



/ MERCOLEDÌ, 28 OTTOBRE 2015

IL CASO DEL GIORNO

Il sequestro penale dell'azienda "sospende" l'amministratore

/ Maurizio MEOLI

In ambito penale, con sempre maggiore frequenza, la magistratura ricorre al sequestro per equivalente di beni, in funzione della successiva confisca. Particolare attenzione deve essere riservata all'ipotesi in cui oggetto del provvedimento cautelare sia un'azienda, quale complesso di beni e rapporti utilizzati da una società per l'esercizio della propria impresa. Ciò accade, prevalentemente, nel contrasto ad associazioni per delinquere, ma non appare da escludere anche in relazione alla responsabilità amministrativa degli enti, nonché con riguardo ai reati tributari o societari.

Rispetto alla concreta operatività di tali misure si ritrovano indicazioni normative sia nel DLgs. 159/2011, sia, più in generale, nelle disposizioni attuative del c.p.p. Ai sensi [...]

A PAGINA 2

PRIMOPIANO

Utilizzo del credito IVA nella dichiarazione integrativa

Per l'Agenzia si può indicare l'impiego in compensazione o a rimborso entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva

/ Emanuele GRECO e Simonetta LA GRUTTA

Con la circolare n. 35, pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha reso note le risposte ad alcuni dei principali dubbi sull'esecuzione dei **rimborso IVA** a seguito delle modifiche di cui al DLgs. 175/2014. In particolare, l'Agenzia delle Entrate, specifica che, nel caso in cui il contribuente abbia chiesto a rimborso dell'IVA annuale senza apporre il **visto di conformità** o la sottoscrizione alternativa, è possibile correggere l'errore o l'omissione mediante dichiarazione integrativa, da inviarsi entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, ex art. 2, comma 8-bis del DPR n. 322/1998.

Tuttavia, per i rimborsi chiesti prima dell'**entrata in vigore** delle modifiche all'art. 38-bis e a quella data non ancora eseguiti, la conformità della dichiarazione può essere garantita anche con la presentazione, da parte di un professionista abilitato, di un'autonoma attestazione ex art. 35 del DLgs. 241/97.

Laddove, invece, si voglia modificare l'**originalità domanda** di restituzione – sia per ridurre l'ammontare chiesto a rimborso e aumentare l'importo chiesto in compensazione o detrazio-

ne, che viceversa – il contribuente dovrà presentare una dichiarazione integrativa entro il termine fissato dal citato art. 2 comma 8-bis del DPR 322/98. L'Amministrazione finanziaria rettifica così i precedenti orientamenti (circ. nn. 32/2014 e 6/2015), in base ai quali, per chiedere a rimborso un importo più alto rispetto a quello originariamente indicato, avrebbe dovuto presentare una dichiarazione integrativa **entro i 90 giorni** dalla scadenza del termine naturale.

Con riferimento, invece, al **rimborso trimestrale**, conformemente all'orientamento espresso con risoluzione n. 99/2014, l'Agenzia conferma che il contribuente può variare la modalità di utilizzo del credito infrannuale mediante la presentazione di un nuovo modello, prima dell'invio della dichiarazione annuale IVA relativa allo stesso periodo di imposta, a meno che l'Ufficio non abbia già validato la disposizione di pagamento o il contribuente non abbia già utilizzato il credito in compensazione.

Le stesse regole valgono per comunicare ogni altra variazione inerente il [...]

A PAGINA 3

INEVIDENZA

Per la nota di variazione IVA conta la data di apertura della procedura concorsuale

Assegnazioni agevolate ai soci con rilevanza IVA

Se il bonus prima casa non spetta, la maggiore IVA va richiesta all'acquirente

Enti locali, ancora dubbi sul procedimento di approvazione del DUP

Ci vorrebbe più attenzione verso i professionisti

ALTRENOTIZIE

/ A PAGINA 10

FISCO

Rivalutazione "a regime" dei redditi dei terreni al 30% nel 2016

/ Arianna ZENI

Ai fini delle imposte sui redditi, i redditi dominicali e agrari dei terreni iscritti negli atti del Catasto terreni sono soggetti ad una determinata rivalutazione percentuale (art. 3 comma 50 della L. 23 dicembre 96 n. 662), pari:

- all'**80%** per il reddito **dominicale**;
- al **70%** per il reddito **agrario**.

In aggiunta alla rivalutazione di cui sopra, in relazione ai terreni, l'art. 1 comma 512 della L. 24 dicembre 2012 n. 228 (legge di stabilità per l'anno 2013) ha introdotto l' [...]

A PAGINA 5

Il sequestro penale dell'azienda "sospende" l'amministratore

Secondo autorevole dottrina, con la nomina dell'amministratore giudiziario quello sociale non sarebbe revocato, ma sospeso

/ Maurizio MEOLI

In ambito penale, con sempre maggiore frequenza, la magistratura ricorre al **sequestro per equivalente** di beni, in funzione della successiva confisca. Particolare attenzione deve essere riservata all'ipotesi in cui oggetto del provvedimento cautelare sia un'**azienda**, quale complesso di beni e rapporti utilizzati da una società per l'esercizio della propria impresa. Ciò accade, prevalentemente, nel contrasto ad associazioni per delinquere, ma non appare da escludere anche in relazione alla responsabilità amministrativa degli enti, nonché con riguardo ai reati tributari o societari.

Rispetto alla **concreta operatività** di tali misure si ritrovano indicazioni normative sia nel DLgs. 159/2011, sia, più in generale, nelle disposizioni attuative del c.p.p. Ai sensi degli artt. 104 comma 1 lett. c) e 104-bis disp. att. c.p.p., infatti, il sequestro preventivo è eseguito sui beni aziendali organizzati per l'esercizio di un'impresa, oltre che con le modalità previste per i singoli beni sequestrati, con l'immissione in possesso dell'amministratore giudiziario (non del mero custode giudiziario) scelto nell'apposito Albo e con l'iscrizione del provvedimento nel Registro Imprese presso il quale è iscritta l'impresa.

A fronte di ciò, la prevalente dottrina ritiene che il sequestro dell'azienda non possa andare ad incidere sull'organizzazione delle società di capitali, nel senso di operare una revoca dell'organo amministrativo, né determinare un blocco nell'iscrizione dell'eventuale mutamento delle cariche sociali (*contra*, peraltro, Cass. n. 44906/2009). Ad ogni modo, non pare utilizzabile la ricostruzione, emersa con riguardo al **sequestro conservativo civile** (cfr. Trib. Bologna 3 agosto 1999), secondo la quale gli amministratori della società conserverebbero il diritto/dovere di amministrare l'azienda, mentre l'amministratore giudiziario sarebbe legittimato all'esercizio dei soli poteri diretti all'attività di custodia "statica"; il loro compito, in pratica, sarebbe **solo** finalizzato a evitare atti di depauperamento del patrimonio sociale.

Appare, infatti, preferibile la soluzione secondo la quale gli amministratori della società titolare dell'azienda sequestrata, comunque in carica, vedrebbero i propri **poteri "sospesi"** (cfr. Cass. n. 19219/2012). In particolare, l'amministratore giudiziario avrebbe il potere di gestire l'azienda, mentre gli altri poteri inerenti all'attività sociale resterebbero in capo agli amministratori sociali, ove compatibili con il peculiare stato (ad esempio, reclamo avverso il provvedimento di sequestro).

Il provvedimento cautelare reale, cioè, attribuirebbe all'am-

ministratore giudiziario il diritto/dovere di amministrare l'azienda sequestrata, con **spossessamento** o perdita di disponibilità in capo agli amministratori sociali. Lungo questa linea sembra porsi il Tribunale di Napoli nel provvedimento del 24 aprile 2015, che – alla luce del "richiamo" dell'art. 40 comma 2 del DLgs. 159/2011 alla figura del fallito – ha stabilito che l'originario amministratore legale di una società (indagato o meno) i cui beni aziendali siano totalmente attinti da un provvedimento di cautela reale è parificabile ad un **"fallito temporaneo"**, la cui "massa attiva" (se così si può dire) è disponibile solo dall'amministratore giudiziario (curatore) fino alla confisca definitiva o alla restituzione e delle cui situazioni "passive" (sempre se così si può dire) non può né deve rispondere: tanto da doverlo ritenere sospeso da poteri e doveri per tutto il tempo dell'amministrazione temporanea. Con **automatica cessazione** di tale "sospensione" nel caso di dissequestro o di confisca definitiva che comporti l'eventuale subentro di una nuova proprietà.

È sempre il citato provvedimento del Tribunale di Napoli, poi, a stabilire che è possibile **iscrivere** nel Registro Imprese la **sospensione dei poteri** degli amministratori della società a seguito di sequestro penale di azienda sociale. Al riguardo si ricorda che l'art. 104 comma 1 lett. c) disp. att. c.p.p., richiamato dall'art. 20 del DLgs. 159/2011, richiede l'iscrizione del provvedimento di sequestro nel Registro Imprese presso il quale è iscritta l'impresa. Tale iscrizione ha l'effetto di rendere opponibile ai terzi l'atto iscritto, non rilevando ai fini del perfezionamento del vincolo sotto il profilo penale.

Nel caso ricordato, però, il Tribunale di Napoli ha ordinato di iscrivere nel Registro Imprese la sospensione dei poteri degli amministratori della società a seguito di sequestro penale di azienda sociale. Decisione che deve essere valutata alla luce del **principio di tipicità** delle iscrizioni nel Registro Imprese. Rispetto a tale ulteriore questione, autorevole dottrina, ben consapevole della presenza di un orientamento fortemente restrittivo in materia, ha ritenuto condivisibile la soluzione adottata dai giudici napoletani, dal momento che l'iscrizione nel Registro Imprese del provvedimento sospensivo avrebbe un'efficacia dichiarativa/descrittiva. La pubblicità in questione, infatti, descriverebbe gli effetti del sequestro. Ovvero che l'amministratore giudiziario è rappresentante di un patrimonio "separato", ma non della società; così arricchendo l'iscrizione del sequestro di ulteriori elementi che possono **risultare utili ai terzi**.

Utilizzo del credito IVA nella dichiarazione integrativa

Per l'Agenzia si può indicare l'impiego in compensazione o a rimborso entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva

/ Emanuele GRECO e Simonetta LA GRUTTA

Con la circolare n. 35, pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha reso note le risposte ad alcuni dei principali dubbi sull'esecuzione dei **rimborsi IVA** a seguito delle modifiche di cui al DLgs. 175/2014. In particolare, l'Agenzia delle Entrate, specifica che, nel caso in cui il contribuente abbia chiesto a rimborso dell'IVA annuale senza apporre il **visto di conformità** o la sottoscrizione alternativa, è possibile correggere l'errore o l'omissione mediante dichiarazione integrativa, da inviarsi entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, ex art. 2, comma 8-bis del DPR n. 322/1998.

Tuttavia, per i rimborsi chiesti prima dell'**entrata in vigore** delle modifiche all'art. 38-bis e a quella data non ancora eseguiti, la conformità della dichiarazione può essere garantita anche con la presentazione, da parte di un professionista abilitato, di un'autonoma attestazione ex art. 35 del DLgs. 241/97.

Laddove, invece, si voglia modificare l'**originaria domanda** di restituzione – sia per ridurre l'ammontare chiesto a rimborso e aumentare l'importo chiesto in compensazione o detrazione, che viceversa – il contribuente dovrà presentare una dichiarazione integrativa entro il termine fissato dal citato art. 2 comma 8-bis del DPR 322/98. L'Amministrazione finanziaria rettifica così i precedenti orientamenti (circ. nn. 32/2014 e 6/2015), in base ai quali, per chiedere a rimborso un importo più alto rispetto a quello originariamente indicato, avrebbe dovuto presentare una dichiarazione integrativa **entro i 90 giorni** dalla scadenza del termine naturale.

Con riferimento, invece, al **rimborso trimestrale**, conformemente all'orientamento espresso con risoluzione n. 99/2014, l'Agenzia conferma che il contribuente può variare la modalità di utilizzo del credito infrannuale mediante la presentazione di un nuovo modello, prima dell'invio della dichiarazione annuale IVA relativa allo stesso periodo di imposta, a meno che l'Ufficio non abbia già validato la disposizione di pagamento o il contribuente non abbia già utilizzato il credito in compensazione.

Le stesse regole valgono per comunicare ogni altra variazione inerente il rimborso (presupposto per il rimborso, esonero dalla presentazione della garanzia, etc.). In caso di modifica del modello TR presentato **tempestivamente**, anche oltre i termini naturali, gli interessi decorrono dal giorno 20 del mese successivo alla data di presentazione della nuova istanza.

L'Agenzia chiarisce anche alcuni aspetti relativi all'esecu-

zione di rimborsi per i soggetti che hanno ricevuto **avvisi di accertamento** o che hanno aderito ad istituti deflativi del contenzioso.

Ai sensi dell'art. 38-bis comma 4 lett. b) del DPR 633/72, nella versione *post* DLgs. 175/2014, è comunque richiesta la garanzia patrimoniale, anche sopra la soglia di 15.000 euro, per i soggetti passivi ai quali, nei due anni antecedenti la richiesta di rimborso, siano stati notificati **avvisi di accertamento** o di rettifica dai quali risultino differenze tra gli importi accertati e quelli dichiarati superiori a determinati importi.

In merito, l'Agenzia specifica che, per calcolare la **differenza** tra imposta dichiarata e accertata:

- nel caso di atti di accertamento aventi ad oggetto l'imposta di registro (per la quale non vi è una dichiarazione), deve farsi riferimento alla differenza tra l'imposta complessiva che risulta in base all'atto (pari a zero nell'ipotesi di omessa registrazione) e la maggiore imposta accertata;
- nel caso in cui l'accertamento riqualifichi come reddito soggetto a tassazione ordinaria il reddito originariamente sottoposto a imposta sostitutiva o a tassazione separata, deve tenersi in considerazione quanto già dichiarato dal contribuente a titolo di imposta sostitutiva o di tassazione separata;
- nel caso di importi definiti mediante accertamento con **adesione o conciliazione giudiziale**, deve farsi riferimento agli importi rideterminati e non a quelli originariamente accertati. Anche ai fini delle compensazioni nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo, l'Agenzia rinvia alle disposizioni in materia di rimborsi di cui all'art. 38-bis del DPR 633/72. L'ammontare di **15.000 euro**, rilevante ai fini dell'esonero da formalità, dunque, si rende applicabile anche per le compensazioni delle eccedenze di credito risultanti dalla dichiarazione della controllante ovvero dalle dichiarazioni delle controllate con le somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società del gruppo.

Tra gli ulteriori chiarimenti contenuti nella circolare n. 35 si segnalano:

- la possibilità di rendere la dichiarazione sostitutiva di atto notorio da parte del rappresentante fiscale IVA, nel caso in cui il soggetto titolare del credito sia residente nell'Ue o in uno Stato per il quale è in vigore una **convenzione internazionale** con l'Italia per la produzione dell'atto;
- l'**irrilevanza**, ai fini dell'ammontare da garantire, degli interessi relativi al ritardo nell'esecuzione dei rimborsi in procedura semplificata.

Per la nota di variazione IVA conta la data di apertura della procedura concorsuale

Lo prevede il Ddl. di stabilità, che però non dispone nulla sulle rettifiche conseguenti alle procedure dei soggetti non fallibili

/ Michele BANA

L'art. 9 comma 9 del Ddl. di stabilità 2016 prevede l'**integrale sostituzione** dell'art. 26 del DPR 633/72, per effetto della quale viene introdotta, tra l'altro, una novità particolarmente innovativa, in linea con il recente orientamento della norma di comportamento AIDC n. 192.

Il comma 4 dell'art. 26 del DPR 633/72, così come risultante dopo le modifiche previste dal citato comma 9 dell'art. 9 del Ddl. di stabilità, dispone, infatti, che il diritto all'emissione, ai fini IVA, della **nota** di variazione **in diminuzione**, a cura del cedente o prestatore di un'operazione precedentemente fatturata, è riconosciuto anche in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, ad opera del cessionario o committente:

- a decorrere dalla **data** in cui quest'ultimo è assoggettato a una **procedura concorsuale** o da quella del decreto di omologazione dell'accordo di ristrutturazione dei debiti (art. 182-bis L. fall.), oppure dalla data di pubblicazione, presso il Registro delle imprese, di un piano attestato di risanamento (art. 67 comma 3 lett. d) L. fall.). Tale novità normativa è, tuttavia, applicabile esclusivamente alle operazioni effettuate **dal 1° gennaio 2017** (art. 9 comma 10 del Ddl. di stabilità);

- a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.

Tale formulazione genera, quindi, un **allineamento** tra la disciplina in materia di nota di variazione IVA e quella relativa alla deducibilità – ai fini della determinazione del reddito d'impresa – delle **perdite su crediti**, con riguardo agli strumenti di soluzione della crisi previsti dal RD 267/42: in particolare, il nuovo comma 4 lett. a) dell'art. 26 del DPR 633/72, a differenza del comma 2 ante modifiche (applicabile alle operazioni effettuate entro il 31 dicembre 2016), attribuisce rilevanza all'apertura della procedura concorsuale, così come già previsto dall'art. 101 comma 5 del TUIR.

A questo proposito, il comma 11 dell'art. 26 del DPR 633/72 – nella versione risultante dal Ddl. di stabilità 2016 – precisa, infatti, che il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data di uno dei seguenti atti:

- sentenza dichiarativa di **fallimento**;
- decreto di ammissione al **concordato preventivo**;
- provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;

- decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Il legislatore sembrerebbe, quindi, continuare a non cogliere – così come in precedenza con gli interventi operati mediante il DL 83/2012, il DL 83/2015 e il DLgs. 147/2015 – l'occasione per disciplinare gli effetti fiscali delle soluzioni della crisi dei **soggetti non fallibili**, individuate dalla L. 3/2012 e qualificate espressamente come "procedure concorsuali": l'accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento e il procedimento di liquidazione del patrimonio del debitore.

Il "nuovo" art. 26 del DPR 633/72 dovrebbe però potersi applicare

Tale lacuna normativa **non** sembra, tuttavia, idonea a **impedire** l'applicazione del novellato art. 26 del DPR 633/1972 – analogamente all'art. 101 comma 5 del TUIR – anche a questi due istituti, per una serie di motivazioni: si osservi, in particolare, che l'accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento presenta alcune caratteristiche **comuni** al concordato preventivo e all'accordo di ristrutturazione dei debiti, mentre il procedimento di liquidazione del patrimonio del debitore è contraddistinto da una serie di disposizioni analoghe a quelle previste nel fallimento.

Ricorre, pertanto, il concetto – a suo tempo richiamato per le procedure concorsuali **estere**, ora espressamente considerato dal TUIR (artt. 88 comma 4-ter e 101 comma 5) – di procedure aventi caratteristiche sostanziali simili a quelle puntualmente citate nella normativa di riferimento.

Si segnala, infine, che per quanto concerne, invece, l'emissione della nota di variazione IVA relativa a un accordo di **ristrutturazione dei debiti** o di un piano attestato di **risanamento**, non sono previste ulteriori novità rispetto a quanto già contemplato nel comma 2 dell'art. 26 del DPR 633/72 ante riscrittura operata dal Ddl. di stabilità 2016 – applicabile alle operazioni effettuate sino al 31 dicembre 2016 – come risultante a seguito delle modifiche operate dall'art. 31 del DLgs. 175/2014: rimane, quindi, ferma la necessità che l'accordo di ristrutturazione dei debiti sia **omologato**, ai sensi dell'art. 182-bis L. fall., e che il piano attestato di risanamento sia pubblicato nel **Registro** delle imprese, aderendo alla facoltà prevista dall'art. 67 comma 3 lett. d) L. fall.

Rivalutazione “a regime” dei redditi dei terreni al 30% nel 2016

Il Ddl. di stabilità 2016 aumenta la percentuale dell'ulteriore rivalutazione dei redditi catastali dei terreni agricoli, ora al 7%

/ Arianna ZENI

Ai fini delle imposte sui redditi, i redditi dominicali e agrari dei terreni iscritti negli atti del Catasto terreni sono soggetti ad una determinata rivalutazione percentuale (art. 3 comma 50 della L. 23 dicembre 96 n. 662), pari:

- all'**80%** per il reddito **dominicale**;

- al **70%** per il reddito **agrario**.

In aggiunta alla rivalutazione di cui sopra, in relazione ai terreni, l'art. 1 comma 512 della L. 24 dicembre 2012 n. 228 (legge di stabilità per l'anno 2013) ha introdotto l'obbligo di effettuare una **ulteriore rivalutazione** dei redditi catastali (dominicale e agrario) iscritti in Catasto.

Originariamente, la rivalutazione di cui al citato comma 512 doveva essere operata limitatamente ai periodi d'imposta 2013, 2014 e 2015.

Successivamente l'art. 7 comma 4 del DL 24 giugno 2014 n. 91 (conv. L. 116/2014), sostituendo il comma 512, ha previsto la “**messa a regime**” dell'ulteriore rivalutazione per la generalità dei terreni agricoli (con l'**eccezione** di quelli posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola).

Con il Ddl. di stabilità 2016 detta percentuale della rivalutazione “a regime” è stata aumentata **dall'7% al 30%**. In altre parole, a seguito delle modifiche introdotte dal Ddl., ai soli fini della determinazione delle imposte sui redditi, l'ulteriore rivalutazione dei redditi dominicale e agrario disposta dall'art. 1 comma 512 della L. 228/2012 è pari al:

- **15%** per i periodi d'imposta 2013 e 2014;

- **30%** per il periodo d'imposta 2015;

- **30%, “a regime”, dal periodo d'imposta 2016.**

Come detto, la suddetta rivalutazione si applica sull'importo risultante dalla rideterminazione operata ai sensi dell'art. 3 comma 50 della L. 662/96, quindi **dopo** avere rivalutato il reddito dominicale dell'80% e il reddito agrario del 70%.

Pertanto, relativamente al **2016**:

- il reddito dominicale, già aumentato dell'**80%**, è incrementato del **30%**;

- il reddito agrario, già aumentato del **70%**, è aumentato del **30%**.

Niente ulteriore rivalutazione per terreni agricoli di CD e IAP

Per i terreni agricoli, nonché per quelli non coltivati, posseduti e condotti dai coltivatori diretti (**CD**) e dagli imprenditori agricoli professionali (**IAP**) iscritti nella previdenza agricola, la norma in commento (comma 512) stabilisce altresì che la rivalutazione è pari al **5%** per i periodi di imposta 2013 e 2014 e al **10%** per il periodo di imposta 2015 (l'incremento si applica anche in questo caso sull'importo risultante dalla rivalutazione operata ai sensi dell'art. 3 comma 50 della L. 23 dicembre 96 n. 662).

Con riferimento ai terreni agricoli posseduti e condotti dai suddetti soggetti, tuttavia, il comma 512 **nulla** dispone per il periodo di imposta **2016**. Dunque, salvo modifiche future alla norma in questione, per il periodo d'imposta 2016 per i terreni dei CD e IAP **non** si dovrà applicare l'**ulteriore** rivalutazione di cui al citato comma 512, ma soltanto quella prevista dall'art. 3 comma 50 della L. 662/96 (80% per il reddito dominicale e 70% per il reddito agrario).

Assegnazioni agevolate ai soci con rilevanza IVA

La disposizione del Ddl. di stabilità pone interrogativi sul regime IVA al quale assoggettare l'assegnazione dei beni ai soci

/ Emanuele GRECO e Simonetta LA GRUTTA

In materia di estromissione agevolata dei beni dal regime di impresa, in favore dei soci, il disegno di legge di stabilità 2016 conduce ad alcune prime riflessioni circa il **trattamento IVA** delle operazioni di assegnazione.

Come indicato nella relazione illustrativa al Ddl., difatti, la disposizione di favore ai fini IRES e IRAP non prevede alcuna agevolazione in termini di IVA, “al fine di **evitare** che si pongano problemi di **incompatibilità** con le direttive dell’Unione Europea in materia”.

Dunque, l’assegnazione di beni ai soci, per chi aderirà alla procedura nell’ambito del Ddl. di stabilità 2016, costituisce operazione **rilevante** agli effetti dell’IVA, in quanto assimilata a una cessione di beni a norma dell’art. 2 comma 2 n. 6 del DPR 633/72.

Il Ddl. di stabilità non contempla alcuna disposizione di tenore analogo a quella prevista nell’ambito di una delle precedenti procedure di assegnazione agevolata (art. 29 comma 5 della L. 449/97), secondo cui le assegnazioni ai soci non erano considerate cessioni agli effetti dell’IVA. La *ratio* della norma risiede nella volontà del legislatore di assoggettare a imposizione il passaggio dei beni dalla sfera imprenditoriale alla **sfera personale**, nonché di impedire che i beni – attraverso la costituzione di una società e la successiva assegnazione al socio – giungano al consumo detassati. In questo senso, non è casuale la collocazione del n. 6 dell’art. 2 comma 2 subito dopo le norme in materia di autoconsumo e di destinazione dei beni a finalità **estranee** all’attività di impresa.

Va, quindi, in prima analisi, rilevato che le assegnazioni di beni ai soci – in quanto equiparate alle cessioni di beni ex art. 2 del DPR 633/72 – seguono gli **ordinari criteri impositivi** ai fini IVA. Di conseguenza, sono escluse dall’ambito di applicazione del tributo le assegnazioni che sottendono operazioni irrilevanti ai fini impositivi:

- per **manca**za del **presupposto soggettivo**, a norma dello stesso art. 2 del DPR 633/72, quali ad esempio le assegnazioni di terreni non edificabili;
- per **manca**za del presupposto **territoriale**, a norma dell’art. 7-*quater* del DPR 633/72, quali ad esempio le assegnazioni di immobili situati all’estero.

Più complesso è il trattamento delle assegnazioni di beni per il cui acquisto non è stata detratta l’IVA. Si distinguono due ipotesi:

- il bene acquistato **senza** applicazione dell’IVA “**a monte**” (ad esempio l’acquisto di un immobile da un “privato consu-

matore”);

- il bene acquistato con addebito dell’IVA in **rivalsa**, ma **in-detraibile** per l’acquirente in forza di una disposizione di legge.

Nel primo caso, l’assegnazione del bene al socio sarebbe **ir-rilevante** agli effetti dell’IVA.

Ancorché tale interpretazione non trovi conforto nel tenore letterale dell’art. 2 comma 2 n. 6 (che attribuisce rilevanza alle assegnazioni ai soci “fatte a qualsiasi titolo”, senza contemplare eccezioni), l’irrilevanza delle assegnazioni è stata sostenuta dall’Agenzia delle Entrate (circ. 13 maggio 2002 n. 40, § 1.4.11; ris. 17 giugno 2002 n. 194). Secondo tale orientamento, l’assegnazione al socio di un bene per il quale “**non** è stata operata la **detrazione** all’atto dell’**acquisto**” costituisce operazione non soggetta all’imposta, analogamente a quanto avviene per la fattispecie di autoconsumo “esterno” di cui all’art. 2 comma 2 n. 5 del DPR 633/72.

Il principio non trova limitazione neppure nella circostanza in cui la società abbia sostenuto **spese di manutenzione e recupero**: se gli interventi sono limitati a “migliorare le condizioni dell’immobile”, l’assegnazione al socio del bene permane non soggetta al tributo (ris. 17 giugno 2002 n. 194). Viceversa, se gli interventi di recupero integrano la realizzazione di una nuova unità immobiliare, la parte di immobile realizzata in seguito all’ampliamento è autonomamente soggetta ad IVA all’atto dell’assegnazione. Nel diverso caso di un bene acquistato senza godere del diritto alla detrazione dell’IVA in virtù di una norma di legge, l’assegnazione del bene al socio configurerebbe un’operazione **esente** ai sensi dell’art. 10 comma 1 n. 27-*quinquies* del DPR 633/72.

Le descritte fattispecie, come detto, riguardano l’ipotesi di acquisto di beni senza applicazione dell’IVA all’atto dell’acquisto ovvero con limitazioni alla detrazione “a monte”.

Se, però, il bene è stato acquistato godendo del **pieno diritto** alla **detrazione** dell’IVA, la successiva assegnazione al socio è assoggettata a **imposizione**, con emissione di fattura ordinaria da parte della società.

Da ultimo, si dà il caso dell’acquisto di un bene senza il pieno diritto alla detrazione dell’imposta “a monte”: tipicamente l’acquisto di un **autoveicolo a uso promiscuo**, per il quale la detrazione dell’IVA è limitata al 40%. In questa circostanza, l’assegnazione è soggetta a imposta, con riduzione della base imponibile nei termini di cui all’art. 13 comma 5 del DPR 633/72.

Se il bonus prima casa non spetta, la maggiore IVA va richiesta all'acquirente

Lo ribadisce la Corte di Cassazione, ricordando che per l'agevolazione prima casa opera una norma particolare

/ Anita MAURO

Nel caso in cui alla cessione di un'abitazione venga indebitamente applicata l'agevolazione "prima casa", con conseguente corresponsione dell'IVA nella misura del 4% anziché del 22%, la maggiore imposta viene richiesta dall'Agenzia delle Entrate direttamente all'acquirente dell'immobile, che ha reso, in atto, le mendaci dichiarazioni, atteso che per l'agevolazione prima casa opera una disciplina specifica che **eccepisce** alla regola generale della **solidarietà** tra cedente e cessionario.

Il principio è contenuto nell'ordinanza n. 21908 della Cassazione, depositata ieri.

Il caso su cui si pronuncia la Suprema Corte origina da un atto di compravendita immobiliare soggetto ad IVA, cui viene applicata l'agevolazione **prima casa**. L'Agenzia delle Entrate, **disconoscendo l'agevolazione**, recuperava la maggiore imposta sul valore aggiunto, ritenendo che l'immobile acquistato avesse natura di immobile "di lusso" ex DM 2 agosto 1969, in virtù della presenza di una piscina.

Si ricorda, per inciso che, oggi, la natura di immobile "**non di lusso**" non rileva più ai fini dell'accesso all'agevolazione prima casa, che viene limitata ai soli immobili non classificati o classificabili nelle categorie catastali A1, A8 o A9, a prescindere dalla sussistenza delle caratteristiche individuate dal citato decreto ministeriale (si veda "Prima casa vincolata al Catasto anche per l'IVA" del 5 gennaio 2015).

I contribuenti, tuttavia, impugnavano l'atto dell'Agenzia di fronte al giudice tributario, lamentando che:

- da un lato, l'abitazione ceduta avesse le caratteristiche "non di lusso", avendo superficie inferiore a 240 mq;
- d'altro canto, che l'Agenzia non fosse legittimata a richiedere la maggiore IVA agli acquirenti, ma dovesse rivolgersi al **cedente**.

I contribuenti vincono in Commissione tributaria, ma l'Agenzia impugna le sentenze e la vicenda giunge in Cassazione, ove le doglianze delle Entrate vengono accolte.

In primo luogo, per quanto concerne la questione della natura "di lusso" dell'abitazione, la Cassazione ritiene che i giudici di merito abbiano effettivamente errato, non avendo tenuto in alcuna considerazione l'esistenza di una **piscina ad uso esclusivo** dell'immobile ceduto. Tale elemento – ricorda, infatti, la Corte – era astrattamente idoneo, nella previgente disciplina agevolativa (art. 4 del DM 2 agosto 1969) a determinare la natura "di lusso" dell'immobile, con conseguente **esclusione** dell'applicazione del beneficio. Pertanto, i

giudici di merito avrebbero quantomeno dovuto indicare il motivo per cui ritenevano che, in concreto, la presenza della piscina **non impedisse** l'accesso all'agevolazione (ad esempio, perché essa era di dimensioni inferiori a quelle indicate dalla norma).

D'altro canto, poi, per quanto concerne la responsabilità per il pagamento della maggiore IVA, la Cassazione ricorda che, nell'ambito dell'agevolazione prima casa, opera una disciplina del tutto particolare, **espressamente prevista** dal quarto comma della Nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86.

Tale disposizione, infatti, prevede che, in caso di **decadenza dall'agevolazione**, "l'ufficio dell'Agenzia delle entrate presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti la differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, nonché irrogare la sanzione amministrativa, pari al 30 per cento della differenza medesima". La norma citata, pertanto, espressamente sancisce che il recupero della maggiore IVA debba essere operato "**nei confronti degli acquirenti**", così eccependo alla regola ordinaria.

Secondo la Corte, la ragione per cui, nell'ambito dell'agevolazione prima casa, opera questa regola, è da rinvenire nelle modalità stesse di applicazione del beneficio. Infatti, l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta da parte del venditore, in fattura, è legata alle **dichiarazioni rese dall'acquirente** nell'atto di acquisto, dalle quali deriva, quindi, l'instaurazione di un **rapporto diretto** tra l'acquirente e l'Amministrazione finanziaria per l'applicazione del beneficio.

Il medesimo principio qui sancito era già stato manifestato dalla Cassazione in altri precedenti, tra cui si ricorda la pronuncia n. 18378/2012. In quest'ultima ordinanza era stata precisata un'ulteriore questione, trascurata, invece, nella pronuncia qui in commento, ovvero la possibilità che la norma che prevede le conseguenze della decadenza dall'agevolazione prima casa possa trovare applicazione non solo in ipotesi di "decadenza" **propriamente detta** (dichiarazione mendace relativa ad una delle condizioni richieste dalle lettere a), b) e c) della Nota II-bis), bensì anche in ipotesi di mendace dichiarazione in relazione ad una delle altre condizioni di accesso al beneficio quale, ad esempio, la natura "di lusso" dell'immobile (come nel caso esaminato dalla Cass. n. 21908/2015).

Enti locali, ancora dubbi sul procedimento di approvazione del DUP

A sollevarli è la Commissione revisione enti pubblici del CNDCEC in una nota di commento ad un chiarimento di Arconet

/ Stefano DE ROSA

Nei giorni scorsi, tramite una nota, la Commissione revisione enti pubblici del CNDCEC (che fa capo al Consigliere nazionale Giovanni **Parente**) era intervenuta sulle problematiche relative al Documento unico di programmazione (**DUP**) 2016/2018 per gli enti locali ed in particolare su quelle attinenti all'intervento dell'organo di revisione, non prevedendo la norma una formale approvazione del documento da parte del Consiglio (si veda "Enti locali, urgono chiarimenti sul documento unico di programmazione" del 15 ottobre 2015).

In particolare, nel documento si indicava come **non obbligatorio** il parere dell'organo di revisione su un documento solo presentato e non sottoposto a deliberazione da parte del Consiglio.

A seguito delle richieste di chiarimento sollecitate dalla Commissione revisione enti pubblici del CNDCEC, il 22 ottobre scorso la Commissione Arconet ha pubblicato la risposta alla FAQ n. 10 relativa, appunto, al **procedimento** di approvazione del DUP e della Nota di aggiornamento.

Da tale risposta si evince che il Consiglio riceve, esamina, discute il DUP presentato dalla Giunta e procede alla relativa deliberazione che può tradursi:

- in una **approvazione**, nel caso in cui il documento di programmazione rappresenti gli indirizzi strategici e operativi del Consiglio;
- in una richiesta di **integrazioni** e modifiche del documento stesso, che costituiscono un atto di indirizzo politico del Consiglio nei confronti della Giunta, ai fini della predisposizione della successiva nota di aggiornamento.

Inoltre, risulta necessario il **parere** dell'organo di revisione sulla delibera di Giunta (reso secondo le modalità previste dal regolamento dell'ente) a supporto della proposta di deliberazione del Consiglio.

Viene poi chiarito che lo schema di Nota di aggiornamento

al DUP e lo schema di bilancio di previsione devono essere presentati contestualmente (a regime) entro il **15 novembre**, unitamente alla relazione dell'organo di revisione, secondo le modalità previste dal regolamento dell'ente.

La commissione di revisione enti pubblici del CNDCEC ha commentato in un apposito documento la risposta di Arconet nel quale, dopo aver preso atto delle precisazioni fornite sul ruolo affidato al Consiglio, vengono evidenziate forti perplessità con riferimento alla **formulazione** di un parere nel caso in cui l'intervento del Consiglio si limiti ad una richiesta di integrazioni e modifiche del DUP.

Nel documento viene ribadita la necessità che sia chiaramente indicato che il DUP necessita di una **approvazione** da parte del Consiglio e che "rappresentando tutti gli indirizzi strategici e operativi, sono sostanzialmente abrogate le norme che prevedono per gli enti locali la presentazione di atti di programmazione generale e di settore", con particolare riferimento:

- alla relazione di inizio mandato (prevista dall'art. 4-bis del DLgs. 149/2011), in quanto avente contenuto uguale alla sezione strategica del DUP;
- al programma triennale dei lavori pubblici e all'elenco annuale dei lavori pubblici di cui all'articolo 128 del DLgs. 163/2006;
- alla **delibera di approvazione** della programmazione triennale del fabbisogno di personale;
- ai piani triennali di razionalizzazione e riqualificazione della spesa;
- al piano delle alienazioni e valorizzazioni immobiliari.

Viene infine evidenziato che con tale precisazione sulla validità del DUP e sulla necessità di approvazione da parte del Consiglio non potranno più sorgere dubbi sulla necessità di un parere **obbligatorio** dell'organo di revisione.

Ci vorrebbe più attenzione verso i professionisti

Quando si introducono nuovi obblighi si devono considerare le ricadute organizzative

/ Bonfiglio MARIOTTI

Pubblichiamo l'intervento di Bonfiglio Mariotti, Presidente di Assosoftware.

Se c'era un modo per fare arrabbiare tutti, ma proprio tutti i professionisti italiani, il Governo l'ha trovato. E anche l'INPS ha fatto la sua parte.

Prima ha obbligato i commercialisti, i medici, gli avvocati, i geometri – insomma tutti quelli che nel proprio lavoro hanno un rapporto con la Pubblica Amministrazione – a usare solo **strumenti informatici** non solo per svolgere la propria attività, ma anche per emettere fattura verso gli enti: la fatturazione elettronica. E ancora prima li aveva obbligati all'utilizzo di un altro strumento informatico per “comunicare”, al posto della posta cartacea: la **PEC**.

Ora obbliga tutti i medici e i dentisti italiani a inviare all'Agenzia delle Entrate, attraverso il sistema Tessera Sanitaria, i **dati delle prestazioni** effettuate.

Coinvolgendo altri professionisti, cioè i commercialisti, perché sono **gli unici** che possono inviare telematicamente i dati sensibili al posto dei loro clienti medici, in quanto già intermediari verso lo Stato.

Sull'importanza delle professioni andrebbe posta la dovuta attenzione anche al di là delle questioni contingenti. Si calcola che siano oltre due milioni i professionisti italiani, non si tratta quindi di una ristretta cerchia di privilegiati.

Svolgono tutti un lavoro di **supporto non sostituibile** ai cittadini e alle imprese, che non sono e mai saranno preparati per un'autotutela su tutto ciò che esula dalle proprie competenze.

Ci sono rapporti fiduciari fra i cittadini e il professionista nei campi più svariati e lo stesso funzionamento della società sarebbe a rischio se venisse indebolita questa rete di rapporti ausiliari, anche se di natura professionale.

L'Esecutivo e i corpi intermedi dello Stato, che sono di supporto al legislatore, dovrebbero avere una maggiore attenzione alle modalità con le quali impongono **obblighi di natura operativa** ai professionisti, valutando adeguatamente le ricadute organizzative e logistiche per i destinatari degli obblighi: per esempio non ha alcun senso chiedere “l'autodistruzione” dei dati di parcella inviati a Tessera Sanitaria immediatamente dopo averli spediti, tanto, sia i sistemi informatici dei medici sia quelli dei commercialisti intermediari ne hanno inevitabilmente una copia.

Allo stesso tempo non può che essere salutata positivamente la posizione dell'Agenzia delle Entrate e del Governo di **valorizzare** sempre di più i **canali telematici** per dialogare con chi assiste a vario titolo i cittadini, siano essi commercialisti, medici o chiunque altro.

Diversamente da quanto sembra pensare il presidente dell'INPS Tito **Boeri**, il quale sostiene che “le imprese non devono più necessariamente ricorrere ai ... Consulenti del lavoro”. A proposito, il video del suo intervento a Unindustria Treviso, pubblicato su www.inps.it, non si vede sui dispositivi Apple, ma forse in via Ciro il Grande non conoscono la “Mela” o forse pensano che la usino **solo i professionisti**.

Nonostante certe posizioni, per i professionisti questa è un'altra occasione da non perdere. Basta essere più coraggiosi, investire pochi soldi e un po' di tempo per rendere **totalmente digitali** gli adempimenti burocratici della propria professione, adempimenti che esistono in ogni parte del mondo e non solo in Italia, sapendo che, a regime, il vantaggio conseguito sarà **notevole** e si potranno liberare risorse ed energie da concentrare nel core del proprio lavoro.

Decorrenza “dubbia” per la nuova recidiva

La modifica è peggiorativa, il riferimento deve essere la commissione della violazione e non la notifica dell'atto

/ Alfio CISSELLO

Il DLgs. 24 settembre 2015 n. 158 ha **rimformato**, sotto vari aspetti, il **sistema sanzionatorio** amministrativo tributario.

Tra l'altro, è stato cambiato anche il DLgs. 472/97, incidendo sui criteri che gli enti impositori devono seguire per determinare la sanzione a carico del contribuente.

Attualmente, la sanzione può essere ridotta sino alla **metà del minimo** in presenza di “eccezionali” circostanze che la rendono spropositata rispetto al fatto commesso. Si espunge l'aggettivo “eccezionali”, ampliando le ipotesi in cui è ammessa la menzionata riduzione.

Nel contempo, si prevede che, ferma restando la riduzione alla metà del minimo di cui si è parlato, la sanzione è **aumentata** sino alla **metà** nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, ha commesso violazioni della stessa indole, a meno che le stesse siano state oggetto di accertamento con adesione, mediazione o conciliazione giudiziale.

Tirando le somme, in futuro, l'ente impositore può sempre (quindi anche in caso di recidiva) considerare la riduzione della sanzione sino alla metà del minimo per sproporzione tra entità della stessa e violazione commessa, ma deve per forza applicare la **recidiva**, in costanza dei requisiti di legge. Nonostante, in base ad una lettura “miope” della fattispecie, si possa parlare di **disposizione procedurale**, in punto recidiva siamo in presenza di una norma sostanziale (che incide sul *quantum* irrogabile a titolo di sanzione) e peggiorativa per i contribuenti, la quale deve avere carattere irretroattivo.

Alla luce di ciò va risolto il problema della decorrenza.

L'obbligatorietà della recidiva deve operare per le **violazioni commesse** a decorrere dall'entrata in vigore della norma, nel senso che sussiste ove tutte e tre le violazioni siano state integrate dopo il DLgs. 158/2015.

È da rigettare l'ermeneutica in virtù della quale la decorrenza sarebbe da parametrare agli atti emessi a decorrere dalla

data di entrata in vigore della norma: in una maniera surrettizia, si introdurrebbe la **retroattività**, siccome la violazione utile ai fini della recidiva riguarderebbe fatti commessi prima del DLgs. 158/2015.

Lo stesso dicasi se solo una delle tre violazioni è stata commessa **dopo** il DLgs. 158/2015.

Entra anche in gioco il legittimo affidamento: nel momento in cui, volontariamente o per mera colpa, il contribuente viola la legge fiscale, deve sapere a cosa va incontro, senza “sorprese legislative” dell'ultimo minuto.

Lo stesso per il cumulo giuridico

Allora, per le violazioni *ante* DLgs. 158/2015, l'aumento da recidiva deve sempre essere accompagnato da un rigoroso supporto motivazionale.

Un discorso simile deve essere fatto per la modifica dell'art. 12 comma 8 del DLgs. 472/97, grazie alla quale, per il futuro, di fatto il **cumulo giuridico** e la continuazione non si applicheranno, a differenza di quanto avviene oggi, nella mediazione e nella conciliazione giudiziale (al pari dell'accertamento con adesione, detti istituti saranno applicati limitatamente alla singola imposta e alla singola annualità, cosa che ne restringe in maniera enorme il campo di operatività).

La **decorrenza** non deve essere connessa alle conciliazioni/mediazioni poste in essere a decorrere dall'entrata in vigore del decreto, ma sempre alle violazioni commesse da tale data.

In ipotesi contraria, si introdurrebbe, *ex post*, un trattamento **peggiorativo**, del tutto ingiustificato a danno del contribuente, che magari, in via del tutto legittima, ha confidato in una successiva conciliazione giudiziale sapendo che avrebbe potuto fruire del cumulo giuridico.

Creata l'aspettativa di un nuovo QE, Euribor negativo fino alla fine del 2017

Ampia e immediata la reazione dei mercati, con rendimenti di Bund e tassi Irs in calo, soprattutto quelli a breve, mentre i tassi Usa sono saliti

/ Stefano PIGNATELLI

La Bce sarebbe pronta a varare **nuove misure espansive** alla riunione di inizio dicembre; questo è quanto emerso dalla conferenza stampa di Draghi.

Le opzioni più gettonate sono: un aumento del **QE**, un suo prolungamento temporale (si parla di sei mesi in più, quindi fino a marzo 2017), una riduzione del tasso "**depo**" (tasso sui depositi delle banche presso la Bce) di 10 centesimi che lo porterebbe a -0,30% da -0,20%.

Sul QE potrebbe essere considerata una suddivisione degli acquisti con un **criterio diverso** (attualmente avviene in base alle quote di partecipazione di ciascuna banca centrale al capitale della Bce) oppure un ampliamento della tipologia di titoli acquistabili dalla Banca centrale. Varare un diverso criterio avrebbe una sua logica, in quanto la quantità di Bund in circolazione sta diminuendo e la **Germania** nel 2016 ridurrà le emissioni, a meno che "finalmente" si convinca a usare la leva fiscale per aiutare la ripresa Ue. Ovviamente, una soluzione del genere sarebbe avversata dai tedeschi.

La **reazione** sui **mercati** è stata immediata e ampia: le borse hanno festeggiato, l'euro ha perso terreno e i tassi sono scesi abbondantemente.

In **calo** i rendimenti di **Bund** e tassi **Irs**. La caratteristica del movimento è che sono scesi **più** i tassi **a breve** di quelli a lungo per via della possibilità di un taglio del "**depo**". Il Bund 10 è allo 0,45%; il Bund 2 anni è a -0,35% (nuovo minimo assoluto). L'Irs 2 anni scende in negativo (-0,01%) e il 3 anni a 0,04%, **nuovi minimi storici**. Il 10 anni (0,86%) è invece ben lontano dai minimi di aprile (0,45%), così come il Bund 10 (0,07% il minimo).

L'**Euribor 3 mesi** è al nuovo minimo storico (**-0,064%**) e i

tassi attesi Euribor sono scesi di circa 7 centesimi. Dai livelli attuali l'Euribor 3 mesi è visto restare negativo fino a fine 2017: poco tempo fa "Euribor zero" era previsto a inizio 2017. Il presidente Bce, in sostanza, regala ai debitori circa 6/7 *basis points* in termini di **sconto** sull'Euribor per i prossimi 2 anni.

Draghi ha abilmente creato l'**aspettativa** del **nuovo QE**: è nella fase precedente al varo che i tassi raggiungono i minimi, così come avvenne tra inizio anno e l'effettiva manovra a marzo; dopo la tendenza si inverte.

I **tassi Usa** sono invece **saliti**. Questo movimento, in ottica Fed, sembrerebbe avvalorare l'ipotesi che la banca centrale Usa possa alzare i Fed Fund entro fine anno.

L'altra significativa ripercussione alle parole di Draghi è stata quella della sovraperformance dei periferici rispetto al Bund: i **rendimenti Btp** sono **scesi** (10 anni a 1,45%), conducendo a un rientro dello spread che si porta sotto i 100 bps nonostante il giudizio di Fitch sul merito di credito italiano sia rimasto fermo a BBB+ con outlook "stabile".

Sovraperformance dei periferici rispetto al Bund

L'aumento della propensione al rischio ha permesso un **netto miglioramento** degli indicatori prospettici del costo della raccolta bancaria. Se si consolideranno gli attuali valori degli indicatori, potremo registrare a novembre un calo sul costo della provvista bancaria a medio-lungo termine. Ciò potrebbe fare da "contraltare" alla recente tendenza da parte delle banche ad aumentare un po' gli **spread**, rispetto ai minimi di metà anno.

Ammortamento dell'avviamento dimezzato per l'affrancamento "derogatorio"

Il Ddl. di stabilità prevede la riduzione da 10 a 5 anni del periodo di ammortamento dei maggiori valori affrancati con la sostitutiva del 16%

/ Pamela ALBERTI

Nell'ambito delle disposizioni di favore relative agli ammortamenti contenute nel disegno di legge stabilità 2016, viene previsto un intervento, dedicato alle **operazioni straordinarie**, relativo alla deducibilità dei maggiori ammortamenti fiscalmente riconosciuti per effetto del regime "derogatorio" di cui all'art. 15 comma 10 del DL 185/2008. La deduzione dei maggiori valori dell'**avviamento** e dei **marchi affrancati** per effetto di tale disposizione potrà, infatti, avvenire in misura non superiore ad un quinto (anziché ad un decimo) con riferimento alle operazioni di aggregazioni aziendali poste in essere a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 (vale a dire **dal 2016** per i soggetti "solari").

Con la novità in commento, quindi, l'ammortamento dei maggiori valori dei marchi e dell'avviamento non avverrebbe più per decimi, bensì **per quinti**, ferme restando sia l'aliquota dell'imposta sostitutiva, sia le tempistiche previste dal DL 185/2008 per il riconoscimento fiscale dei maggiori valori.

Al riguardo, si ricorda che il regime di **affrancamento c.d. "derogatorio"** (così definito in quanto applicabile in deroga alle disposizioni del comma 2-ter dell'art. 176 del TUIR) consente alle società aventi causa delle operazioni di fusione, scissione o conferimento d'azienda (conferitaria, incorporante o risultante dalla fusione e beneficiaria della scissione) di riconoscere fiscalmente i maggiori valori contabili iscritti in bilancio a seguito di tali operazioni e relativi all'avviamento, ai marchi d'impresa e alle altre attività immateriali; ciò mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva, con aliquota del **16%**, da versare in un'unica soluzione entro il termine di versamento a saldo delle imposte relative all'esercizio nel corso del quale è stata posta in essere l'operazione.

I maggiori valori assoggettati a tale imposta sostitutiva si considerano riconosciuti fiscalmente a partire dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è versata l'imposta sostitutiva. Con riferimento agli **ammortamenti**, però, la deducibilità dei maggiori valori affrancati per decimi è ammessa soltanto a decorrere dal periodo di imposta **successivo** a

quello nel corso del quale è versata l'imposta sostitutiva.

Quanto alla misura di deducibilità, la versione attuale del comma 10 dell'art. 15 prevede che la **deduzione** di cui all'art. 103 del TUIR (e agli artt. 5, 6 e 7 del DLgs. n. 446/97) del maggior valore dell'avviamento e dei marchi d'impresa possa essere effettuata in misura non superiore ad un decimo, a prescindere dall'imputazione al Conto economico.

Per effetto delle modifiche apportate a tale disposizione dal disegno di legge stabilità 2016, come sopra anticipato, la deducibilità dei maggiori ammortamenti può essere effettuata in misura non superiore ad **un quinto**. Sarebbe, quindi, prevista una misura ancor più favorevole rispetto a quella attualmente riconosciuta dal regime di affrancamento "derogatorio" (un decimo) e, ovviamente, rispetto a quella ordinariamente prevista dall'art. 103 del TUIR (un diciottesimo).

Effetto "differito" sull'ammortamento

Per quanto sopra, solo a decorrere dal periodo d'imposta **successivo** a quello in cui è **versata** l'imposta sostitutiva l'ammortamento del disallineamento relativo ai marchi o all'avviamento assoggettato ad imposta sostitutiva è deducibile fiscalmente, nella misura massima di un quinto, a prescindere dalla circostanza che il medesimo elemento patrimoniale sia sottoposto (ed in quale misura) ad un processo di ammortamento ai fini civilistici (*cfr.* anche circ. Agenzia delle Entrate n. 28/2009, § 5).

Quindi, a **titolo esemplificativo**, nel caso di un'operazione straordinaria (fusione, scissione o conferimento d'azienda) perfezionata nel **2016**, considerando che il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta ai fini dell'affrancamento deve avere luogo nel corso del **2017** (in particolare, entro il 16 giugno 2017):

- i maggiori valori contabili "affrancati" risultano riconosciuti ai fini fiscali dal 2017;
- la deducibilità dell'ammortamento per quinti dei maggiori valori relativi a marchi e avviamento compete soltanto **dal 2018**.