



TeamSystem Review

| n. 266

LYNFA® Gestione dello Studio

Gestione dello Studio, integrato in LYNFA, ti aiuta a controllare, gestire e sviluppare tutte le attività del tuo Studio, dall'acquisizione cliente al controllo di gestione, dai controlli antiriciclaggio alla rilevazione di tempi e costi.

Pensato per realtà di qualsiasi dimensione, dalle più piccole a quelle con decine di posti di lavoro, Gestione dello Studio si adatta perfettamente alle tue esigenze.

Grazie a Gestione dello Studio ti sarà facile seguire tutti gli impegni, verificare lo stato di avanzamento delle attività e conoscere la redditività dello Studio.

Grazie a Gestione dello Studio avrai:

1. Funzionalità semplici per gestire mandati e pratiche in modo razionale.

2. Strumenti completi per pianificare e redicontare

il tempo dedicato alle attività.

3. Automatismi integrati per fatturare rapidamente e senza errori.

4. Grafici chiari e intuitivi per conoscere e controllare il tuo business in modo consapevole.

Gestione dello Studio è il sistema integrato con il quale puoi:

- pianificare, controllare e gestire le attività dello Studio,
- governare e automatizzare i processi amministrativi e gestionali,
- attuare il controllo di gestione e l'analisi delle marginalità.

www.teamssystem.com

 **TeamSystem®**

TeamSystem
Review

Periodico
di informazione
fiscale

Editrice TeamSystem
Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino
Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

S.E. o O.

Riproduzione vietata

Schede operative

Legge di Bilancio 2019: riproposta l'estromissione agevolata degli immobili strumentali dell'imprenditore individuale	2
Decreto "ATAD": le nuove regole per la deducibilità degli interessi passivi	13
La sospensione del termine di impugnazione non viene interrotta dal mancato accordo	18
Gli appalti riservati alle cooperative sociali	24

Scadenzario

Scadenze del mese di marzo	27
----------------------------	-----------

Legge di Bilancio 2019: riproposta l'estromissione agevolata degli immobili strumentali dell'imprenditore individuale

L'articolo 1, comma 39, della Legge di Bilancio 2019, in vigore dallo scorso 1° gennaio 2019, ha riproposto le disposizioni agevolative per l'estromissione dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale, in conformità alle regole contemplate dall'articolo 1, comma 121, L. 208/2015. Non è stata riproposta, invece, l'analoga agevolazione riguardante l'assegnazione e/o la cessione di beni ai soci o la trasformazione in società semplice, regolamentate nel recente passato dalla L. 208/2015 e dalla L. 232/2016.

Soggetti che possono beneficiare degli effetti dell'estromissione

Possono invocare l'estromissione agevolata degli immobili strumentali solamente gli imprenditori individuali, a prescindere dal regime contabile adottato (ordinario o semplificato). Si ricorda che per la definizione di imprenditore occorre fare riferimento alla nozione contenuta nell'articolo 2082, cod. civ. e che le tipologie della forma giuridica dell'imprenditore individuale possono riassumersi nelle seguenti:

- imprenditore commerciale, soggetto all'iscrizione nel Registro Imprese (articolo 2195, cod. civ.) e alla tenuta delle scritture contabili (articolo 2214, cod. civ.);
- imprenditore agricolo;
- piccolo imprenditore declinato in coltivatore diretto, imprenditore artigiano e piccolo commerciante.

Sono conseguentemente esclusi dalla misura agevolativa in commento gli esercenti arti e professioni, i soci di società di persone o di capitali, nonché gli enti non commerciali, anche se esercenti attività di impresa.

Resta naturalmente inteso che, affinché possa essere esercitata l'opzione per l'estromissione agevolata è necessario che gli imprenditori interessati risultino in attività alla data del 1° gennaio 2019 e che l'immobile da estromettere dall'attività d'impresa risulti strumentale (per natura o per destinazione) già alla data del 31 ottobre 2018.

Imprenditore individuale transitato nel regime forfetario nel 2019

Mutuando i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate (circolare n. 10/E/2016), l'estromissione di un immobile strumentale da parte di un imprenditore in contabilità ordinaria o semplificata "transitato" dal 1° gennaio 2019 al "potenziato" regime forfetario di cui alla L. 190/2014¹ può essere perfezionata senza ricorrere alla norma agevolativa in commento: le regole di determinazione del reddito del contribuente forfetario presuppongono, infatti, l'esclusione di eventuali plusvalenze realizzate dal computo dei proventi da assoggettare alle percentuali di redditività, previste per questo speciale regime reddituale.

Impresa individuale in liquidazione

Può legittimamente invocare l'agevolazione in commento anche l'impresa individuale in liquidazione, purché alla data del 1° gennaio 2019 le operazioni di dismissione non siano già terminate e l'attività liquidativa già cessata.

¹ Per effetto delle modifiche della L. 145/2018 (Legge di Bilancio 2019), l'accesso al regime forfetario di cui alla L. 190/2014 è subordinato, a decorrere dal 1° gennaio 2019, al rispetto del solo limite, ragguagliabile ad anno, relativo ai ricavi e compensi dell'anno precedente che è stato incrementato a 65.000 euro per tutte le attività; sono abrogati, invece, i limiti relativi alle spese per lavoro dipendente e per i beni strumentali.

Imprenditore che ha concesso in affitto l'unica azienda

Non può beneficiare dell'estromissione agevolata l'imprenditore in contabilità ordinaria o semplificata che, alla data del 1° gennaio 2019, abbia concesso l'unica azienda in affitto o in usufrutto: al ricorrere di tale fattispecie, infatti, l'affittante perde la qualifica di imprenditore realizzando, dalla concessione in locazione dell'unica azienda posseduta, redditi diversi disciplinati dall'articolo 67, comma 1, lettera h), Tuir e non redditi d'impresa.

Erede dell'imprenditore e donatario dell'impresa individuale

In caso di trasferimento dell'azienda dell'imprenditore individuale a titolo gratuito (per decesso dell'imprenditore o per donazione), l'opzione per l'estromissione agevolata compete all'erede dell'imprenditore deceduto successivamente alla data del 31 ottobre 2018, sempreché costui abbia proseguito l'attività d'impresa del "de cuius" in forma individuale. Tale facoltà è riconosciuta anche al donatario dell'azienda che abbia proseguito l'attività di impresa del donante.

Immobili che possono essere oggetto di estromissione

L'estromissione agevolata non interessa tutti gli immobili dell'impresa, ma soltanto quelli strumentali per natura o per destinazione posseduti dall'imprenditore individuale alla data del 31 ottobre 2018 e che siano tali anche alla data del 1° gennaio 2019. Non viene comunque meno l'agevolazione se tra le richiamate date (31 ottobre 2018 e 1° gennaio 2019) l'immobile strumentale sia stato concesso in uso a terzi a qualsiasi titolo (circolare n. 26/E/2016).

Definizioni	
Immobili strumentali per natura	<p>ai sensi dell'articolo 43, comma 2, Tuir, sono considerati immobili strumentali per natura, gli immobili che, per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, anche se tenuti a disposizione ovvero dati in locazione o concessi in comodato a terzi. Come chiarito dall'Amministrazione finanziaria (risoluzione n. 330/1989) sono considerati strumentali per natura le unità immobiliari che risultino classificate o classificabili in Catasto in una delle seguenti categorie:</p> <ul style="list-style-type: none">• C (unità immobiliari a destinazione ordinaria, commerciale e varia)• B (unità immobiliari per uso di alloggi collettivi)• D (immobili a destinazione speciale)• E (immobili a destinazione particolare)• A/10 (uffici e studi privati, se la destinazione ad ufficio o studio privato risulta dalla licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria)
Immobili strumentali per destinazione	<p>ai sensi dell'articolo 43, comma 2, Tuir, sono strumentali per destinazione gli immobili "utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore". Conseguentemente, rientra nel novero degli immobili strumentali per destinazione l'unità immobiliare destinata a ufficio amministrativo e/o commerciale accatastata in una delle categorie che contraddistinguono le unità abitative (A/2) e non nella categoria A/10 (nel qual caso si configura la strumentalità per natura come sopra evidenziato). Nel contesto di alcuni documenti di prassi, l'Agenzia delle entrate ha precisato che:</p> <ul style="list-style-type: none">• l'unità immobiliare adibita ad abitazione del custode, annessa a un opificio industriale, è un immobile strumentale e, per tale ragione, è soggetta ad ammortamento (risoluzione n. 885/1982)• anche i terreni possono risultare strumentali per destinazione, a condizione che partecipino a un processo produttivo; questo è il tipico caso, ad esempio, di un terreno permanentemente adibito dalle imprese edili a deposito di materiale (risoluzione n. 1579/1982)• è esclusa la strumentalità per destinazione degli immobili abitativi locati a terzi, ritenendoli oggetto dell'attività propria dell'impresa (risoluzione n. 885/1982 e circolare n. 112/1999)

Costituisce una ulteriore categoria di immobile strumentale per destinazione "pro tempore", ai sensi dell'articolo 43, comma 2, ultimo periodo, Tuir, il fabbricato abitativo concesso in uso ai dipendenti che abbiano trasferito la loro residenza anagrafica nel Comune in cui prestano l'attività lavorativa. La strumentalità di tali immobili è riconosciuta per i periodi d'imposta in cui si verifica il trasferimento e per i 2 successivi

Iscrizione nell'inventario degli immobili da estromettere

È importante precisare che, a norma dell'articolo 65, comma 1, Tuir, gli immobili strumentali di cui all'articolo 43, comma 2, Tuir (per destinazione o per natura) si considerano relativi all'impresa individuale solo se indicati nell'inventario redatto ai sensi dell'articolo 2217, cod. civ. ovvero, per le imprese in contabilità semplificata, se indicati nel registro dei beni ammortizzabili, o nel registro Iva acquisti secondo le modalità di cui all'articolo 13, D.P.R. 435/2001 e dell'articolo 2, comma 1, D.P.R. 695/1996.

Esiste una fattispecie particolare di immobili strumentali che potrebbero beneficiare dell'estromissione agevolata, anche in mancanza di una loro indicazione nell'inventario o nel registro dei beni ammortizzabili: si tratta degli immobili strumentali per destinazione acquistati prima del 1° gennaio 1992, i quali sono considerati relativi all'impresa anche se non iscritti nell'inventario. Tale regola non si applica, invece, per gli immobili strumentali per natura, i quali possono essere estromessi ricorrendo al regime agevolato solo se iscritti nell'inventario, a prescindere dalla data di acquisizione degli stessi (anteriormente o successivamente alla data del 1° gennaio 1992).

Immobili che non possono essere oggetto di estromissione

Sono esclusi, invece, dall'estromissione agevolata riproposta dalla Legge di Bilancio 2019, gli "immobili merce", ovvero gli immobili che, pur appartenenti all'imprenditore, non rientrano nel novero dei beni strumentali, quali ad esempio gli "immobili patrimonio".

Definizioni	
Immobili merce	si definiscono immobili merce quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa. A tal fine, rileva l'oggetto dell'attività dell'impresa che risulta dallo statuto sociale oppure, in subordine, l'oggetto dell'attività effettivamente svolta. Conseguentemente, costituiscono "immobili merce" i fabbricati costruiti o ristrutturati per la vendita dalle società immobiliari di costruzione e ristrutturazione, nonché gli immobili (terreni e fabbricati) acquistati per la rivendita dalle società di compravendita immobiliare
Immobili patrimonio	rientrano nella categoria degli immobili patrimonio, i fabbricati che non sono strumentali per l'esercizio dell'impresa (per destinazione e/o per natura) e sono diversi da quelli c.d. merce, come sopra definiti, al cui scambio o produzione è diretta l'attività dell'impresa

Immobili strumentali acquistati dall'imprenditore a titolo personale e concessi in uso all'impresa

Sono, inoltre, esclusi dall'estromissione agevolata, gli immobili strumentali per natura acquistati dall'imprenditore individuale a titolo personale, anche nel caso in cui gli stessi siano in comunione con il coniuge (non acquistati quindi come "beni strumentali dell'impresa"), ma comunque messi a disposizione dell'impresa medesima.

Immobili abitativo locato dall'imprenditore individuale

Non è possibile invocare l'estromissione agevolata dal patrimonio dell'impresa individuale per l'immobile abitativo locato da un'impresa individuale che svolge attività immobiliare. Infatti, secondo l'Agenzia delle entrate, tale immobile non può essere considerato strumentale all'attività svolta, in quanto costituisce l'oggetto stesso dell'attività imprenditoriale (risoluzione n. 280/E/2008).

Esclusione dall'agevolazione per gli immobili strumentali a uso promiscuo e detenuti in leasing

Come chiarito dalla prassi dell'Agenzia delle entrate, non possono essere estromessi dalla sfera imprenditoriale, ancorché strumentali per natura o per destinazione:

- i fabbricati abitativi (classificati nelle categorie del gruppo A, a esclusione del A/10) utilizzati promiscuamente dall'imprenditore individuale, ossia per l'esercizio dell'impresa e per le esigenze personali proprie o dei suoi familiari (circolare n. 26/E/2016);
- i fabbricati strumentali posseduti dall'imprenditore individuale in forza di contratti di leasing, poiché l'agevolazione presuppone che gli immobili siano posseduti dall'imprenditore a titolo di proprietà o altro diritto reale (risoluzione n. 188/E/2008).

Determinazione della plusvalenza e quantificazione dell'imposta sostitutiva

L'estromissione degli immobili strumentali effettuata dall'imprenditore individuale, al di fuori dell'agevolazione in commento:

- rappresenta, ai sensi dell'articolo 58, comma 3, Tuir, un'ipotesi di destinazione al consumo personale o familiare dell'imprenditore o a finalità estranee all'esercizio dell'impresa;
- comporta, ai sensi dell'articolo 86, comma 3, Tuir, il realizzo di una plusvalenza imponibile pari alla differenza tra il valore normale dell'immobile estromesso e il suo costo fiscalmente riconosciuto non ammortizzato.

Aderendo all'agevolazione riproposta dalla Legge di Bilancio 2019, l'imprenditore potrà determinare la plusvalenza derivante dall'estromissione assumendo, in luogo del valore normale dell'immobile, il suo valore catastale², assoggettando la plusvalenza realizzata a un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap in misura pari all'8%³.

Costo fiscalmente riconosciuto

Il valore fiscalmente riconosciuto dell'immobile da estromettere, da contrapporre al valore normale o al valore catastale del bene (o a un valore intermedio ai precedenti), è determinato assumendo il valore del cespite risultante dal libro degli inventari o nel registro dei beni ammortizzabili al netto delle quote di ammortamento fiscalmente dedotte fino al periodo d'imposta 2018. Pertanto, poiché l'estromissione ha effetto dal 1° gennaio 2019, l'imprenditore individuale potrà continuare a calcolare l'ammortamento dell'immobile anche per il 2018 e ciò andrà a diminuire il costo fiscalmente riconosciuto dello stesso.

Nel costo fiscalmente riconosciuto si computano, inoltre, le eventuali rivalutazioni, purché queste abbiano acquisito riconoscimento anche ai fini fiscali: non rileva, pertanto, nella determinazione del costo fiscalmente riconosciuto, l'eventuale rivalutazione eseguita a norma del D.L. 185/2008 ai soli fini civilistici, senza assolvimento dell'imposta sostitutiva. Inoltre, come chiarito dall'Agenzia delle entrate:

- la parte del costo riferita al terreno sottostante il fabbricato strumentale, anche se non ammortizzabile fiscalmente, deve essere computata nel costo fiscalmente riconosciuto dell'immobile, da contrapporre al valore normale o al valore catastale (circolare n. 26/E/2016);
- in caso di estromissione di immobili in parte strumentali e in parte abitativi, è necessario attribuire alla parte agevolabile un costo d'acquisto proporzionale al rapporto tra la rendita catastale di tale unità immobiliare e il totale delle rendite catastali delle unità immobiliari che formano il fabbricato (risoluzione n. 280/E/2008).

Valore normale

Il valore normale del fabbricato da estromettere è generalmente desunto dall'articolo 9, comma

² L'imprenditore individuale che aderirà all'agevolazione in rassegna potrà, alternativamente, estromettere un immobile strumentale dal regime d'impresa utilizzando, quale valore da contrapporre al valore fiscalmente riconosciuto dell'immobile strumentale, il valore normale del bene, il valore catastale del fabbricato, ovvero un valore intermedio tra i 2 precedenti.

³ Nella particolare ipotesi in cui il bene estromesso rientri nella comunione legale, l'imposta sostitutiva andrà applicata solamente sulla quota del valore di spettanza dell'imprenditore individuale (circolare n. 26/E/2016).

3, Tuir a mente del quale per valore normale: "... si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore".

Valore catastale

Come soltanto accennato in precedenza, l'imprenditore individuale può determinare la plusvalenza da estromissione assumendo, in luogo del valore normale come sopra individuato, il valore catastale degli immobili (determinato a norma dell'articolo 52, comma 4, D.P.R. 131/1986) utilizzando la rendita catastale del fabbricato moltiplicata per 100 (o 50 per gli immobili iscritti nelle categorie A/10 e D, ovvero 34 per gli immobili iscritti nelle categorie C/1 ed E) rivalutata del 5%.

La rendita catastale come sopra determinata dovrà, inoltre, essere ulteriormente rivalutata del 20% (10% per la prima casa e le relative pertinenze) ai sensi dell'articolo 1-bis, commi 7 e 8, D.L. 168/2004, ovvero del 40% ma soltanto per i fabbricati iscritti nella categoria B, ai sensi dell'articolo 2, comma 45, D.L. 262/2006.

Con riferimento alla determinazione catastale dei terreni (strumentali per destinazione), occorre considerare il reddito dominicale degli stessi moltiplicato per 75. A tale somma si deve applicare una rivalutazione del 25%⁴.

Estromissione al valore catastale	
Terreni agricoli	RD*112,5
A (escluso A/10)	RC*126
A prima casa	RC*115,5
A/10	RC*63
B	RC*147
C (escluso C/1)	RC*126
C/1	RC*42,84
D	RC*63
E	RC*42,84

ESEMPIO 1

Un imprenditore individuale è intenzionato a estromettere un fabbricato strumentale di categoria catastale D che presenta i seguenti valori:

- costo fiscalmente riconosciuto: 50.000 euro;
- valore normale: 80.000 euro;
- valore catastale: 63.000 euro.

In assenza di adesione all'estromissione agevolata, l'uscita dalla sfera imprenditoriale dell'immobile comporterà una plusvalenza pari a 30.000 euro = (valore normale 80.000 euro - costo fiscalmente riconosciuto 50.000 euro) su cui andrà applicata l'aliquota Irpef marginale del 43% (per comodità si esclude il computo delle eventuali addizionali locali), il tutto per un'imposizione complessiva pari a 12.900 euro (30.000 x 43%). Qualora l'imprenditore decidesse di avvalersi dell'estromissione agevolata, il carico fiscale dipenderà dal valore scelto da contrapporre al costo fiscalmente riconosciuto del fabbricato. In particolare, qualora l'imprenditore decidesse di adottare:

⁴ Il valore catastale non è utilizzabile, invece, per le aree edificabili, in quanto per esse non esiste un valore catastale determinato a norma dell'articolo 52, D.P.R. 131/1986: conseguentemente, ai fini dell'estromissione agevolata di tali terreni - diversi da quelli agricoli - è necessario fare riferimento al valore normale.

- il valore normale, l'estromissione del fabbricato sconterebbe un'imposta sostitutiva di 2.400 euro, così calcolata: (valore normale 80.000 euro – costo fiscalmente riconosciuto 50.000 euro) * 8%;
- il valore catastale, l'estromissione del fabbricato sconterebbe un'imposta di 1.040 euro, così calcolata: (valore catastale 63.000 euro – costo fiscalmente riconosciuto 50.000 euro) * 8%.

Valore normale o catastale inferiore al costo fiscalmente riconosciuto

L'estromissione agevolata è invocabile anche nell'ipotesi in cui, non emergendo alcuna differenza tra il valore normale (o il valore catastale) dell'immobile estromesso e il relativo valore fiscalmente riconosciuto, manchi di fatto la base imponibile su cui applicare l'imposta sostitutiva dell'8% (circolare n. 26/E/2016): al ricorrere di tale ipotesi, l'imprenditore potrà estromettere l'immobile utilizzando il valore catastale senza versare alcunché a titolo di imposta sostitutiva. A ciò si aggiunga che, qualora il valore normale degli immobili estromessi risulti inferiore al costo fiscale, non vi sarà alcuna convenienza ad aderire all'agevolazione in commento, poiché l'estromissione non genera plusvalenze neanche nel regime ordinario: in tale circostanza si avrebbe, infatti, una minusvalenza indeducibile a norma dell'articolo 101, Tuir (in quanto non derivante da una cessione a titolo oneroso, ovvero, non realizzata mediante risarcimento), con la conseguenza che l'imprenditore individuale non dovrebbe versare nulla a titolo di imposta sostitutiva, pur potendo comunque beneficiare del regime agevolato di cui trattasi (circolare n. 39/E/2008).

ESEMPIO 2

Un imprenditore individuale è intenzionato a estromettere un fabbricato strumentale di categoria catastale D che presenta i seguenti valori:

- costo fiscalmente riconosciuto: 70.000 euro;
- valore normale: 100.000 euro;
- valore catastale: 60.000 euro.

Qualora l'imprenditore decidesse di estromettere l'immobile utilizzando il valore catastale, egli non dovrà versare alcunché a titolo di imposta sostitutiva, in quanto il costo fiscalmente riconosciuto dell'immobile oggetto di esclusione dal patrimonio dell'impresa individuale (70.000 euro) è superiore al valore catastale utilizzato ai fini dell'estromissione (60.000 euro).

Termini e modalità di versamento dell'imposta sostitutiva

L'estromissione agevolata riproposta dalla Legge di Bilancio 2019 deve essere perfezionata entro il prossimo 31 maggio 2019, con efficacia a partire dal 1° gennaio 2019, mentre l'imposta sostitutiva dell'8%, da applicare sugli eventuali plusvalori da estromissione, deve essere versata in 2 rate:

- la prima (pari al 60% dell'imposta dovuta) entro il 30 novembre 2019;
- la seconda (pari al restante 40% dell'importo dovuto) entro e non oltre il 16 giugno 2020.

Il pagamento deve essere effettuato mediante modello F24, secondo i criteri previsti dal D.Lgs. 241/1997, utilizzando il codice tributo "1127" (risoluzione n. 73/E/2016). L'utilizzo del modello F24 presuppone, inoltre, che il debito relativo all'imposta sostitutiva possa essere anche assolto ricorrendo all'istituto della compensazione orizzontale, utilizzando crediti tributari o contributivi nella disponibilità dell'imprenditore individuale. Per la riscossione, il rimborso e i contenziosi, trovano applicazione, invece, le disposizioni stabilite per le imposte sui redditi: sicché l'imposta non versata potrà essere iscritta a ruolo, ferma restando la possibilità di regolarizzare l'omesso o ritardato versamento avvalendosi del ravvedimento operoso, di cui all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997.

Perfezionamento dell'opzione

L'opzione per l'estromissione agevolata si intende perfezionata con l'indicazione dell'immobile e

dell'imposta sostitutiva (dovuta) nel mod. REDDITI⁵, con l'effetto che l'omesso, l'insufficiente o il tardivo versamento dell'imposta sostitutiva dovuta non preclude l'accesso ai benefici dell'agevolazione "devono intendersi superate, al riguardo, le considerazioni formulate nella circolare n. 39/E/2008, nella parte in cui è affermato che l'estromissione si intende perfezionata con il versamento della prima rata dell'imposta sostitutiva" (risoluzione n. 82/E/2009).

Successiva cessione dell'immobile estromesso

Qualora l'immobile estromesso sia successivamente ceduto occorre considerare che l'estromissione non comporta l'interruzione del quinquennio, previsto dall'articolo 67, Tuir, decorso il quale la plusvalenza da cessione diviene irrilevante ai fini reddituali (circolare n. 188/E/1998). In altri termini, se l'immobile è posseduto dall'imprenditore individuale da almeno 5 anni e tale immobile, successivamente alla sua estromissione, viene ceduto dall'imprenditore in qualità di "privato" non imprenditore, la cessione in parola non origina plusvalenze imponibili.

Disciplina Iva dell'estromissione agevolata

Ai sensi dell'articolo 2, comma 2, n. 5), D.P.R. 633/1972, l'esclusione dell'immobile strumentale dal regime d'impresa configura un'operazione di autoconsumo rilevante ai fini dell'Iva. Diversamente da altri provvedimenti di estromissione, quello riproposto dalla Legge di Bilancio 2019 non prevede alcuna agevolazione ai fini Iva, con l'effetto che l'Iva, in caso di estromissione imponibile, deve essere applicata e versata nei modi ordinari.

Definizione di immobile strumentale ai fini Iva e trattamento impositivo

A differenza di quanto previsto per le imposte sui redditi, ai fini Iva, non rileva l'utilizzo effettivo dell'immobile per definire lo stesso abitativo o strumentale: ciò che rileva è, infatti, la classificazione catastale del fabbricato. Tale concetto è stato ribadito dall'Agenzia delle entrate secondo cui "la distinzione tra immobili a uso abitativo e immobili strumentali deve essere operata con riferimento alla classificazione catastale dei fabbricati, a prescindere dal loro effettivo utilizzo" (circolare n. 18/E/2013). Così, ad esempio, rientrano nel novero dei fabbricati abitativi, gli immobili fabbricati classificati o classificabili nella categoria "A", con esclusione di quelli classificati nella categoria "A/10" (circolare n. 27/E/2006). Pertanto, se un immobile di categoria "A/3" è utilizzato effettivamente per lo svolgimento di un'attività d'impresa (sede legale o amministrativa di una società), ovvero di carattere professionale (studio), ai fini Iva tale immobile è comunque di tipo abitativo ancorché, ai fini delle imposte sui redditi, lo stesso debba considerarsi un fabbricato strumentale per destinazione.

Regime Iva delle estromissioni di fabbricati abitativi (ma strumentali per destinazione ai fini delle imposte sui redditi)		
Tipologia di imprenditore	Termini	Iva
imprese costruttrici o di ripristino	entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori	imponibile per obbligo di legge
	Oltre 5 anni dall'ultimazione dei lavori	imponibile per opzione espressa in atto esente (in assenza di opzione)
qualsiasi imprenditore		Esente

Allo stesso modo, anche gli immobili strumentali devono essere individuati, ai fini Iva, in base alla classificazione catastale a loro attribuita, a prescindere dall'utilizzo effettivo degli stessi. In particolare, si considerano strumentali ai fini Iva i fabbricati classificati nelle categorie "B", "C", "D", "E" e "A/10"⁶.

⁵ In particolare, ai fini del perfezionamento dell'estromissione con effetto dal 1° gennaio 2019, i relativi dati dovranno essere indicati nel mod. REDDITI 2020. La mancata indicazione di tali dati potrà essere sanata entro 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione del dichiarativo.

⁶ Rientrano, inoltre, nel novero dei fabbricati strumentali, le aree attrezzate con sovrastante impianto di autolavaggio, classificate nella categoria D/7 o C/3, se dotate di attrezzature semplici (circolare n. 12/E/2007), nonché le aree attrezzate per campeggio, classificate nella

Regime Iva delle estromissioni di fabbricati strumentali		
Tipologia di imprenditore	Termini	Iva
imprese costruttrici o di ripristino	entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori	imponibile per obbligo di legge
	oltre 5 anni dall'ultimazione dei lavori	imponibile per opzione espressa in atto esente (in assenza di opzione)
qualsiasi imprenditore esente (in assenza di opzione)		imponibile per opzione espressa in atto

Naturalmente, nell'ipotesi in cui venga comunque ritenuta prospettabile l'opzione per l'imponibilità Iva (ancorché mancherebbe un atto di trasferimento nel quale poter esercitare la relativa opzione per l'imponibilità), non trova applicazione il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. *reverse charge*) di cui all'articolo 17, comma 6, lettera a-bis), D.P.R. 633/1972, in quanto l'estromissione è effettuata a beneficio di un privato.

Regime Iva applicabile in caso di estromissione di terreni edificabili o "agricoli"

Per quanto concerne i terreni, occorre precisare che gli stessi possono essere estromessi qualora siano utilizzati dall'imprenditore individuale nell'esercizio della propria attività d'impresa (ovvero siano considerati strumentali per destinazione). In ogni caso, ai fini del corretto trattamento Iva, è necessario distinguere se l'area oggetto di trasferimento sia o meno suscettibile di utilizzazione edificatoria: l'estromissione (che ai fini Iva è equiparata a una cessione) di terreni non edificabili non rientra, infatti, nell'ambito di applicazione dell'Iva, mancando il requisito oggettivo. Diversamente, le estromissioni che hanno per oggetto terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria sono soggette a Iva con l'aliquota ordinaria del 22%.

Regime Iva delle estromissioni dei terreni strumentali per destinazione	
terreni agricoli	se il terreno è agricolo, la sua estromissione non rientra nell'ambito di applicazione dell'Iva, mancando il requisito oggettivo (articolo 2, comma 3, D.P.R. 633/1972)
terreni edificabili	se il terreno è edificabile, la sua estromissione è imponibile all'Iva con aliquota del 22%

Pertanto, ai fini del corretto trattamento Iva delle estromissioni delle aree, è importante verificare la natura edificatoria del terreno oggetto di estromissione. A questo proposito, può essere d'aiuto la prassi notarile (Consiglio Nazionale del Notariato studio n. 16-2018/T) che, approfondendo le definizioni di "terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria" e "terreno agricolo", ha affermato che il concetto di "*suscettibile di utilizzazione edificatoria*" deve essere individuato, in ambito fiscale, dalla legislazione urbanistica, sicché possono considerarsi edificabili quei terreni per i quali lo strumento urbanistico prevede un alto indice di edificabilità e una destinazione del terreno a divenire qualcos'altro (ad esempio un nuovo insediamento produttivo)⁷.

Immobili strumentali acquistati senza addebito dell'Iva

Resta naturalmente inteso che se il bene per cui si intende procedere all'estromissione (immobile strumentale per natura o destinazione) fosse stato originariamente acquistato dall'imprenditore senza addebito dell'Iva (ad esempio, acquisto da un privato o prima del 1973, oppure da un'impresa che ha applicato il regime dell'esenzione), la successiva estromissione rappresenterà un'operazione fuori campo Iva.

Base imponibile

La disciplina agevolativa in commento non prevede, come detto, disposizioni speciali ai fini Iva,

categoria D/8 (risoluzione n. 126/E/2008).

⁷ Sempre secondo la citata prassi notarile, le prescrizioni contenute nello strumento urbanistico sono imprescindibili anche per qualificare un terreno come "agricolo", data l'irrelevanza delle destinazioni agricole "di fatto". Infatti, la nozione di "terreno agricolo" non coincide con la nozione di terreno "non suscettibile di utilizzazione edificatoria", occorrendo che il terreno risulti, dagli strumenti urbanistici, destinato all'uso agricolo, senza che rilevi l'uso di fatto dell'area.

nemmeno con riferimento alle modalità di determinazione della base imponibile dell'operazione, con l'effetto che non è possibile utilizzare, a tali fini, il valore catastale dell'immobile: nel caso dell'estromissione è necessario fare riferimento, invece, al criterio previsto dall'articolo 13, comma 2, lettera c), D.P.R. 633/1972 – conforme all'articolo 74, Direttiva 2006/112/CE – secondo cui la base imponibile Iva è costituita "dal prezzo di acquisto o, in mancanza dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni", a cui vanno peraltro aggiunte le spese incrementative - ovvero tutte le spese sostenute per riparare e completare il bene stesso durante la sua vita aziendale (sempreché si tratti di spese relative ad acquisti di beni e servizi in relazione ai quali sia stata applicata l'imposta e sia stata operata la detrazione della medesima) - tenendosi conto comunque del deprezzamento che il bene ha subito nel tempo. Al riguardo, in assenza di indicazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, è possibile fare riferimento ai principi della giurisprudenza comunitaria, secondo cui per "prezzo d'acquisto determinato al momento del prelievo" deve intendersi, nel caso di specie, il valore residuo del bene all'atto dell'estromissione, considerando – ai fini della determinazione della base imponibile Iva – anche gli "interventi che hanno comportato un incremento duraturo del valore del bene non completamente consumato al momento del prelievo" (Corte di Giustizia UE, causa C-142/12, e cause C-322/99 e C-323/99).

Rettifica della detrazione

A norma dell'articolo 19-bis2, D.P.R. 633/1972, i soggetti passivi hanno l'obbligo di rettificare la detrazione relativa a beni/servizi acquistati o importati, qualora gli stessi siano utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa rispetto a quella inizialmente operata. In particolare, posto che l'estromissione riguarda beni ammortizzabili – in cui rientrano fabbricati o le porzioni di fabbricati (articolo 19-bis2, comma 8, D.P.R. 633/1972) – all'atto dell'estromissione occorre verificare se sia necessario operare le rettifiche alla detrazione Iva disciplinate nel contesto dell'articolo 19-bis2, D.P.R. 633/1972.8

Rettifica per cambio di destinazione (articolo 19-bis2, comma 2, D.P.R. 633/1972)

Ai sensi dell'articolo 19-bis2, comma 2, D.P.R. 633/1972, la rettifica della detrazione per cambio di destinazione dei beni ammortizzabili deve essere eseguita "in rapporto al diverso utilizzo che si verifica nell'anno della loro entrata in funzione ovvero nei 4 anni successivi ed è calcolata con riferimento a tanti quinti dell'imposta quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio". Per i fabbricati (o porzioni di fabbricati) il periodo di rettifica della detrazione è stabilito in 10 anni (decorrenti da quello di acquisto o di ultimazione) e la rettifica della detrazione Iva deve essere eseguita in "decimi" anziché in "quinti".

Tra i casi di rettifica della detrazione previsti dall'articolo 19-bis2, comma 2, D.P.R. 633/1972, rientrano, ad esempio, le estromissioni in regime di esenzione Iva di immobili, per i quali l'Iva è stata detratta in sede di acquisto o ultimazione: l'obbligo della rettifica non sussiste, tuttavia, se al momento dell'assegnazione è già trascorso il periodo decennale "di osservazione"⁹.

La rettifica della detrazione deve essere effettuata non soltanto per le estromissioni in regime di esenzione, ma anche per quelle fuori campo Iva, vale a dire per le assegnazioni di beni per i quali non è stata detratta integralmente l'imposta ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2, D.P.R. 633/1972: in quest'ultimo caso, però, la rettifica della detrazione sarà limitata soltanto all'imposta assolta sugli eventuali interventi incrementativi (che non abbiano esaurito la loro utilità) operati sull'immobile nel corso del periodo di tutela fiscale, dato che lo stesso è stato acquistato senza esercitare la detrazione.

⁸ L'obbligo di operare la rettifica dell'Iva detratta al momento dell'acquisto e le modalità con le quali va operata dipende, infatti, dal "regime" applicato ai beni ammortizzabili in sede di assegnazione e dalla circostanza che l'assegnazione avvenga nel corso del relativo periodo di tutela fiscale (10 anni per i fabbricati, 5 anni per gli altri beni).

⁹ In caso di assegnazione (o cessione) di immobili acquisiti mediante contratto di leasing per i quali sia stata esercitata l'opzione d'acquisto, ai fini del computo del periodo decennale di rettifica della detrazione, occorre fare riferimento alla data di esercizio del diritto di acquisto del bene da parte della società utilizzatrice: è da tale momento, infatti, che decorre l'orizzonte temporale di tutela fiscale (circolare n. 26/E/2016).

Rettifica della variazione del pro rata (articolo 19-bis2, comma 4, D.P.R. 633/1972)

L'articolo 19-bis2, comma 4, D.P.R. 633/1972, prevede che coloro che effettuano la detrazione dell'Iva sulla base del pro rata generale devono effettuare la rettifica della detrazione per i beni ammortizzabili nell'ipotesi in cui la percentuale di detrazione (pro rata), all'interno di un c.d. "periodo di tutela fiscale" fissato in 5 anni (10 per gli immobili), aumenti o diminuisca di oltre 10 punti rispetto alla percentuale applicata nell'anno di acquisizione del bene. Conseguentemente, nella particolare ipotesi in cui l'estromissione di un fabbricato venisse effettuata da un soggetto che effettua operazioni esenti e applica un pro-rata di detraibilità, si renderà necessario operare una rettifica dell'Iva "per masse" (ovvero sulla totalità degli acquisti di beni ammortizzabili) ai sensi dall'articolo 19-bis2, comma 4, D.P.R. 633/1972 sempreché nell'anno di effettuazione dell'operazione esente il pro rata di detrazione sia variato in misura superiore a 10 punti rispetto a quello applicato nell'anno di riferimento (anno di acquisto, ovvero anno in cui l'imposta è stata detratta inizialmente).

Imposte di registro ipotecaria e catastale

Nell'ambito dell'estromissione agevolata, le imposte di registro, ipotecaria e catastale non sono dovute, atteso che non si verifica alcun trasferimento della proprietà dell'immobile, che rimane di proprietà della persona fisica, anche se prima attratto al regime di impresa e, per effetto della sua successiva estromissione, riassegnato alla sfera personale dell'imprenditore individuale.

Caso particolare: estromissione di immobile locato

L'esercizio della facoltà di estromissione degli immobili strumentali, posseduti dall'imprenditore individuale alla data del 31 ottobre 2018, produce una specifica conseguenza: il regime fiscale dei beni esclusi dal patrimonio aziendale diviene, a partire dal 1° gennaio 2019, quello previsto per i soggetti non imprenditori, ai fini delle imposte sia dirette che indirette¹⁰. Peraltro, nella particolare ipotesi in cui l'estromissione abbia a oggetto un immobile strumentale concesso in locazione, la decorrenza dell'effetto alla data del 1° gennaio 2019 produce, oltre ai richiamati effetti reddituali, anche talune particolari conseguenze ai fini dell'Iva e dell'imposta di registro.

Effetti ai fini Iva

Nel caso in cui i canoni di locazione dei primi mesi del 2019 siano assoggettati a Iva, considerato che, per effetto dell'estromissione, l'immobile entra nella sfera personale dell'imprenditore dal 1° gennaio 2019, tenendo conto di quanto chiarito dall'Agenzia delle entrate in occasione dell'estromissione regolamentata dall'articolo 1, comma 3, L. 244/2007 "occorrerà procedere alla rettifica dei documenti emessi con addebito dell'imposta, tramite l'emissione di una nota di variazione, secondo le modalità previste dall'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972" (risoluzione n. 390/E/2008).

In particolare, relativamente alle fatture emesse per i canoni di locazione assoggettati a Iva, occorrerà emettere una nota di credito, con restituzione "di fatto" al conduttore della sola imposta.

Effetti ai fini dell'imposta di registro

Poiché per effetto dell'adesione all'estromissione agevolata, l'immobile si considera posseduto a titolo personale dall'imprenditore fin dal 1° gennaio 2019, l'imposta di registro dovuta sul relativo contratto di locazione dovrà essere determinata con l'aliquota del 2% anziché dell'1%. Infatti, ai sensi dell'articolo 5, comma 1, D.P.R. 131/1986 l'imposta di registro sui contratti di locazione immobiliare è stabilita in misura pari:

- all'1% se la locazione ha a oggetto un immobile strumentale, ancorché assoggettata a Iva;
- al 2% se la locazione ha a oggetto un immobile diverso dal precedente.

In particolare, la risoluzione n. 390/E/2008 precisa che, per effetto dell'articolo 19, D.P.R. 131/1986 "l'intervenuta esclusione dell'immobile dal patrimonio dell'impresa costituisce un evento da denun-

¹⁰ In particolare, per gli immobili che saranno oggetto di estromissione nel 2019, il reddito fondiario deve essere dichiarato nel quadro RB per l'intero anno 2019 (modello REDDITI 2020).

ciare all'ufficio che ha registrato il contratto di locazione al fine di procedere alla riliquidazione dell'imposta di registro".

A tal fine è necessario integrare l'imposta di registro versata con riferimento al contratto stipulato in regime d'impresa, nel seguente modo:

Modalità di riliquidazione dell'imposta di registro per i contratti di locazione stipulati in regime di impresa	
contratto di locazione in corso al 1° gennaio 2019	la riliquidazione va riferita al periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il termine del periodo per il quale l'imposta è stata corrisposta con l'aliquota dell'1%
contratto di locazione stipulato successivamente al 1° gennaio 2019	la riliquidazione va riferita al periodo compreso tra la data di validità del contratto e il termine del periodo per il quale l'imposta è stata corrisposta con l'aliquota dell'1%

Considerato che il termine per il versamento della prima rata è fissato al 30 novembre 2019, l'integrazione dovrà essere effettuata al massimo entro il 20 dicembre 2019.

Impossibilità di aderire al regime della cedolare secca

L'articolo 1, comma 59 della Legge di Bilancio 2019 ha esteso l'applicazione della cedolare secca¹¹, in misura pari al 21%, alle locazioni, stipulate nel 2019, aventi a oggetto immobili commerciali classificati in categoria C/1 aventi superficie fino a 600 mq. Tuttavia, si ritiene che non sia possibile invocare il suddetto regime impositivo in relazione all'immobile (di categoria catastale C/1 e di superficie fino a 600 mq) già locato dall'imprenditore individuale prima della sua estromissione: è espressamente previsto, infatti, che non possono accedere all'imposta sostitutiva della cedolare secca i contratti stipulati nel 2019 ove, alla data del 15 ottobre 2018 risulta in corso un contratto non scaduto tra i medesimi soggetti e per lo stesso immobile, interrotto anticipatamente rispetto alla scadenza contrattuale¹².

Riferimenti normativi

articolo 2214, cod. civ.

articolo 2195, cod. civ.

articolo 67, Tuir

articolo 43, Tuir

articolo 13, D.P.R. 435/2001

risoluzione n. 280/E/2008

circolare n. 18/E/2013

circolare n. 10/E/2016

circolare n. 26/E/2016

circolare n. 27/E/2006

¹¹ La cedolare secca rappresenta un regime impositivo opzionale che permette al locatore (persona fisica non esercente attività di impresa) di pagare un'imposta sostitutiva dell'Irpef, delle addizionali regionali e comunali all'Irpef dovute sul reddito fondiario derivante dalla locazione di immobili e dell'imposta di registro dovuta per le annualità contrattuali (o per il minor periodo di durata del contratto) in relazione ai quali è stata esercitata l'opzione della cedolare secca.

¹² Questa ultima previsione ha scopo antielusivo, in quanto si propone l'obiettivo di evitare che soggetti aventi già un contratto in corso si accordino per risolverlo e stipularne uno nuovo che consenta al locatore di beneficiare dei vantaggi previsti per chi aderisce al regime sostitutivo della cedolare secca.

Decreto "ATAD": le nuove regole per la deducibilità degli interessi passivi

A partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, a seguito delle modifiche apportate all'articolo 96, Tuir con il D.Lgs. 142/2018, cambia la disciplina che deve essere presa a riferimento per la definizione dell'importo deducibile degli interessi passivi ai fini della determinazione del reddito d'impresa. Il decreto prevede, tra l'altro, una particolare disciplina transitoria, intesa a evitare che, per effetto del passaggio alle nuove regole fiscali, possano verificarsi distorsioni in capo ai contribuenti.

Il nuovo articolo 96, Tuir e la disciplina transitoria

Una delle novità fiscali di maggior rilievo introdotte con il D.Lgs. 142/2018, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 300 del 28 dicembre 2018 e approvato in attuazione della Direttiva UE 2016/1164 del Consiglio recante norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono sul funzionamento del mercato interno (c.d. "ATAD 1"), come modificata dalla Direttiva UE 2017/952 relativamente ai disallineamenti da ibridi con i Paesi terzi (c.d. "ATAD 2"), è senza dubbio quella riguardante la nuova disciplina della deducibilità degli interessi passivi, di cui all'articolo 96, Tuir, ai fini della determinazione del reddito d'impresa. Le novità introdotte a fine anno in materia, oggetto di trattazione nel prosieguo, recepiscono nel nostro ordinamento l'articolo 4, Direttiva ATAD, allineando la normativa interna con le limitazioni alla deducibilità degli interessi passivi contenute nella normativa europea. In sostanza, con l'articolo 1, D.Lgs. 142/2018 le cui disposizioni si applicano a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, il testo dell'articolo 96, Tuir viene interamente sostituito e, ai fini di coordinare il passaggio dal vecchio al nuovo regime, vengono introdotte specifiche disposizioni, contenute all'articolo 13, D.Lgs. 142/2018, atte a disciplinare la transizione dalla precedente alla nuova normativa.

Di seguito, si fornirà una concisa carrellata delle novità più rilevanti introdotte con il decreto di fine anno con riguardo alla deducibilità degli interessi passivi ai fini della determinazione del reddito d'impresa, ponendo particolare attenzione alle disposizioni transitorie di cui all'articolo 13, D.Lgs. 142/2018.

La regola generale, che si ricorderà contenuta al comma 1, articolo 96, Tuir, secondo cui gli interessi passivi e oneri assimilati si considerano deducibili entro l'importo degli interessi attivi è stata estesa anche agli interessi passivi e oneri finanziari assimilati "capitalizzati" sui beni ammortizzabili, espressamente previsti dalla Direttiva ATAD, fermo restando il riconoscimento integrale, ai fini fiscali, del valore contabile del bene così come incrementato per effetto della capitalizzazione.

Si tratta, a titolo esemplificativo, degli oneri finanziari sostenuti per la fabbricazione interna o presso terzi imputati a incremento del costo delle immobilizzazioni materiali, così come previsto nei § 41 e ss., dell'Oic 16 "Immobilizzazioni materiali" (ultima versione emendata il 31 dicembre 2017). Al riguardo, si ricorda che sono capitalizzabili solamente gli oneri effettivamente sostenuti, oggettivamente determinabili e, comunque, non oltre il limite del valore recuperabile del bene. È permessa la capitalizzazione solo degli interessi maturati su beni che richiedono un periodo di costruzione significativo e nella misura in cui i fondi siano stati presi a prestito specificatamente per finanziare la costruzione del bene, pertanto, classificabili come costi direttamente imputabili al bene.

Ai sensi del nuovo comma 3, articolo 96, Tuir recante l'ambito applicativo della norma, deve, comunque, trattarsi di interessi attivi e passivi, nonché oneri e proventi finanziari a essi assimilati anche capitalizzati, derivanti da un'operazione o da un rapporto contrattuale avente causa finanziaria oppure da un rapporto contrattuale che, pur non avendo causa finanziaria, contiene comunque una componente di finanziamento significativa (ad esempio, gli interessi "figurativi" attivi o passivi contabilizzati, in applicazione del criterio del valore attualizzato, fino all'estinzione del credito o

debito connesso alla cessione/acquisto con pagamento differito, a condizioni non di mercato, di un bene dell'attivo patrimoniale).

Come chiarito nella relazione illustrativa al D.Lgs. 142/2018, il Final Report dell'Action 4 del progetto BEPS stabilisce che, ai fini della norma, rilevano non solo gli interessi passivi su qualunque forma di debito, ma anche quelli relativi agli altri "pagamenti finanziari", richiedendo, quindi, di accertare l'equivalente qualifica di "interesse passivo" sulla base della sostanza economica, a prescindere dalla forma con cui trovano rappresentazione in bilancio. Ne consegue che, tenuto conto del fatto che la rappresentazione contabile fondata sulla regola della "prevalenza della sostanza economica sulla forma", ispira tanto i bilanci dei soggetti Ias-Adopter, quanto quelli dei soggetti che redigono il bilancio in conformità con i Principi contabili Oic (micro-imprese comprese), il Legislatore ha scelto una formulazione più chiara e facilmente riscontrabile, stabilendo, al nuovo articolo 96, comma 3, Tuir, che rilevano ai fini della norma, gli interessi attivi o passivi, nonché gli oneri o proventi finanziari assimilati, qualificati come tali secondo la corretta applicazione dei Principi contabili adottati dall'impresa e per i quali tale classificazione trova riconoscimento nei D.M. adottati, nonché di futura adozione, che disciplinano i risvolti fiscali conseguenti all'adozione dei Principi contabili, nazionali e internazionali, emanati.

Da tale norma, giungiamo a una considerazione che riguarda le società considerate "micro-imprese", che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni dell'articolo 2435-ter, cod. civ.¹.

Infatti, ancorché le micro-imprese siano espressamente escluse dall'applicazione del principio della c.d. "derivazione rafforzata", di cui all'articolo 83, Tuir e a esse, in conformità a quanto previsto dall'articolo 2435-ter, comma 8, cod. civ, sia permesso di derogare all'obbligo di valutazione dei crediti e dei debiti secondo il criterio del costo ammortizzato e del valore attualizzato, qualora esse optino, al ricorrere delle condizioni e in applicazione del principio di prevalenza della sostanza sulla forma, alla valutazione dei debiti e crediti secondo i criteri summenzionati, fiscalmente pare dubbio se, ai sensi del nuovo articolo 96, comma 3, Tuir, ai fini della corretta individuazione della quota di interessi passivi deducibili per la determinazione del reddito d'impresa, potranno considerare gli interessi figurativi rappresentati in bilancio. In relazione a questi ultimi, infatti, non applicandosi la derivazione rafforzata che ne attribuirebbe rilevanza fiscale, le micro-imprese dovranno adottare il c.d. "doppio binario contabile-fiscale". Al riguardo, si propende per un parere negativo anche alla luce di quanto è stato chiarito nella relazione illustrativa nel caso degli interessi contabilizzati su operazioni di "pronti contro termine" aventi a oggetto titoli azionari o strumenti finanziari assimilati alle azioni ai sensi dell'articolo 44, Tuir, la cui rilevanza ai fini dell'articolo 96, Tuir è esclusa poiché a essi non si applica (per effetto del D.M. 48/2009), la derivazione rafforzata, per cui "ne discende la irrilevanza ai fini fiscali (e, quindi, anche ai fini della norma in esame) dei suddetti interessi". Seguendo la stessa ratio, possono ritenersi esclusi dall'ambito applicativo del nuovo articolo 96, Tuir anche gli interessi "figurativi" imputati in bilancio (in ossequio del principio della prevalenza della sostanza sulla forma) in relazione alle operazioni di finanziamento infruttifero poste in essere dai soci che detengono il controllo della finanziata, espressamente esclusi dall'applicazione del principio di derivazione rafforzata, ai sensi del comma 4-bis, articolo 5, D.M. 8 giugno 2011, introdotto dal D.M. 3 agosto 2017.

L'altra novità riguardante la regola generale contenuta al comma 1, articolo 96, Tuir, consiste nell'aver esteso agli interessi attivi riportati da periodi d'imposta precedenti la compensazione degli interessi passivi eventualmente eccedenti quelli attivi dell'esercizio. Tale previsione, pur non essendo espressamente prevista dalla Direttiva, è stata introdotta in considerazione dell'adozione del criterio del valore attualizzato per la valutazione dei debiti/crediti ed eventualmente, dei beni connessi, obbligatoria² a decorrere dal 1° gennaio 2016 e applicabile ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire da tale data. Infatti, da tale rilevazione contabile conseguono situazioni in cui

¹ Cfr. "Rilevanza fiscale con il principio contabile", Il Sole 24 Ore del 14 gennaio 2019.

² L'articolo 2426, comma 1, n. 8, cod. civ, così come modificato dal D.Lgs. 139/2015, dispone che "i crediti e i debiti sono rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale e, per quanto riguarda i crediti, del presumibile valore di realizzo". In deroga a tale disposizione, per i soggetti che redigono il bilancio in forma abbreviata, ex articolo 2435-bis, cod. civ e le micro-imprese, ex articolo 2435-ter, cod. civ., è concessa la valutazione dei crediti al valore di presumibile realizzo e dei debiti al valore nominale.

si verificherà un'eccedenza di interessi attivi in un determinato periodo d'imposta, cui seguiranno periodi d'imposta caratterizzati da un'eccedenza di interessi passivi e viceversa. Si pensi alla fattispecie del finanziamento acceso a un tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali sensibilmente diverso dal tasso di interesse di mercato, ovvero dalle normali condizioni di mercato, che determina l'obbligo di attualizzare il valore del finanziamento e la conseguente emersione di un *day one profit*, determinando nell'immediato una eccedenza di interessi attivi, a cui si contrapporranno, lungo la durata del finanziamento, interessi passivi calcolati al tasso di mercato.

Come si ricorderà, l'articolo 96, comma 2, Tuir, nella sua formulazione previgente, prevedeva la deducibilità degli interessi passivi eccedenti gli interessi attivi (che, quindi, non trovano compensazione secondo la regola di cui al comma 1) entro il limite del 30% del ROL, determinato come differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B), articolo 2425, cod. civ., lordizzata dell'importo degli ammortamenti, delle svalutazioni, dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, nonché dei componenti di natura straordinaria derivanti da trasferimenti d'azienda o di rami d'azienda (esclusione peraltro eliminata con la nuova disciplina), così come risultanti dal Conto economico dell'esercizio.

La nozione di ROL rilevante ai fini fiscali, fino al periodo in corso al 31 dicembre 2018, coincide, quindi, con quello determinato dalla corretta applicazione delle disposizioni di natura civilistica. Tuttavia, tale disposizione è oggi radicalmente cambiata per effetto delle modifiche apportate con il D.Lgs. 142/2018, che ha sostituito il c.d. "ROL contabile", così come sopra definitivo, con il c.d. "ROL fiscale", prevedendo, in altri termini, che le voci che lo compongono siano assunte nella misura pari al loro valore fiscale.

Merita, giunti a questo punto, disaminare alcune ripercussioni dell'adozione del "ROL fiscale", ai fini della determinazione degli interessi passivi deducibili, e la disciplina transitoria, finalizzata a evitare che tale passaggio determini distorsioni in capo ai contribuenti.

La relazione illustrativa al decreto mette in luce alcune situazioni che richiedono una maggiore attenzione al fine di individuare in maniera corretta il ROL fiscale. Ad esempio, la necessità di considerare i valori fiscali ai fini del calcolo del ROL può comportare la necessità di dover valutare anche voci diverse da quelle contabilizzate nelle poste di Conto economico considerate ai fini del calcolo del ROL. Inoltre, l'eventuale applicazione di provvedimenti che consentono la detassazione di componenti di reddito richiede una valutazione sulla natura della ripresa fiscale. Ad esempio, l'esclusione da tassazione di una quota del reddito in conformità al regime di c.d. "Patent box", ovvero di "*Branch exemption*", determina senza dubbio una conseguente diminuzione del ROL fiscale poiché trattasi di componenti di reddito detassati classificati contabilmente tra le voci di Conto economico rilevanti ai fini del calcolo del ROL (voce A di Conto economico). Non può giungersi alle medesime conclusioni con riguardo all'agevolazione fiscale dell'Ace che, pur determinando una diminuzione del reddito imponibile, è priva di qualsiasi collegamento con alcuna posta contabile rilevante ai fini del ROL.

Oltre a quanto sopra evidenziato, il passaggio dal ROL contabile al ROL fiscale, come già anticipato, potrebbe portare a possibili distorsioni, conseguenti dal fatto che, da un anno all'altro, il contribuente è chiamato a considerare (quasi) le medesime poste di bilancio, ma per valori che potrebbero differire. Mentre fino al 31 dicembre 2018 era sufficiente considerare il valore contabile delle voci del ROL, a partire dal 2019 dovranno essere considerate per il loro valore fiscale. L'attenzione alla fase transitoria deve essere riposta per evitare di considerare 2 volte la medesima voce o, viceversa, non considerarla mai.

Oltre alla previsione con cui è stata garantita l'applicabilità della regola di riporto delle eccedenze degli interessi passivi, eventualmente non dedotti al 31 dicembre 2018, nell'ambito del nuovo regime, il Legislatore ha disciplinato alcune situazioni potenzialmente distorsive che si sarebbero potute creare nel passaggio dal ROL contabile al ROL fiscale.

A tal proposito, l'articolo 13, D.Lgs. 142/2018, stabilisce che per la determinazione del ROL fiscale non dovranno considerarsi i componenti di reddito imputati a Conto economico entro l'esercizio in corso al 31 dicembre 2018, che alla medesima data non abbiano ancora assunto rilevanza ai fini

fiscali. Con tale disposizione si esclude il rischio di considerare 2 volte la stessa posta di bilancio, prima in base alla sua rilevanza contabile e, successivamente, nel momento in cui essa acquisisce rilevanza fiscale. Pertanto, avendo già concorso a determinare il ROL, in vigore della precedente disciplina, il contribuente dovrà sterilizzare il connesso effetto fiscale in vigore della nuova disciplina. Si pensi al caso del compenso attribuito all'amministratore, contabilizzato per competenza entro l'esercizio in corso al 31 dicembre 2018, pertanto considerato nel ROL contabile del relativo esercizio, ma che verrà liquidato nel 2019. Quando verrà effettuata la ripresa in diminuzione, nel periodo d'imposta in cui il compenso verrà corrisposto, in assenza della disciplina transitoria descritta, il contribuente avrebbe potuto considerarlo (erroneamente) una seconda volta, determinando evidenti effetti distorsivi.

Ai fini della gestione della fase transitoria, il Legislatore ha inoltre disposto che le voci del valore e dei costi della produzione che saranno rilevate a partire dal periodo successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, ma che costituiscono rettifiche di segno opposto di voci del valore e dei costi della produzione rilevati nei periodi d'imposta antecedenti la nuova disciplina in commento, dovranno essere assunte per il loro valore contabile. Si pensi, ad esempio, a un accantonamento a fondo rischi e oneri stanziato tra i costi della produzione (voce B di Conto economico), nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018 (o in esercizi antecedenti), quindi, considerato ai fini del calcolo del ROL contabile. Nell'ipotesi in cui, in vigore della nuova disciplina, il fondo dovesse risultare eccedente, a seguito della sopravvenuta risoluzione o del positivo evolversi della situazione che aveva generato rischi e incertezze, il relativo componente positivo di reddito stanziato alla voce A5 "altri ricavi e proventi" non assumerebbe alcuna rilevanza fiscale, pertanto, in assenza di norma transitoria, non rileverebbe ai fini del calcolo del ROL fiscale, determinando una manifesta distorsione in capo al contribuente.

Tornando alla nuova formulazione dell'articolo 96, Tuir, si nota che la previsione riguardante la riportabilità del ROL non utilizzato si rinnova. Infatti, come già previsto nella disciplina previgente, l'eccedenza degli interessi passivi, rispetto a quelli attivi (di periodo e riportati da periodi d'imposta precedenti), potrà essere dedotta, oltre che nei limiti del 30% del ROL (fiscale) di periodo, anche nei limiti del 30% del ROL riportato da periodi d'imposta precedenti. Al riguardo, vengono però introdotte le modalità di "consumazione" del ROL, prevedendo che possa essere prioritariamente utilizzato quello formatosi con la gestione caratteristica del periodo d'imposta e solo in caso di incapienza di quest'ultimo, anche con quello riportato da periodi precedenti, a partire dal meno recente (criterio del FIFO). Inoltre, la riportabilità del ROL non è più indefinita, ma trova come limite cinque periodi d'imposta.

Nonostante la disciplina transitoria nulla preveda in relazione alla riportabilità del "ROL contabile" pregresso, ammettendo esplicitamente solo il riporto (nell'ambito del nuovo regime) degli interessi passivi eccedenti non dedotti al 31 dicembre 2018, la Commissione Finanze e Tesoro del Senato³, sentiti gli uffici dell'Amministrazione finanziaria, ha chiarito che *"nel decreto legislativo non è previsto alcun limite temporale al riporto del ROL "contabile" pregresso, per il quale, quindi, continua ad applicarsi la disciplina contenuta nell'articolo 96, Tuir nella formulazione vigente anteriormente alle modifiche apportate con il decreto legislativo di recepimento ... In definitiva, alla luce del quadro normativo di riferimento, si registra la sussistenza di 2 regimi differenziati per il ROL contabile "vecchio", che è illimitatamente riportabile, e il ROL fiscale "nuovo" per cui è disposto invece un limite quinquennale"*.

Concludendo, rispetto alla regola generale che prevede limitazioni alla deducibilità degli interessi passivi, si evidenzia la deroga concessa in presenza di interessi passivi correlati a prestiti stipulati dall'impresa prima del 17 giugno 2016 e la cui durata o il cui importo non siano stati aumentati successivamente a tale data per effetto di modifiche contrattuali intervenute, prevista al comma 4, articolo 13, D.Lgs. 142/2018. La disposizione trae origine dalla possibilità concessa dalla Direttiva UE agli Stati membri di escludere dai limiti di deducibilità degli interessi passivi quelli correlati a

³ Cfr. Risposta all'interrogazione parlamentare n. 3-00502 del 30 gennaio 2019.

prestiti come sopra descritti. Tale disposizione, concepita originariamente a sostegno di quegli Stati membri sprovvisti di disposizioni limitative della deducibilità degli interessi passivi, è stata recepita dall'Italia prevedendo una sorta di "ultrattività" del riporto del "ROL contabile", atta a permettere la deducibilità degli interessi passivi sui prestiti aventi le caratteristiche sopra citate, in considerazione del ROL generato in vigenza della precedente disciplina e non utilizzato. Gli interessi in questione, dunque, potranno essere dedotti fino a concorrenza dell'ammontare che risulta dalla somma tra il plafond di deducibilità determinato ai sensi del nuovo articolo 96, Tuir, in vigore a partire dal 1° gennaio 2019 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, e l'eccedenza di "ROL contabile" calcolata secondo la disciplina previgente e non utilizzato al termine del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018.

In relazione a tale ultima disposizione, è stato chiarito⁴ che la locuzione "prestiti stipulati prima del 17 giugno 2016" va intesa come riferita ai rapporti di finanziamento passivi, con scadenza definita, in essere alla data del 17 giugno 2016, da cui originano posizioni debitorie del contribuente. Pertanto, ai fini della norma, rilevano non solo i contratti di mutuo, ma anche i contratti di locazione finanziaria, l'emissione di obbligazioni o titoli assimilati e ogni altro rapporto avente causa finanziaria.

Riferimenti normativi

articolo 96, Tuir

articolo 44, Tuir

articolo 13, D.Lgs. 142/2018

articolo 2435-ter, cod. civ.

⁴ Risposta all'interrogazione parlamentare n. 3-00502 del 30 gennaio 2019.

La sospensione del termine di impugnazione non viene interrotta dal mancato accordo

Il riconoscimento della tempestività del ricorso avverso l'atto d'irrogazione della sanzione ricopre, nell'ordinanza della Corte di Cassazione n. 324/2018, un'importanza determinante nell'ambito dell'efficacia refratta del giudicato esterno e afferente all'annullamento dell'atto di accertamento.

Nell'ambito dell'accertamento con adesione, il deposito dell'istanza da parte del richiedente interrompe il periodo di decadenza del termine previsto per depositare l'atto di impugnazione, sia dell'atto impositivo e sia dell'atto sanzionatorio, sebbene attuato con atto separato, in relazione al rapporto di pregiudizialità necessaria, sussistente tra i 2 provvedimenti amministrativi.

L'ordinanza n. 324/2018 si occupa della complicata vicenda delle relazioni tra i processi e delle vicendevoli intersezioni che si generano tra il giudizio avente a oggetto l'impugnazione di un avviso d'accertamento concernente la maggiore imposta e il giudizio afferente l'atto d'irrogazione della sanzione, qualora indipendentemente presentati. A parere del collegio di legittimità, l'operatività della sospensione¹ dei termini d'impugnazione, in conseguenza dell'istanza d'accertamento con adesione depositata per il provvedimento impositivo, si estende anche al termine per impugnare il provvedimento sanzionatorio *"pur se adottato e notificato con atto separato"*.

Tuttavia, qualora l'avviso di accertamento venga nel frattempo annullato mediante sentenza passata in giudicato, *"ricorrendo il nesso di pregiudizialità tra debito d'imposta e illecito finanziario"*, tale giudicato *"fa stato"* anche in merito al presupposto che ha generato il provvedimento d'irrogazione della sanzione. Risultano sottintese, al contrario, le soluzioni che afferiscono al perimetro di estensione dell'efficacia del giudicato e all'allargamento del giudicato al rapporto concernente l'irrogazione della sanzione, il quale postula, quale elemento necessario, la sussistenza di tale collegamento.

Nel caso in esame a una società, considerata dall'Amministrazione finanziaria non operativa ai sensi della disciplina sulle *"società di comodo"*², veniva notificato un atto di accertamento per maggiore Ires, al quale era seguita la notifica di un atto di irrogazione di sanzione³ *"per l'indebito rimborso dell'Iva ottenuto dalla società contribuente nel medesimo anno d'imposta"*⁴.

La società depositava un'istanza all'Agenzia delle entrate richiedendo l'applicazione dell'istituto dell'accertamento con adesione, circoscrivendo tuttavia la richiesta al mero avviso d'accertamento. Confidando di poter beneficiare della sospensione del termine di 90 giorni⁵ anche con riferimento all'irrogazione della sanzione, la società impugnava tale ultimo atto oltre gli ordinari 60 giorni previsti dall'articolo 21, D.Lgs. 546/1992, incappando nella pronuncia d'inaffidabilità della CTR, avverso la quale depositava ricorso presso la Cancelleria della Corte Suprema. Contestualmente, il contenzioso tributario afferente l'atto di accertamento si concludeva in secondo grado con l'annullamento dell'atto impositivo, avendo il collegio di merito riscontrato che non ricorrevano i presupposti per l'applicabilità della disciplina sulle società di comodo. La società, essendosi formato il giudicato, si attivava depositando la sentenza formatasi nel giudizio per Cassazione, deciso mediante l'ordinanza in esame⁶.

¹ Pari a 90 giorni ai sensi dell'articolo 6, D.Lgs. 218/1997.

² Articolo 30, L. 724/1994.

³ Articolo 16, D.Lgs. 472/1997.

⁴ L'avviso di accertamento aveva a oggetto la maggiore imposta Ires, mentre l'irrogazione della sanzione concerneva una violazione afferente l'Iva, trovando entrambe le contestazioni il loro fattore comune nel mancato superamento del test di operatività da parte della società contribuente ai sensi dell'articolo 30, L. 724/1994.

⁵ In forza del comma 3 dell'articolo 6, D.Lgs. 218/1997.

⁶ L'articolo 372, c.p.c. non permette il deposito nel giudizio per Cassazione di atti e documenti non prodotti nei precedenti gradi del processo, con l'eccezione di quelli che afferiscono alla nullità della sentenza impugnata e l'inaffidabilità del ricorso e del controricorso. La giurisprudenza, con indirizzo ormai consolidato, ammette la possibilità di produrre in giudizio il documento che attesti la formazione del giudicato sulla vicenda controversa, per la ragione che questa eventualità viene assimilata a un evento che determina la cessazione della materia del contendere e il relativo documento riconducibile alla categoria dei documenti riguardanti l'ammisibilità del ricorso per Cassazione, con la

Sospensione del termine di impugnazione correlata all'istanza di accertamento con adesione

La contribuente, come si può evincere dalla ricostruzione della vicenda oggetto dell'ordinanza in esame, aveva presentato l'istanza d'accertamento con adesione esclusivamente per l'avviso di accertamento. Il collegio di legittimità ha tuttavia ritenuto che l'effetto della sospensione di 90 giorni del termine d'impugnazione si dovesse estendere, anche all'atto d'irrogazione delle sanzioni, disgiuntamente notificato alla società e non fatto oggetto di istanza per la definizione condivisa, sulla base di un orientamento precedentemente espresso dalla Corte Suprema, attraverso la sentenza n. 18377/2015, secondo il quale l'istituto dell'accertamento con adesione ricollega all'esito positivo del procedimento l'automatica riduzione delle sanzioni quale effetto premiale della definizione dell'accertamento.

La sanzione è, infatti, la conseguenza diretta dell'inadempimento dell'obbligazione tributaria, sussistendo una relazione di pregiudizialità necessaria tra l'accertamento e la fattispecie illecita relazionata all'imposta evasa. Considerata questa correlazione, lo spirito della legge che conduce il procedimento di accertamento con adesione circa i benefici di cui può fruire il contribuente aderente, tra i quali rientra specificamente la riduzione delle sanzioni collegate al tributo, *"impone di ricondurre nella disciplina sospensiva del termine di decadenza di cui al D.Lgs. 546/1992, articolo 21, anche il provvedimento sanzionatorio, quando anche adottato e notificato separatamente dall'avviso di accertamento"*⁷.

Il caso affrontato presentava la peculiarità per la quale, mentre l'avviso di accertamento riguardava l'imposta Ires, l'atto d'irrogazione della sanzione afferiva a un rimborso Iva, entrambi tuttavia fondati sull'assunto della non operatività dell'impresa secondo quanto disposto dall'articolo 30, L. 724/1994. Il collegio di legittimità ha tuttavia ritenuto che, anche in questa peculiare circostanza, ricorresse il nesso di pregiudizialità imprescindibile tra i 2 atti, ai fini dell'istanza di accertamento con adesione, e lo ha fatto emergere utilizzando il disposto del comma 5 dell'articolo 2, D.Lgs. 218/1997 il quale, nel disporre l'effetto premiale della riduzione delle sanzioni, non lo circoscrive alle sole "sanzioni per le violazioni concernenti i tributi oggetto dell'adesione commesse nel periodo d'imposta", ma lo allarga anche alle *"violazioni concernenti il contenuto delle dichiarazioni relative allo stesso periodo"* e pertanto anche all'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata dalla società in riferimento all'imposta sul valore aggiunto. In tale interpretazione tuttavia non mancano i passaggi critici in quanto, nel richiamare la sentenza della Corte Suprema n. 18377/2015, non si è tenuta in debita considerazione la circostanza che, in tale pronuncia, il Collegio di Piazza Cavour, al fine di convalidare il postulato del nesso di pregiudizialità imprescindibile tra l'accertamento dell'obbligazione d'imposta e la contestazione della sanzione⁸, reputa l'istanza per la definizione *"pienamente idonea ad assolvere contestualmente tanto la funzione di atto di iniziativa del procedimento di accertamento con adesione, quanto la funzione di atto di deduzioni difensive di cui al D.Lgs. 472/1997, articolo 16, comma 4"*.

Tuttavia, qualora l'istanza ottemperi anche alla funzione di deduzione difensiva, l'atto di contestazione della sanzione non possiede più efficacia provvedimento e, di conseguenza, l'eventuale iniziativa deve tornare nella disponibilità dell'Agenzia delle entrate, la quale beneficia di un anno di tempo, a pena di decadenza, per irrogare nuovamente la sanzione con atto motivato anche in ordine alle deduzioni ai sensi del comma 7 dell'articolo 16, D.Lgs. 472/1997 e tutto ciò rappresenta perfettamente la forzatura sussistente nel precedente giurisprudenziale⁹ che i giudici del Palazzaccio hanno richiamato nell'ordinanza in esame.

conseguenza che la sua producibilità in giudizio rientra di fatto nel perimetro delle eccezioni individuate dal richiamato articolo 372, c.p.c. La produzione del documento che prova la formazione del giudicato esterno può avere luogo unitamente al ricorso per Cassazione, se si tratta di giudicato formatosi in pendenza del termine per l'impugnazione, ovvero, nel caso di formazione successiva alla notifica del ricorso, sino all'udienza di discussione (Corte di Cassazione, sentenza n. 24531/2017).

⁷ Corte di Cassazione sentenza n. 18377/2015.

⁸ In maniera tale che la richiesta di accertamento con adesione per il primo atto estenda i suoi effetti anche al secondo atto.

⁹ Corte di Cassazione, sentenza n. 18377/2015.

Gli effetti sulla sanzione irrogata del giudicato di annullamento dell'atto di accertamento

La soluzione positiva della vicenda afferente alla tempestività del ricorso avverso l'atto d'irrogazione della sanzione possiede, nell'ordinanza in esame, una rilevanza determinante nell'ambito dell'efficacia riflessa del giudicato esterno in merito all'annullamento dell'atto di accertamento e tale approccio risulta essere certamente condivisibile. Sebbene esista un legame di pregiudizialità necessaria tra l'accertamento del tributo e l'irrogazione della sanzione, il provvedimento di comminazione dell'ammenda *"rappresenta l'atto conclusivo di un momento funzionale, normativamente individuato, nel quale specificamente si esplica il potere sanzionatorio dell'Amministrazione finanziaria"* nei riguardi del contribuente e pertanto, nella relazione con l'atto di accertamento a cui fa riferimento la sanzione disgiuntamente comminata, *"sussiste piena autonomia fra i vari atti e i rispettivi segmenti di attività che ne stanno alla base"*¹⁰.

Pertanto non esiste un'ulteriore panacea giurisdizionale in grado di rimuovere gli effetti dell'atto sanzionatorio al di fuori di una sua tempestiva impugnazione, mentre si deve convenire sulla tendenziale insensibilità del provvedimento sanzionatorio che si sia definito¹¹ rispetto alle vicende (tra le quali rientra a pieno titolo il giudicato di annullamento) che abbiano interessato l'avviso di accertamento che ne ha rappresentato il presupposto. Di conseguenza l'espedito identificato dalla giurisprudenza al fine di scongiurare la circostanza che il provvedimento sanzionatorio consolidi i propri effetti in pendenza del giudizio sull'accertamento della pretesa è quello della riunione dei 2 procedimenti¹² o, in alternativa, qualora non fosse possibile usufruire di questo espedito in quanto i 2 procedimenti si trovano allocati in differenti gradi di giudizio, la controversia dipendente¹³ deve essere sospesa, ai sensi dell'articolo 295, c.p.c., in attesa della decisione della controversia afferente la causa pregiudicante¹⁴ e pertanto l'atto di accertamento.

L'ordinanza n. 324/2018 presuppone che, nel processo tributario, la ricognizione in sentenza di un avvenimento che costituisca un passaggio logico necessario per decidere sulla domanda oggetto del giudizio deve entrare a far parte del giudicato di annullamento dell'avviso di accertamento e possa, di conseguenza, "fare stato", nel rispetto di quanto disposto dall'articolo 2909, cod. civ., anche in ulteriori giudizi nei quali la medesima questione pregiudiziale si ripresenti. Tale posizione interpretativa la si può ritenere ampiamente dominante nella giurisprudenza della Suprema Corte anche se, avvalorando l'interpretazione secondo la quale il giudizio avente come oggetto l'impugnazione di un atto impositivo tende esclusivamente alla pronuncia costitutiva di annullamento dell'atto oppure, nell'ipotesi opposta, alla sua conferma, non può esservi spazio per l'accertamento con efficacia di giudicato delle questioni pregiudiziali, nemmeno in presenza di pregiudiziali logiche in quanto, in ordine alle stesse, il giudice tributario sentenzia in ogni caso *"incidenter tantum"*. La questione si inserisce in una delle vicende più spinose del processo tributario e risulta essere direttamente collegata alla tematica che attiene al suo intento e alle limitazioni oggettive del giudicato, considerato che essa incide in profondità nella relazione di pregiudizialità e di dipendenza ovvero, come si è verificato nel contesto deciso dalla Suprema Corte, nella risoluzione della vicenda afferente lo *status* della società in merito alla disciplina sulle società di comodo, che costituisce presupposto logico la cui soluzione è determinante altresì nel giudizio afferente l'irrogazione della sanzione.

La giurisprudenza generatasi nel processo civile, la cui influenza è stata sinora determinante nell'orientare, a tale riguardo, la Corte di Cassazione in ambito tributaria, ha affermato che il giudicato abbraccia non soltanto la pronuncia finale conseguente alla domanda del ricorrente, ma anche l'accertamento pregiudiziale, che impersonifica la necessaria premessa della pronuncia menzionata. Tuttavia, il trasferimento di questa impostazione all'interno del processo tributario, risveglia molteplici insicurezze in chi circoscrive l'oggetto di tale processo alla pronuncia costitutiva di annul-

¹⁰ C. Glendi, *"L'oggetto del processo tributario"*, Cedam Padova 1984, pag. 287 e ss. e pag. 464 e ss..

¹¹ A titolo esemplificativo in quanto non impugnato tempestivamente.

¹² Articolo 274, c.p.c. *"simultaneus processus"*.

¹³ E pertanto quella afferente alle sanzioni.

¹⁴ Cassazione, n. 23892/2015, articolo 9, comma 1, lettera o), D.Lgs. 156/2015 e comma 1-bis dell'articolo 39, D.Lgs. 546/1992.

lamento dell'atto impugnato¹⁵. Seguendo questa differente impostazione, nella controversia risolta dalla Suprema Corte attraverso l'ordinanza in esame, il risultato sarebbe stato probabilmente il medesimo, ma la sentenza, trattandosi dell'irrogazione di sanzione correlate a un tributo differente rispetto a quello oggetto di accertamento e che individuava il suo postulato logico nell'assenza di operatività dell'impresa, avrebbe imposto un'autonoma disamina e una correlata soluzione di questa vicenda preliminare, affrancata dal vincolo e dall'automatismo dell'efficacia di giudicato ai sensi dell'articolo 2909, cod. civ. della decisione assunta relativamente a questo ambito, dalla sentenza di annullamento dell'accertamento ai fini dell'Ires.

Non è preclusiva per la sospensione del termine la mancata adesione

La Suprema Corte, attraverso la sentenza n. 21148/2018 si è espressa sulle conseguenze del mancato raggiungimento di un accordo durante l'accertamento con adesione. L'articolo 6, D.Lgs. 218/1997 dispone che il contribuente ha la possibilità, nel rispetto del termine previsto per l'impugnazione, disciplinato dall'articolo 21, D.Lgs. 546/1992, di presentare la domanda di adesione che permette di beneficiare della sospensione di un periodo di 90 giorni del termine per depositare il ricorso in CTP.

L'efficacia sospensiva risulta essere operativa indipendentemente dalla mancata formalizzazione dell'accordo ma presuppone, a parere dei giudici di merito, che il contribuente abbia almeno formulato una proposta scritta o si sia presentato all'incontro stabilito per il contraddittorio¹⁶. La vicenda era stata in precedenza affrontata anche dalla Consulta¹⁷ la quale ha affermato che l'efficacia sospensiva persiste qualora le parti, alla conclusione dell'incontro, non siano addivenute ad alcun tipo di intesa. La disciplina di riferimento dispone, condivisibilmente, che esclusivamente il contribuente abbia la possibilità di far decadere la sospensione del termine di impugnazione proponendo ricorso avverso l'atto di accertamento, circostanza accomunata dalla norma alla rinuncia all'istanza di accertamento con adesione¹⁸, oppure attraverso una irrevocabile e formalizzata rinuncia alla menzionata istanza¹⁹. Nella circostanza in cui il contraddittorio abbia avuto esito negativo, la Corte Suprema ha sostenuto che tale condizione non è comparabile con la rinuncia all'adesione e, di conseguenza, permane anche in tale circostanza, la sospensione del termine ai fini della presentazione del ricorso²⁰.

Nel caso in cui, tuttavia, in seguito all'incontro, la domanda di adesione venga revocata "*non essendo più sorretta dalla volontà del contribuente di proseguire le trattative*", la sospensione del termine si interrompe e, in tale contesto, lo stesso per proporre ricorso non è più pari a 150 giorni, ma bensì a 60 ai quali va sommato il tempo intercorrente tra la data di invio della domanda di adesione e quella in cui si è manifestata la rinuncia²¹. Nella vicenda sottoposta al giudizio del collegio di legittimità²², il contribuente ha rinunciato espressamente e in forma scritta alla definizione agevolata, notificando tuttavia il ricorso una volta trascorso il termine dei 60 giorni.

I giudici di legittimità, richiamando l'orientamento generatosi sull'argomento e, di conseguenza, rigettando il ricorso depositato dal contribuente, hanno considerato la sospensione del termine di impugnazione dell'atto impositivo consequenziale alla presentazione dell'istanza di definizione da parte dell'istante e non interrotta dalla sottoscrizione del verbale di constatazione afferente il mancato accordo tra il contribuente e l'Agenzia delle entrate, in quanto l'effetto interruttivo lo si deve individuare nella rinuncia espressa e formalizzata per iscritto alla definizione dell'atto che, da quanto è possibile evincere dal contenuto della sentenza, si era manifestata.

¹⁵ F. Randazzo, "Sul rapporto tra la lite sul diniego di agevolazioni pluriennali e le controversie sugli accertamenti annuali", in Rivista di diritto tributario, 2001, pag. 484.

¹⁶ CTP di Caltanissetta, sentenza n. 1023/01/2016.

¹⁷ Corte Costituzionale, pronuncia n. 140 del 15 aprile 2011.

¹⁸ Comma 3, ultimo periodo dell'articolo 6, D.Lgs. 218/1997.

¹⁹ Corte Costituzionale n. 140/2011.

²⁰ Cassazione n. 20362/2017.

²¹ Cassazione n. 17439/2012.

²² Cassazione n. 21148/2018.

Tesi che agevola l'accomodamento della controversia

A supporto di tale teoria è stata scomodata l'interpretazione costituzionalmente orientata dell'articolo 12, D.Lgs. 218/1997 finalizzata ad agevolare la composizione amministrativa della controversia, in forza della quale esclusivamente la manifestazione univoca di volontà da parte del contribuente è in grado di escludere irrimediabilmente il menzionato appianamento compositivo, attraverso la proposizione del ricorso avverso l'atto di accertamento, oppure mediante irrevocabile e formale rinuncia all'istanza di definizione con adesione, facendo venir meno, in questo caso, la sospensione del termine di impugnazione²³.

La manifestata volontà di non aderire alla proposta formulata dall'Agenzia delle entrate, di conseguenza, non comporta alcuna decadenza e, nel dettaglio, alcuna rinuncia al beneficio della sospensione dei termini per la presentazione del ricorso in quanto, l'ordinanza in esame, si posiziona in continuità con l'orientamento giurisprudenziale in forza del quale la rinuncia all'adesione, dichiarata dalla parte con atto espresso prima dei 90 giorni, fa decadere la sospensione del termine per la presentazione del ricorso²⁴.

L'atto è impugnabile anche dopo la sottoscrizione

La corresponsione degli importi concordati o della prima rata nei 20 giorni successivi alla sottoscrizione dell'accordo è l'ambito nel quale l'adesione si perfeziona e, di conseguenza, l'avviso di accertamento notificato in precedenza, smarrisce la sua efficacia in quanto il deposito dell'istanza di adesione ha, quale unica conseguenza, la sospensione del termine per presentare il ricorso per la durata di 90 giorni. A tale conclusione è giunta la Corte di Cassazione attraverso l'ordinanza n. 32118/2018. A un contribuente veniva contestato, in conseguenza a delle indagini bancarie, un maggior reddito imponibile ai fini Irpef, Irap e Iva e a fronte di ciò il medesimo si era affrettato a presentare una istanza ai sensi dell'articolo 6, D.Lgs 218/1997, in seguito alla quale si era giunti alla sottoscrizione di un verbale di accertamento con adesione. Tuttavia, non essendo stato recepito dal contribuente il correlato piano di ammortamento, l'Agenzia delle entrate ha iscritto le somme a ruolo straordinario intimandone la corresponsione mediante cartella esattoriale.

I giudici di prime cure, hanno tuttavia considerato vincolante per le parti il verbale afferente l'accertamento con adesione dichiarando, di conseguenza, inammissibile il ricorso depositato dal contribuente avverso l'avviso di accertamento. La decisione, che si è basata sul postulato della "immodificabilità" dell'adesione, trovando la sua giustificazione in una interpretazione restrittiva del comma 3 dell'articolo 2, D.Lgs. 218/1997 secondo la quale l'accertamento definito tramite l'adesione non è soggetto a impugnazione, veniva confermata anche dai giudici di merito regionali. Successivamente alla sottoscrizione dell'atto di adesione, a parere di una parte qualificata della giurisprudenza, il contribuente non ha più titolo per impugnare l'atto e nemmeno per modificarlo, in quanto vi ha implicitamente rinunciato, facendolo addivenire, pertanto, vincolante tra le parti. Per quanto l'adesione si perfezioni attraverso il pagamento dei menzionati importi, avvenuta la sottoscrizione, al contribuente non resta che eseguire l'accordo e tutto ciò rende inammissibile il correlato ricorso²⁵.

Esiste tuttavia ulteriore giurisprudenza²⁶ che ha manifestato un orientamento opposto, individuando nel rispetto di quanto sancito dall'articolo 9, D.Lgs. 218/1997, quale momento perfezionativo quello coincidente con il versamento delle somme pattuite o della prima rata entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo. Il Collegio ha affermato, preliminarmente, che la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione implica esclusivamente la sospensione del termine per l'impugnazione dell'accertamento per 90 giorni, trascorsi i quali, in mancanza del perfezionamento dell'accordo e in carenza di una tempestiva impugnazione, il rifiuto del piano di ammortamento da parte del contribuente, pur rientrando nella successiva fase del perfezionamento negoziale della definizione, non è in grado di precludere, in forza dei postulati rappresentati, l'impugnazione dell'avviso di accertamen-

²³ Cassazione n. 3762/2012.

²⁴ Cassazione n. 13248/2015 e n. 15170/2006.

²⁵ Cassazione n. 10086/2009 e n. 14553/2015.

²⁶ Cassazione n. 26681/2009 e n. 13750/2013.

to. L'ordinanza n. 32118/2018 aderisce pertanto a un filone giurisprudenziale che non conferisce al mancato perfezionamento dell'accordo un titolo valido ai fini della decadenza degli effetti sospensivi del termine di impugnazione.

La Corte Suprema ha recentemente affermato²⁷ che la sospensione del termine di impugnazione di un atto impositivo, consequenziale al deposito di un'istanza di definizione da parte del contribuente, non viene interrotta dal verbale di constatazione del mancato accordo intercorso tra il contribuente e l'Agenzia delle entrate, effetto interruttivo che al contrario si manifesta qualora vi sia stata rinuncia espressa alla definizione ufficializzata in forma scritta.

Riferimenti normativi

Corte di Cassazione n. 324/2018

Corte di Cassazione sentenza n. 18377/2015

articolo 21, D.Lgs. 546/1992

articolo 30, L. 724/1994

articolo 2, D.Lgs. 218/1997

articolo 16, D.Lgs. 472/1997

²⁷ Cassazione n. 20362/2017 e n. 21148/2018.

Gli appalti riservati alle cooperative sociali

Gia a partire dall'emanazione della L. 381/1991, si è potuto osservare come il Legislatore abbia considerato la difficoltà di una normale concorrenza sul mercato fra imprese che impiegassero persone normodotate e imprese che, al contrario, avendo come obiettivo e scopo sociale l'inclusione lavorativa, andavano a impiegare persone disabili.

Per questo, nel tempo, si sono succedute disposizioni di legge tese a favorire l'aggiudicazione, anche in quota parte, di gare di appalto alle cooperative sociali.

Appalti riservati ai sensi dell'articolo 5, L. 381/1991

Volendo ricercare una prima fonte normativa di riserva di appalti per le cooperative sociali è possibile andare con la memoria all'articolo 5, L. 381/1991, e rilevare come tale disposizione viene a rappresentare, se non la prima, sicuramente una delle prime riserve di legge a favore delle cooperative sociali in tema di appalti. In tale disposizione di legge, infatti, si individua un regime di favore in forza del quale l'ipotesi di convenzioni riservate, almeno in quota parte, alle cooperative sociali di tipo B, viene a rappresentare una deroga esplicita al Codice dei contratti pubblici (nel seguito indicato semplicemente come Codice), realizzando contemporaneamente e coerentemente la finalità della medesima L. 381/1991, di favorire l'inserimento lavorativo di persone svantaggiate. L'articolo 5, infatti, dispone che: "1. *Gli enti pubblici, compresi quelli economici, e le società di capitali a partecipazione pubblica, anche in deroga alla disciplina in materia di contratti della Pubblica Amministrazione, possono stipulare convenzioni con le cooperative che svolgono le attività di cui all'articolo 1, comma 1, lettera b), ovvero con analoghi organismi aventi sede negli altri Stati membri della Comunità Europea, per la fornitura di beni e servizi diversi da quelli socio-sanitari ed educativi il cui importo stimato al netto dell'Iva sia inferiore agli importi stabiliti dalle Direttive comunitarie in materia di appalti pubblici, purché tali convenzioni siano finalizzate a creare opportunità di lavoro per le persone svantaggiate di cui all'articolo 4, comma 1. Le convenzioni di cui al presente comma sono stipulate previo svolgimento di procedure di selezione idonee ad assicurare il rispetto dei principi di trasparenza, di non discriminazione e di efficienza*".

Come dichiarato poi nelle linee guida dell'Anac con riferimento agli affidamenti in deroga riservati alle cooperative di tipo B, è necessario ricordare che "gli affidamenti alle cooperative sociali devono essere tenuti distinti dall'applicazione delle c.d. clausole sociali, di cui all'articolo 69, Codice dei contratti".

Si individua, in tal modo, una riserva esplicita in forza della quale, però, nulla impedisce che anche alle cooperative sociali possano essere applicate clausole sociali al di fuori di eventuali affidamenti riservati.

Si ritiene, altresì, che la disposizione dell'articolo 5, facendo riferimento a valori, c.d. sotto soglia, rimanga soggetta al principio della rotazione ex articolo 36, D.Lgs. 50/2016. Ne seguirebbe che a eventuali nuovi bandi di gara inerenti lo stesso oggetto non potrebbe partecipare la cooperativa aggiudicatrice dell'appalto precedente.

Non sempre le cooperative sociali, soprattutto le più piccole, possiedono i requisiti di capacità economico-finanziaria e di capacità tecnica e professionalità per la partecipazione a bandi di gara nei confronti della P.A.. Per supplire a tale carenza è consentito che tali cooperative possano avvalersi dei requisiti di altri soggetti, a prescindere dalla natura giuridica dei legami giuridici che possano essere stati instaurati con questi ultimi (articolo 89, D.Lgs. 50/2016). Il ricorso al c.d. avvalimento permette, così, di concorrere alla gara d'appalto che li prevede, pur non possedendoli.

La previsione appena descritta appare finalizzata a garantire la massima concorrenza fra i partecipanti, soprattutto se si tiene conto che il soggetto che concede l'avvalimento, a sua volta, non può concorrere autonomamente, nemmeno al successivo appalto. Considerato, come detto, che tale

meccanismo si può applicare anche alle cooperative sociali più piccole e a quelle neo-costituite, si può comprendere come il sostegno a queste ultime può diventare in tal modo di grande importanza.

La previsione degli appalti riservati nel nuovo Codice degli appalti (D.Lgs. 50/2016)

Per poter meglio comprendere le novità importanti introdotte dal nuovo Codice dei contratti, può essere opportuno richiamare per confronto quelle che sono state le disposizioni che l'hanno preceduto. In particolare, è possibile fare riferimento all'articolo 52, D.Lgs. 163/2006, rilevando come, in forza della previsione ivi contenuta, le stazioni appaltanti potevano riservare la partecipazione a bandi di gara per appalti pubblici a laboratori protetti o riservarne l'esecuzione all'interno di programmi di lavoro protetti. Tali indicazioni, rimaste per lo più di difficile interpretazione, fecero sì che, nei fatti, la previsione di legge venne totalmente disapplicata, e quindi successivamente abrogata e sostituita dall'articolo 112, D.Lgs. 50/2016. Tale nuova disposizione, tenendo anche conto dell'esperienza maturata, ha modificato i riferimenti ai termini di svantaggio presi precedentemente in considerazione e si è ricollegata direttamente alla previsione dell'articolo 1, L. 68/1999, e dell'articolo 4, L. 381/1991. In tal modo si è provveduto ad attribuire la riserva di partecipazione esplicitamente a cooperative sociali e loro consorzi e non anche ai già ricordati e non individuati perfettamente laboratori protetti.

Proseguendo oltre, si può rilevare che qualunque tipo di attività prevedibile in un pubblico appalto, sia di realizzazione di nuove opere sia di manutenzione di beni, ma anche di servizi di gestione, potrà ora essere oggetto della citata riserva alle cooperative sociali, che così sono risultate "liberate" dal riferimento limitativo alla *"fornitura di beni e servizi diversi da quelli socio-sanitari ed educativi"*. Tale sorta di liberalizzazione, realizzata in omaggio al principio di non limitare la libera concorrenza, merita però una precisazione.

La "riserva" prevista dall'articolo 112, D.Lgs. 50/2016, non deve essere vista come un'esclusiva delle cooperative sociali. Se si analizza opportunamente il testo della norma si può rilevare, infatti, che la disposizione contempla genericamente l'inserimento lavorativo di persone svantaggiate per almeno il 30%, evento che potrebbe essere appannaggio di qualunque tipo di impresa, anche diversa da una cooperativa sociale o da altro tipo di impresa sociale.

Le linee guida dell'Anac per gli appalti riservati e l'applicazione del modello 231 alle cooperative sociali e alle imprese sociali

Come già accennato inizialmente, la materia degli appalti riservati è stata oggetto della delibera n. 32/2016 emanata dall'Anac. Tale delibera, accompagnata da una relazione di corredo, esplicita le linee guida che una P.A. dovrebbe seguire per l'affidamento di servizi a enti del Terzo settore, comprese le cooperative sociali. Si può rilevare, così, che tali linee guida, emanate dall'Anac, rappresentano un vero e proprio vademecum per le P.A., in quanto non solo affrontano in dettaglio gli aspetti che caratterizzano gli affidamenti in questione, bensì danno anche un contributo determinante a un corretto sviluppo delle politiche sociali che possono essere sviluppate dagli enti pubblici. Prendendo in esame il contenuto delle linee guida, si rileva come uno dei punti cardine sia rappresentato dalla ricerca della massima trasparenza delle procedure utilizzate per la predisposizione e l'attuazione dei bandi di gara.

Ulteriormente, nel caso in cui ci si dovesse riferire all'erogazione dei servizi sociali, dato per presupposto il rispetto di principi di imparzialità, trasparenza e concorrenza nell'attribuzione dell'affidamento, elemento essenziale è diventato l'accertamento di dimostrati requisiti di onorabilità e capacità professionale e tecnica degli amministratori e degli operatori della cooperativa sociale incaricata, potendo ricordare anche che tali requisiti sono poi stati ripresi dal D.Lgs. 112/2017 per tutti gli amministratori delle imprese sociali. Ulteriore elemento di novità consiste nella richiesta di consultazione degli utenti, al fine di una puntuale verifica del rispetto dei loro diritti.

Si è appena fatto cenno alla disciplina dell'impresa sociale. Possiamo, così, prendere lo spunto per un'opportuna digressione su quelli che devono essere i controlli interni, materia che coinvol-

ge totalmente anche le cooperative sociali. Si ha, quindi, un esplicito richiamo alla previsione di nomina di uno o più sindaci, in possesso dei requisiti di cui all'articolo 2397, comma 2, e 2399, cod. civ.. Come risaputo, i sindaci vigilano sull'osservanza della legge e dello statuto da parte degli amministratori, nonché sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, avendo, fra l'altro una particolare attenzione alle disposizioni del D.Lgs. 231/2001 e, quindi, in particolare all'avvenuta predisposizione del modello di organizzazione, gestione e controllo previsto da quella legge. A tale modello dovrà fare riscontro l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento. A tale strumentazione di controllo si aggiungerà, poi, non appena approvato lo schema, anche il bilancio sociale, che dovrà essere soggetto a un'espressione di parere di conformità alle linee guida che verranno dettate dalla P.A. e che darà atto degli esiti del monitoraggio svolto dai sindaci.

Secondo uno schema già conosciuto anche nelle cooperative, nel caso in cui l'impresa sociale, per 2 esercizi consecutivi, superi 2 dei limiti indicati nell'articolo 2435-*bis*, comma 1, cod. civ., vi sarà l'obbligo della revisione legale dei conti, che potrà essere esercitata anche dai sindaci nominati, purché risultino iscritti nel Registro dei revisori legali. Sviluppata con questa panoramica la previsione dei controlli interni alla cooperativa che si appropria agli appalti pubblici, è opportuno sottolineare una volta di più l'enfasi con la quale l'Anac si riferisce alla previsione della L. 231/2001 sulla responsabilità amministrativa delle imprese. Non guasta, infatti, ricordare quanto indicato nelle più volte citate linee guida (§ 12.3, intitolato "Il rispetto delle prescrizioni del D.Lgs. 231/2001"), *all'interno delle quali si esprime una vera e propria sollecitazione "Sempre nell'ottica di garantire l'affidabilità del soggetto erogatore e di assicurare che la prestazione affidata venga svolta nel rispetto della legalità, le stazioni appaltanti devono verificare l'osservanza, da parte degli organismi no profit, delle disposizioni di cui al D.Lgs. 231/2001 (Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, a norma dell'articolo 11, L. 300/2000), applicabile agli stessi in ragione, sia del tenore letterale delle relative previsioni (rivolte agli enti forniti di personalità giuridica e alle associazioni anche prive di personalità giuridica e alle società private concessionarie di un pubblico servizio) sia della natura dei servizi erogati"*.

Si dovrà provvedere, così, alla predisposizione di un modello di organizzazione, gestione e controllo, nel quale venga esplicitato:

- l'individuazione delle aree a maggior rischio di compimento di reati all'interno dell'organizzazione;
- la previsione di applicazione di idonee procedure di garanzia e prevenzione nella formazione e attuazione delle decisioni inerenti alle attività già definite a maggior rischio di compimento di reati;
- l'adozione di criteri idonei a impedire la commissione dei reati nella gestione delle risorse finanziarie;
- la previsione di un appropriato sistema di trasmissione e scambio di informazioni con l'organismo di vigilanza;
- la previsione di strumenti di protezione dei dipendenti che segnalano illeciti rilevati nel corso della loro attività lavorativa e, infine, la previsione di sanzioni per coloro che non rispettano le prescrizioni dettate dai modelli e dalle procedure adottate.

Riferimenti normativi

articolo 5, L. 381/1991

articolo 4, L. 381/1991

articolo 89, D.Lgs. 50/2016

articolo 112, D.Lgs. 50/2016

Scadenze del mese di marzo

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° al 31 marzo 2019, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.

lunedì 4 marzo

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° febbraio 2019.

giovedì 7 marzo

Certificazione Unica 2019

Scade oggi il termine per l'invio telematico da parte dei sostituti di imposta della Certificazione Unica 2019 relativa ai:

- redditi di lavoro dipendente e assimilati e
- redditi di lavoro autonomo, provvigioni, redditi diversi e locazioni brevi.

giovedì 14 marzo

Voucher digitalizzazione

Scade oggi il termine per l'invio al Mise, da parte dell'impresa, della richiesta di erogazione del voucher con contemporanea presentazione della documentazione a corredo.

venerdì 15 marzo

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

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

Registrazioni contabili

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

Fatturazione differita

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

lunedì 18 marzo

Saldo Iva

Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2018, risultante dalla dichiarazione annuale, devono versare il conguaglio annuale dell'Iva utilizzando il codice tributo 6099. Il versamento può essere effettuato anche entro il più lungo termine previsto per il pagamento delle somme dovute in base alla dichiarazione unificata, maggiorando gli importi da versare degli interessi nella misura dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese a decorrere dal 16 marzo. Tutti i contribuenti (sia che presentino la dichiarazione in forma autonoma ovvero unificata) possono scegliere di pagare il saldo Iva ratealmente, versando la prima rata entro il 16 marzo, in tale ipotesi l'ultima rata non può essere versata oltre il 16 novembre.

Versamenti Iva mensili

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di febbraio (codice tributo 6002). I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

Versamenti ritenute da parte dei condomini

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

Versamento delle ritenute alla fonte

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

Versamenti dei contributi Inps

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di febbraio, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

Accise - Versamento imposte

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

Tassa annuale vidimazione libri sociali

Scade oggi, per le società di capitali, il termine per il versamento della tassa annuale vidimazione libri sociali. La misura dell'imposta è pari a 309,87 euro. Qualora il capitale sociale esistente al 1° gennaio 2019 sia superiore a 516.456,90 euro l'imposta è dovuta nella misura di 516,46 euro. Il versamento deve essere effettuato mediante F24 utilizzando il codice tributo 7085 anno 2019.

mercoledì 20 marzo

Ravvedimento versamenti entro 30 giorni

Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, entro lo scorso 18 febbraio.

Presentazione dichiarazione periodica Conai

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di febbraio, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

lunedì 25 marzo

Presentazione elenchi Intrastat mensili

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti (soli fini statistici) e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese precedente.



Firma digitale

AGYO FIRMA

Agyo Firma è la soluzione TeamSystem destinata a rivoluzionare il modo di lavorare degli Studi e risolvere tutte le problematiche legate alla firma.

Il servizio è basato su Agyo, l'innovativa piattaforma TeamSystem per la digitalizzazione dei documenti di Aziende, Professionisti e Pubblica Amministrazione, Integrato con il gestionale LYNFA Studio e con il servizio di Conservazione Digitale, per conservare in cloud i documenti.

• PIÙ SICUREZZA

Puoi firmare i documenti con lo smartphone in modo comodo, rapido e totalmente sicuro.

• MAGGIORE EFFICIENZA

Abbatti i tempi e i costi legati alla gestione dei documenti: stampa, firma e conservazione.

• CLIENTI PIÙ SODDISFATTI

I tuoi clienti non dovranno più recarsi fisicamente presso lo Studio, risparmiando tempo.

Il pacchetto Agyo Firma comprende un set di servizi di firma elettronica:

- **Modulo di integrazione LYNFA Studio - Agyo**, che consente di gestire in automatico tutti i documenti e le relative informazioni chiave per avviare il processo di firma.
- **Firma Remota Qualificata**
- **Firma Remota Avanzata**
- **Abilitazione alla Firma Automatica Qualificata:** per sottoscrivere i file automaticamente e in modo massivo.

Agyo Firma può essere arricchito con servizi aggiuntivi che ampliano il numero di firme apponibili e dei firmatari, nonché le modalità di firma (ad esempio, la firma grafometrica).

Inoltre, con il servizio CCT - Conservazione Cloud TeamSystem è possibile conservare digitalmente i documenti firmati, a norma di legge e in tutta sicurezza.