale causa il blocco del rilascio da parte dell'Ufficio del Registro delle imprese della certificazione camerale.

Il mancato versamento del diritto annuale può essere regolarizzato attraverso l'istituto del ravvedimento operoso (è comunque opportuno che i soggetti interessati ad avvalersene contattino preventivamente la Camera di commercio competente).

(Roberta Cosser, Il Sole 24 ORE – Estratto da "La Settimana Fiscale", Edizione n. 25 del 21 giugno 2019, pag. 25-29)

Sentenze tributarie

Sponsor, foto e giornali provano la prestazione

Commissione tributaria regionale – Bologna - I Sezione - Sentenza 28 marzo 2019, n. 627

La documentazione fotografica e giornalistica attestante la sponsorizzazione di una scuderia di rally automobilistici, unitamente alla contabilità regolare, alla presenza di contratti di sponsorizzazione e bonifici di pagamento sono elementi sufficienti a provare l'effettuazione delle prestazioni e, quindi, a consentire la deducibilità dei relativi costi da parte dello sponsor. Così si è pronunciata la Ctr Emilia-Romagna 627/1/2019 (presidente e relatore Lamberti).

A una Srl era stata contestata la deducibilità delle spese di sponsorizzazione di una scuderia automobilistica partecipante a campionati di rally, in quanto le operazioni sottese alle fatture passive sarebbero state inesistenti, quantomeno parzialmente: secondo l'ufficio, infatti, la scuderia aveva emesso fatture gonfiate. Dalle indagini penali nei confronti della scuderia era emerso che uno dei soggetti coinvolti aveva confessato la prassi di preparare «pacchetti di risparmio fiscale» per gli sponsor, con fatture di sponsorizzazione gonfiate e restituzione in contanti di una parte dei bonifici effettuati.

Nonostante ciò, la Ctr ha ritenuto sufficienti i bonifici, la contabilità regolare e gli articoli di giornali e le fotografie esibite dalla Srl, a dimostrazione dell'apposizione del suo marchio sulle vetture della scuderia sponsorizzata, per attestare l'esistenza piena delle operazioni contestate dal Fisco, la deducibilità degli importi fatturati e la detrazione dell'Iva afferente (in senso conforme Ctp di Forlì 277/1/2013 e Ctp Treviso 38/4/13).

Invero, la giurisprudenza di legittimità è ferma nel ritenere che, in caso di contestazione di operazioni inesistenti, grava sul contribuente la prova contraria, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (ex pluris, Cassazione 11155/2019 e 9588/2019; Ctr L'Aquila 151/6/2019).

L'ufficio, inoltre, aveva anche contestato la sovrafatturazione sulla base dell'inverosimiglianza delle sponsorizzazioni effettuate (40mila-80mila euro) in rapporto agli utili della Srl (9mila-14mila euro), il che evidentemente rendeva antieconomica la gestione aziendale. Secondo il collegio di merito, tale antieconomicità avrebbe dovuto essere sorretta da ulteriori elementi probatori, nella specie insussistenti.

Anche questa conclusione, però, si contrappone nettamente alla consolidata giurisprudenza di legittimità, per cui è sufficiente la contestazione di antieconomicità per far scattare il ribaltamento dell'onere della prova sul contribuente, senza che siano necessari ulteriori elementi (ex pluris, Cassazione 8845/2019, 43/2019, 16635/2018).

Infine, il Fisco aveva anche contestato la mancanza di inerenza, atteso che la Srl sponsor non operava nel settore automobilistico e non avrebbe ricevuto nessun vantaggio economico dalla sponsorizzazione della scuderia di rally. Anche questa eccezione è stata bocciata dai giudici di merito; eppure la Cassazione ha ripetutamente stabilito che, qualora non vi sia alcun nesso tra l'attività sponsorizzata e quella posta in essere dallo sponsor, le spese di sponsorizzazione non possono considerarsi di pubblicità ed essere dedotte secondo la relativa disciplina (si vedano Cassazione 20154/2016, 3433/2012 e 25100/2014; Ctp Milano 3819/47/15).

(Alessandro Borgoglio, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Quotidiano del Fisco", 10 giugno 2019)

Esperto risponde

CONTRIBUENTI MINORI, MINIMI E REGIMI CONTABILI

- **OK AL FORFAIT 2019 PER CHI CEDE LA PARTECIPAZIONE SAS**

D) Un socio accomandatario di Sas vorrebbe cedere la propria quota nel corso del 2019, per poi aprire una partita Iva aderendo al regime forfettario, sempre nel 2019. Alla luce della nuova legge di Bilancio, tale possibilità sembra preclusa per lo stesso anno d'imposta. L'agenzia delle Entrate afferma, infatti, che per avvalersi del regime forfettario nel 2019 è necessario che la partecipazione sia stata ceduta entro il 31 dicembre 2018. Ho capito bene?

R) Si concorda con la tesi esposta nel quesito, nel senso che se il contribuente apre la partita Iva nel 2019 per applicare il regime forfettario non deve detenere partecipazioni in società personali. Tuttavia l'interpello 181/2019 fornisce un'apertura interpretativa: in via eccezionale e solo per il 2019, la circolare 9/E del 10 aprile 2019 ha previsto la possibilità di cedere la quota entro lo stesso anno, ma tale apertura si applica a chi presentava la causa ostativa già alla data di pubblicazione della legge 145/2018, mentre nel caso posto nel quesito il contribuente non è ancora un forfettario al 31 dicembre 2018, lo diventerà successivamente. Ciò nonostante, nell'interpello si dà via libera all' adesione nel regime forfettario, mantenibile anche nel 2020 posto che entro il 2019 venga ceduta la partecipazione.

(Paolo Meneghetti, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 17 giugno 2019)

- **IL FORFAIT È COMPATIBILE CON L'AMMINISTRAZIONE DI SRL**

D) Un amministratore di Srl vuole aprire una partita Iva con regime forfettario. Premetto che la Srl gli corrisponde un compenso, successivamente dopo l'apertura dell'attività d'impresa in regime forfettario effettuerà prestazioni non alla Srl che amministra ma ad altre imprese per attività diverse rispetto alla srl che sta amministrando. È possibile, a questo punto, liberamente optare per il regime forfettario in modo che, nella propria dichiarazione dei redditi, comunicherà il reddito d'impresa, appunto con il regime forfettario e separatamente il reddito per compensi da amministratore con il regime del lavoro dipendente?

R) Non c'è alcuna incompatibilità generale tra reddito d'impresa in regime forfettario e incarico di amministratore in una Srl. Le situazioni che, in base alla circolare 9/E/2019, determinano l'uscita dal forfettario (dall'anno successivo) sono:- operare come amministratore in una Srl che abbia una attività ricompresa nel medesimo codice di attività dell'impresa svolta individualmente e che è

controllata (direttamente o indirettamente) dal medesimo soggetto;- oppure avere come forfettario un volume di ricavi composto per oltre il 50% da ricavi ottenuti da un cliente di cui si è (o si è stati negli ultimi due anni) dipendente o amministratore.

La situazione di cui al quesito non presenta alcuno di questi requisiti.

(Giorgio Gavelli, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 10 giugno 2019)

- **L'AGENTE DI COMMERCIO E IL CODICE ATECO DELLA SRL**

D) Un agente di commercio (codice Ateco 46.19.01, agente di prodotti vari), con unico mandato per la vendita di vernici, detiene la partecipazione al 70% di una Srl che commercializza all'ingrosso apparecchiature elettroniche per telecomunicazioni e altri componenti elettronici (codice Ateco 46.52.09). Può accedere al regime forfettario (avendo, come agente, un fatturato inferiore a 65mila euro)?

R) La risposta è affermativa. Il possesso di una partecipazione in una Srl, infatti, preclude l'accesso al forfettario solo nel caso in cui siano riscontrabili due presupposti: la quota detenuta consente il controllo diretto o indiretto della società; l'attività esercitata dalla società è riconducibile a quella svolta dal contribuente persona fisica. A tal proposito, va precisato che la riconducibilità diretta o indiretta delle due attività è ritenuta sussistente laddove tali attività siano incluse in una medesima sezione Ateco, da valutare in base alle attività effettivamente esercitate e non solo rispetto ai dati formalmente dichiarati. Inoltre, per ritenere sussistente la causa di inapplicabilità del regime forfettario, rileva il fatto che la persona fisica effettui cessioni di beni o prestazioni di servizi nei confronti della Srl e che la stessa, a sua volta, deduca dalla propria base imponibile i relativi componenti negativi di reddito.

(Giovanni Petruzzellis, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 10 giugno 2019)

IVA

- **LO SCONTRINO TELEMATICO DEVE CONTENERE TUTTI I DETTAGLI**

D) Si chiede se è possibile emettere il nuovo documento commerciale telematico (scontrino) indicando genericamente, ad esempio, «prestazione servizi» e/o «vendita beni» e il totale dell'operazione.

La descrizione dettagliata dei servizi resi e/o dei prodotti venduti è esposta su altro documento che indica in calce il riferimento al documento commerciale telematico e più precisamente data, ora e numero progressivo. Entrambi i documenti riporteranno ovviamente tutti i dati dell'emittente. È corretto?

R) Il documento commerciale telematico - da rilasciare al momento della consegna del bene o

dell'ultimazione della prestazione da parte di soggetti che esercitano le attività di cui all'articolo 22 del Dpr 633/1972 - in quanto sostituisce, ai fini della certificazione fiscale, l'emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale, deve contenere sin dall'origine tutti gli elementi occorrenti per l'esatta individuazione del tipo di operazione e dei soggetti tra i quali la stessa è effettuata. Non si ritiene pertanto normativamente corretta la procedura prospettata nel quesito.

(Giuseppe Barbiero, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 17 giugno 2019)

- **POSA IN OPERA DI PARQUET, COSÌ LA FATTURA DOPO IL DDT**

D) Un'azienda commercializza legname e realizza lavori in appalto/subappalto di rivestimento pavimenti in parquet e copertura tetti in legno. Per questi lavori in appalto/subappalto capita che i documenti di trasporto (Ddt) del parquet da posare siano emessi il 28 maggio 2019, mentre il lavoro di posa venga terminato il 20 giugno 2019. Il lavoro viene fatturato alla data di conclusione (prima non sarebbe possibile quantificare il tempo effettivamente impiegato), indicando anche i riferimenti dei Ddt. Con la fatturazione elettronica, i dati dei Ddt vengono riportati nello spazio appositamente previsto.

Questo potrebbe creare problemi, dato che potrebbe essere interpretato come una ritardata fatturazione (oltre il 15 del mese successivo alla consegna: maggio) di merce?

R) Nella situazione descritta potrebbe essere contestata la tardiva fatturazione, ove l'attività descritta sia qualificabile come attività di cessione di beni (ad esempio: legname per tetti, parquet, eccetera), con posa in opera accessoria alla vendita. Qualora, invece, sia chiaro, anche (e soprattutto) in virtù degli accordi contrattuali, che l'attività svolta si qualifica come un servizio reso in appalto o in subappalto, la consegna del materiale non è rilevante ai fini dei termini di trasmissione della fattura elettronica, posto che il momento impositivo ai fini Iva, sorge all'atto del pagamento del corrispettivo, come solitamente accade per le prestazioni di servizi.

(Giorgio Confente, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 17 maggio 2019)

REDDITI DI IMPRESA

- **L'AGEVOLAZIONE DEL FONDO PER I BENI DEVOLVIBILI**

D) Vorrei sapere come si interpreta la disposizione, prevista dall'articolo 107, comma 2, del Tuir, riferita alla deduzione degli accantonamenti per spese di ripristino dei beni gratuitamente devolvibili. In particolare, il limite alla deduzione previsto nel citato articolo (la deduzione non è più ammessa quando il fondo ha raggiunto l'ammontare complessivo delle spese relative al bene medesimo sostenute negli ultimi due esercizi) è riferito all'intero valore del fondo iscritto o alla quota fiscalmente dedotta?

R) L'articolo 107, comma 2, del Tuir (Dpr 917/86) disciplina la deducibilità degli accantonamenti

effettuati dalle imprese concessionarie della costruzione e dell'esercizio di opere pubbliche e per le imprese subconcessionarie di queste. Sono deducibili gli accantonamenti a fronte delle spese di ripristino o di sostituzione dei beni gratuitamente devolvibili allo scadere della concessione e delle altre spese di cui al comma 6 dell'articolo 102 del Tuir (spese di manutenzione, riparazione, eccetera). La deduzione è ammessa, per ciascun bene, nel limite massimo del 5% del costo, e non è più ammessa quando il fondo (fiscale) ha raggiunto l'ammontare complessivo delle spese relative al bene medesimo sostenute negli ultimi due esercizi. Se le spese sostenute in un esercizio sono superiori all'ammontare del fondo, l'eccedenza è deducibile in quote costanti nell'esercizio stesso e nei cinque successivi. L'ammontare degli accantonamenti non utilizzati concorre a formare il reddito dell'esercizio in cui avviene la devoluzione.

(Gianluca Dan, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 13 giugno 2019)

- **PERDITE UTILIZZABILI AL 100% NELL'ANNO DI CESSAZIONE**

D) Un'impresa individuale, matura nel 2017 una perdita di 10. Al 30 novembre 2018 chiude l'attività con un utile di 15. Nel modello Redditi Pf 2019 può compensare le perdite per intero o si deve limitare a utilizzare il 40%? Ci sono posizioni dell'agenzia delle Entrate in merito?

R) L'articolo 1, comma 26, della legge 145/2018 prevede che le perdite del periodo d'imposta 2017 delle imprese in contabilità semplificata, per la parte non compensata secondo l'articolo 8, comma 1, del Tuir, Dpr 917/86, sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti:

a) nei periodi d'imposta 2018 e 2019, in misura non superiore al 40 per cento dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi;

b) nel periodo d'imposta 2020, in misura non superiore al 60 per cento dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi.

Stando alle norme, quindi, parrebbe obbligatorio un utilizzo parziale. Allo stesso tempo, però, va osservato che: in base alla circolare 8/E/2019, a partire dal 2021 se residuano ancora perdite del 2017 esse possono essere utilizzate in misura non superiore all'80 per cento del reddito di periodo (il che significa che la disposizione della legge di Bilancio 2019 non intende limitare nel tempo l'utilizzo delle perdite "ripescate" dal periodo 2017 per i soggetti semplificati, ma semplicemente rallentarne l'utilizzo; secondo dottrina prevalente (e secondo una risposta ad interpello resa da una Dre in sede locale e non pubblicata), le disposizioni di utilizzo percentuale limitato delle perdite non si applicano nell'anno di cessazione dell'attività, poiché in tal caso il riporto a nuovo sarebbe irrealizzabile e comporterebbe una definitiva rinuncia alle perdite.

Tanto considerato, e pur non risultando alcun intervento di prassi sul punto, si può ritenere che le perdite indicate possano essere utilizzate integralmente nell'anno di cessazione dell'attività.

(Giorgio Gavelli, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 10 giugno 2019)

- **IPERAMMORTAMENTO, NIENTE SCONTI CON PERIZIA NON VALIDA**

D) Si chiede se, in relazione a un investimento inferiore all'importo-limite di 500mila euro effettuato nel 2018, sia possibile derogare alla perizia già eseguita ma da un soggetto che solo in seguito si è rilevato privo dei requisiti (ingegnere cancellato dal relativo albo), sostituendola ora per allora con un'autocertificazione. Nel caso di specie, tutti gli altri requisiti risultano rispettati.

R) L'articolo 1, comma 11 della legge 232/2016 dispone che, per fruire dell'iperammortamento, l'impresa è tenuta a produrre una dichiarazione resa dal legale rappresentante ovvero, per i beni aventi ciascuno un costo di acquisizione superiore a 500mila euro, una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali ovvero un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, attestanti le caratteristiche del bene e l'avvenuta interconnessione.

Successivamente la circolare 4/E/2017 ha precisato che tale adempimento deve essere soddisfatto entro il termine di chiusura del periodo d'imposta a partire dal quale l'impresa intende avvalersi dell'agevolazione. Con circolare 547750/2017 il Mise ha poi sottolineato che l'avvenuta verifica delle caratteristiche tecniche dei beni e dell'interconnessione degli stessi al sistema aziendale, sia che risultino da perizia giurata o da attestazione di conformità, oppure da autocertificazione resa dal legale rappresentante, assume rilievo non solo sul piano sostanziale per la costituzione del diritto al beneficio, ma anche agli effetti del suo meccanismo applicativo.

Infine, la risoluzione 152/E/2017 ha evidenziato come la consegna della perizia o dell'autocertificazione del legale rappresentante e la sua acquisizione da parte dell'impresa dovranno risultare da atto avente data certa, ad esempio tramite invio dei documenti in plico raccomandato senza busta, oppure attraverso Pec.

Ne consegue che l'impresa per la quale si è posto il quesito non potrà fruire dell'iperammortamento a decorrere dal periodo d'imposta 2018, in quanto non ha ricevuto alcuna documentazione attestante le caratteristiche del bene e la sua interconnessione in base a quanto stabilito dal comma 11 della legge 232/2016, entro il 31 dicembre 2018.In ogni caso, come chiarito nella risoluzione 27/E/2018, l'assolvimento dell'onere documentale in un periodo d'imposta successivo all'interconnessione non è di ostacolo alla spettanza dell'agevolazione, ma produce un semplice slittamento del momento dal quale si inizia a fruire del beneficio. Ne consegue che l'impresa potrà produrre l'autocertificazione del legale rappresentante nel 2019 in maniera da poter fruire dell'iperammortamento a decorrere da tale esercizio. Viceversa, per il 2018, beneficerà del solo superammortamento.

(Riccardo Giorgetti, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 10 giugno 2019)

REDDITI TERRENI E FABBRICATI

- **IL CONTEGGIO DEI 30 GIORNI PER DEFINIRE L'AFFITTO «BREVE»**

D) I 30 giorni per non essere tenuti alla registrazione di un contratto d'affitto breve sono da intendere complessivamente nell'anno per ogni persona o devono essere 30 giorni al massimo sommando anche più persone? Per esempio: se si affitta l'appartamento per 20 giorni a una persona e 25 giorni a un'altra persona cosa succede? Il decreto sicurezza prevede la comunicazione alla questura anche per gli affitti brevi: bisogna registrarsi ed effettuare l'iter di abilitazione anche se si affitta una sola casa vacanze solo per un breve periodo nell'anno e senza servizi aggiuntivi? In tal caso, rimanendo comunque un reddito occasionale, basta dichiarare l'affitto, con cedolare secca, e ciò non viene considerato attività imprenditoriale?

R) Il termine di 30 giorni, di cui all'articolo 4 del Dl 50/2017 (convertito dalla legge 96/2017), recante «regime fiscale delle locazioni brevi», deve essere inteso per singolo contratto/inquilino, nel senso che nel corso dell'anno è possibile procedere con più contratti di locazione breve, di durata non superiore a 30 giorni, senza procedere alla registrazione di cui al Dpr 131/1986 (anche l'articolo 17 del Dpr 131/1986, prevede, tra l'altro, il termine di trenta giorni per la registrazione). Il Dl 113/2018 (convertito dalla legge 132/2018) ha puntualizzato che gli obblighi di controllo e comunicazione di cui all'articolo 109 del Testo unico delle leggi di pubblica sicurezza, (Rd 773/1931), si applichino anche ai locatori o sublocatori che lochino immobili o parti di essi con contratti di durata inferiore a 30 giorni, anche se l'affitto riguarda un solo contratto. Ne consegue che – salvo ulteriori chiarimenti da parte del ministero dell'Interno – allo stato è necessario procedere alla comunicazione alle questure territorialmente competenti, avvalendosi di mezzi informatici o telematici (o, in extremis, mediante fax o pec, in caso di problemi tecnici), comunicando le generalità delle persone alloggiate secondo le modalità stabilite dal ministero dell'Interno e nel rispetto della normativa sulla privacy. È quindi necessaria – salvo sanzioni - la comunicazione telematica attraverso il portale «alloggiati Web» della Polizia di Stato.

La comunicazione non ha alcun effetto sulla qualificazione tributaria del reddito da locazione.

Nel caso del lettore, è possibile l'esercizio dell'opzione cedolare secca.

(Matteo Rezzonico, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 17 giugno 2019)

- **LA TITOLARE NON PERDE IL DIRITTO DI ABITAZIONE PUR SE RICOVERATA**

D) A seguito del decesso di mio padre, mia madre risulta proprietaria dei 2/3 e titolare del diritto di abitazione dell'immobile in cui ha la residenza. Il terzo residuo è di proprietà mio e di mio fratello.

Ora mia madre dimora in una casa di riposo e abbiamo deciso di affittare l'immobile. L'affitto deve essere dichiarato al 100% da mia madre o da tutti e tre, in base alla percentuale di possesso?

R) Il diritto di abitazione si perde solo per effetto di un atto di disposizione formale dello stesso, quale la rinuncia avente natura donativa, da fare per atto pubblico, e non per il mero mancato esercizio del medesimo. Ne consegue che il canone di locazione dovrà essere dichiarato per intero dalla madre, nella sua qualità per l'appunto di titolare del diritto di abitazione.

(Luigi Lovecchio, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 10 giugno 2019)

- **IL CONIUGE SUPERSTITE DICHIARA LA LOCAZIONE PARZIALE**

D) Due coniugi comproprietari al 50%, hanno parzialmente locato l'abitazione principale nella quale vivono. Alla morte della moglie, il marito e i due figli hanno ereditato la quota (50% dell'immobile) caduta in successione, benché il coniuge superstite acquisisca il diritto d'abitazione sull'immobile. Il reddito derivante dal canone di locazione potrà essere dichiarato interamente dal coniuge superstite, che di fatto lo percepirà per intero, oppure dev'essere dichiarato, pro quota, anche dai due figli che, tuttavia, non lo percepiranno effettivamente?

R) Poiché è insorto il diritto di abitazione del coniuge superstite sull'intera abitazione che costituiva la dimora familiare, in base a quanto stabilito dall'articolo 540 del Codice civile, il reddito da locazione parziale dell'unità abitativa deve essere dichiarato interamente da quest'ultimo, in quanto unico titolare del diritto reale di godimento del bene medesimo. I figli saranno trattati alla stregua di nudi proprietari del bene, senza alcun obbligo tributario a loro carico.

(Luigi Lovecchio, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 10 giugno 2019)

TRIBUTI LOCALI

- **FABBRICATI COLLABENTI: SÌ ALL'IMU SE SONO RECUPERABILI**

D) Sono comproprietario di un fabbricato inagibile. Su diposizione del dirigente del servizio tributi del Comune è stato disposto l'annullamento dell'avviso di accertamento - che chiedeva il pagamento del 100% dell'aliquota e non del 50%, come corrisposto - in quanto è stato riconosciuto che il fabbricato era ed è inagibile e inabitabile, come da autocertificazione rilasciata come indicato nel Regolamento comunale e nella legge 44/2012. L'immobile non è accatastato nella categoria F/2 e, quindi, secondo quanto stabilito dalla Cassazione con sentenza 10122/2019, non bisognerebbe pagare l'Imu. È sufficiente il riconoscimento da parte dell'ufficio tributi per non corrispondere l'imposta? E inoltre: è possibile chiedere il rimborso di quanto versato negli anni precedenti?

R) Occorre premettere che c'è differenza tra fabbricato inagibile e fabbricato collabente, perché il fabbricato collabente è il fabbricato completamente diroccato, pericolante e non perimetrabile. Il fabbricato collabente va accatastato in categoria F/2 e, ad avviso della Cassazione, non è assoggettabile ad Imu. Tuttavia, l'interpretazione offerta dalla Corte non appare pienamente condivisibile, in quanto estranea a una lettura sistematica della disciplina. Infatti, ad avviso della

Corte, il fabbricato collabente rientra nella categoria «fabbricati», ma essendo sprovvisto di rendita nulla deve ai fini Imu. Tale ricostruzione non tiene conto della definizione di fabbricato adottata dalla normativa Ici/Imu. L'articolo 2 del Dlgs 504/1992 definisce come fabbricato «l'unità immobiliare» iscritta nel catasto edilizio urbano ed il successivo articolo 5 precisa che la base imponibile è determinata considerando la rendita iscritta in catasto. La normativa, quindi, fa riferimento al fatto che ordinariamente i fabbricati, ovvero le unità immobiliari, sono iscritti in catasto con rendita, tant'è che per quelli sprovvisti è previsto un criterio di determinazione della base imponibile diverso, come per i fabbricati posseduti dalle imprese. Il fatto che i fabbricati siano iscritti con rendita lo si rileva dalla stessa nozione di unità immobiliare, e in particolare dall'articolo 2 del Dm 28/1998 che qualifica come unità immobiliare il fabbricato che «presenta autonomia funzionale e reddituale». Quindi, la normativa Ici/Imu nel riferirsi ai fabbricati fa necessariamente riferimento a fabbricati che hanno una propria capacità reddituale. Il fabbricato collabente non può considerarsi come «fabbricato» Ici/Imu, non solo perché non ha una sua capacità reddituale ma anche perché la categoria F individua una categoria fittizia e l'iscrizione è attuata ai soli fini della loro identificazione (articolo 3 del Dm 28/1998).

Se il fabbricato collabente, in base agli strumenti urbanistici comunali, è recuperabile, allora sarà soggetto come area fabbricabile. D'altro canto, la stessa Corte di Cassazione ha ritenuto assoggettabili come area fabbricabile i fabbricati accatastati in categoria F/3 (Cassazione, 11694/2017).

(Pasquale Mirto, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 17 giugno 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.