



In evidenza questo mese:

- Il Rol, alla luce della novità del Rol fiscale
- Le nuove regole per ritenute e compensazioni negli appalti e subappalti
- Bonus facciate: primi chiarimenti



All'interno contributi a cura di:

INDICE

PILLOLE ASSOCIATIVE

Nulla si crea, nulla si distrugge, tutto si trasforma 03

La professione del consulente tributario 04

NOVITÀ IN BREVE

Circolari, risoluzioni, provvedimenti, risposte agli interpelli e altre novità fiscali del periodo 07

SOLUZIONI DI PRATICA FISCALE

Il Rol, alla luce della novità del Rol fiscale 17

Bonus facciate: i primi chiarimenti e la nuova guida dell'Agenzia delle Entrate 23

Rivalutazione beni d'impresa 27

Le nuove regole per ritenute e compensazioni negli appalti e subappalti 35

Rimborsi spese per trasferte ai dipendenti e amministratori: tassazione e casi pratici..... 47

PRINCIPALI ADEMPIMENTI DEL PERIODO

Le principali scadenze fiscali di aprile 2020..... 54

SCHEDE OPERATIVE DI SINTESI

Antiriciclaggio e Professionisti: la valutazione del rischio..... 59

Nulla si crea, nulla si distrugge, tutto si trasforma

A cura di **Celestino Bottoni**

“Nulla si crea, nulla si distrugge, tutto si trasforma”: così scrivevamo nel programma con il quale ci presentavamo, come squadra compatta e unita, per chiedere il consenso degli associati lo scorso 8 giugno 2019 per il quadriennio 2019-2023.

Difficile fare di più e di meglio, dopo tanti anni di una superlativa gestione che ha visto l’A.N.CO.T eccellere e crescere con numeri di tutto rispetto: tuttavia, abbiamo presentato un progetto ambizioso e forse di difficile attuazione, raggiungibile appunto solo con una squadra compatta, unita e soprattutto determinata.

Molti dei punti già oggetto del programma presentato e approvato dall’assemblea sono oggi realtà.

I nostri giovani stanno facendo i primi passi nel mondo A.N.CO.T e già hanno avuto il loro battesimo. Gli uffici sono stati accentrati su Roma con grandi ottimizzazioni e in ottica digitale. Il progetto webinar è una realtà che ci ha permesso di essere pronti oggi, durante la crisi causata dall’emergenza coronavirus, e che stiamo potenziando. Il primo corso per dirigenti si è svolto lo scorso 4 ottobre ed a maggio 2020 contiamo di replicare il bell’evento di Segni.

Tutto è stato avviato o realizzato, mancava la classica “ciliegina sulla torta”: mancava la nostra storica rivista FTP, Formazione Tributaria Permanente, un altro impegno preso con tutti voi.

Alle tante circolari informative quotidiane abbiamo aggiunto una rivista nuova, digitale, mensile e con un taglio per gli studi e i relativi collaboratori. Sarà anche la rivista che darà spazio alla voce politico / sindacale di A.N.CO.T, supportando le uscite sulle pagine dei maggiori quotidiani.



Una frase celebre, quella del biologo francese Lavoisier, definisce dunque alla perfezione un avvenimento che ha, nel suo genere, gli stessi crismi della solennità: la rinascita di FTP, Formazione Tributaria Permanente, il momento per proseguire quel sogno che abbiamo già dedicato, nel primo numero di febbraio, alla memoria del nostro amico e Presidente **Dino Agostini**.

La professione del consulente tributario

A cura di Luca Bontempi



Il consulente tributario, noto anche come tributarista, è la figura professionale che opera nel settore dei tributi, in quello fiscale, amministrativo e aziendale, attraverso l'opera di redazione dei bilanci, di tenuta delle scritture contabili, delle formazioni delle dichiarazioni fiscali (redditi, Iva, Irap, Imu) con tutti gli adempimenti propedeutici e/o connessi, inclusi i rapporti per conto dei contribuenti con gli uffici della pubblica amministrazione.

Già dal lontano 1996, la Corte Costituzionale sgombrò il campo da possibili dubbi circa la piena legittimità di questa professione che, ancorché in parte ricalchi l'attività svolta dai dottori commercialisti e dagli esperti contabili, in realtà agisce nel pieno rispetto dell'ordinamento.

Ed infatti, con la nota sentenza n. 418 del 27 dicembre la Consulta, chiamata a vagliare la legittimità costituzionale delle norme disciplinanti la professione di ragioniere e di dottore commercialista, ha così stabilito: «le questioni sono prive di fondamento, in quanto le norme delegate denunciate possono essere interpretate in senso conforme ai principi e ai criteri direttivi fissati nella legge delega, anche perché l'interprete è tenuto a scegliere, tra le varie interpretazioni in astratto possibili, quella che non si pone in contrasto con la Costituzione. Infatti di fronte alla precisa prescrizione contenuta nell'articolo unico, lettera a), della legge 28 dicembre 1952, n. 3060 (Delega al Governo della facoltà di provvedere alla riforma degli ordinamenti delle professioni di esercente in economia e commercio e di ragioniere) che *«la determinazione del campo dell'attività professionali non deve importare attribuzioni di attività in via esclusiva»* deve ritenersi che tale principio, di per sé esecutivo, poteva intendersi derogato solo per effetto di un'univoca ed espressa disposizione attributiva di funzioni e competenze esercitabili solo dalla categoria professionale presa in considerazione dalle norme delegate, che ne stabilivano l'ordinamento (con l'esclusione di ogni altra categoria), a parte ogni profilo sulla legittimità di una tale deroga. **Nella specie non solo nelle norme delegate non si rinviene alcuna attribuzione in via esclusiva di competenze, ma viene riaffermato che l'elencazione delle attività, oggetto della professione disciplinata, non pregiudica né «l'esercizio di ogni altra attività professionale dei professionisti considerati né quanto può formare oggetto dell'attività professionale di altre categorie a norma di leggi o regolamenti».** In altri termini la disposizione comporta, da un canto, la non tassatività dell'elencazione delle attività e, dall'altro, la non limitazione dell'ambito delle attribuzioni e attività in genere professionali di altre categorie di liberi professionisti. L'e-

spressione «a norma di leggi o regolamenti», di cui all'ultimo comma di entrambe le disposizioni impugnate dei D.P.R. nn. 1067 e 1069 del 1953, deve doverosamente essere intesa non con esclusivo riferimento a professioni regolamentate mediante iscrizioni ad albo, **ma anche, per quel che più rileva, con riferimento agli spazi di libertà di espressione di lavoro autonomo e di libero esercizio di attività intellettuale autonoma non collegati a iscrizione in albi**. Inoltre, una tale interpretazione si impone alla luce dei principi affermati da questa Corte (sentenza n. 345 del 1995), in materia di ordinamenti di categorie professionali, improntati a concorrenza parziale ed interdisciplinarietà e, non già a tutela corporativa di ordini e collegi professionali, «il che porta ad escludere un'interpretazione delle sfere di competenza professionale in chiave di generale esclusività monopolistica».

In buona sostanza, la legge istitutiva della figura del dottore commercialista e dell'esperto contabile, sebbene professione protetta, non ha individuato alcuna prestazione esclusiva. Sicché, ciò che di norma fa il dottore commercialista, può liberamente farlo chiunque.

L'assunto è rimasto valido allo stesso modo anche con il D.Lgs. n. 139/05 che, sostituendo i D.P.R. 1067 e 1068 del 1953, ha disciplinato l'esercizio dell'attività di dottore commercialista ed esperto contabile, introducendo il c.d. Albo Unico.

Tale ricostruzione è stata fatta propria dalla unanime giurisprudenza di legittimità e anche da quella amministrativa. A titolo esemplificativo, si evidenzia quanto sostenuto dal Tar Lazio con la sentenza n. 3122 del 25/3/09, dove si dice che «La peculiarità della fattispecie è data dal fatto che le attività tipiche svolte dai dottori commercialisti e dagli esperti contabili non sono espressamente riservate loro dalla legge».

Anche la Corte di Cassazione si è espressa nel senso che **i dottori commercialisti e i ragionieri non hanno attività riservate in via esclusiva** con le sentenze n. 15530 dell'11 giugno 2008 e n. 14085 dell'11 giugno 2010. In questa pronuncia i giudici di legittimità, dopo aver citato le sentenze della Corte Costituzionale n. 345 del 1995 e n. 418 del 1996 e la propria pronuncia n. 15530 del 2008, hanno evidenziato come «al di fuori delle attività comportanti prestazioni che possono essere fornite solo da soggetti iscritti ad albi o provvisti di specifica abilitazione (iscrizione o abilitazione prevista per legge come condizione di esercizio), per tutte le altre attività di professione intellettuale o per tutte le altre prestazioni di assistenza o consulenza (che non si risolvano in una attività di professione protetta ed attribuita in via esclusiva, quale l'assistenza in giudizio, cfr. Cass. 12840/2006), vige il principio generale di libertà di lavoro autonomo o di libertà di impresa di servizi a seconda del contenuto delle prestazioni e della relativa organizzazione (salvi gli oneri amministrativi o tributari). Pertanto, erroneamente la Corte di Appello ha escluso il diritto al compenso, non rientrando le attività professionali svolte dalla B. **(tenuta delle scritture contabili dell'impresa, redazione dei modelli Iva o per la dichiarazione dei redditi, effettuazione di conteggi ai fini dell'Irap o ai fini dell'Ici, richiesta di certificati o presentazione di domande presso la Camera di Commercio)** in quelle riservate solo a soggetti iscritti ad albi o provvisti di specifica abilitazione».

Più di recente l'orientamento richiamato è stato ribadito dalla Suprema Corte dapprima con l'ordinanza n. 13342 del 2018, il cui professionista era un associato Ancot che si era visto rifiutare il pagamento degli onorari perché ingiustamente accusato di non poter svolgere l'attività di consulenza fiscale e tenuta della contabilità, poi con la sentenza n. 8683 del 2019.

Sotto il profilo dell'esercizio abusivo della professione, dirimente si è posto l'intervento delle Sezioni Unite penali della Cassazione, con la sentenza n. 11545/2012, con la quale viene disposto che:

- 1) le materie che la legge attribuisce ai dottori commercialisti e agli esperti contabili non sono riservate loro in via esclusiva, ma sono semplicemente individuate come di competenza specifica;
- 2) i consulenti tributari possono dunque legittimamente svolgere la professione in maniera continuativa, organizzata e remunerata;
- 3) i tributaristi debbono sempre evidenziare che operano in forza di titoli diversi dall'abilitazione professionale, anche per esperienza personale comunque acquisita.

Secondo le Sezioni Unite della Cassazione, dunque, come già sostenuto dalla copiosa giurisprudenza precedente, l'attività che svolge il consulente tributario non è riservata in via esclusiva ai professionisti iscritti all'albo: si tratta di attività che, sebbene di competenza specifica (o tipica che dir si voglia) dei commercialisti, possono essere lecitamente esercitate da chiunque.

Per ravvisarsi il reato di esercizio abusivo della professione occorre quindi che venga posta in essere un altro tipo di condotta: e cioè che l'attività incriminabile debba configurare una realtà complessivamente capace di confondere il cliente/consumatore e quindi convincerlo che l'interlocutore sia iscritto all'albo.

Sarà sufficiente che il tributarista espliciti in modo chiaro e netto la sua qualifica professionale, come per altro imposto dall'art. 1, comma 3, della legge 4/13: tale previsione normativa impone al "non albista" di presentarsi all'esterno (nella corrispondenza, nei contratti, nelle fatture) con la dicitura «Tributarista ex Legge 4/13», eliminando così in radice ogni possibile sovrapposizione con il professionista ordinista.

I giovani che si affacciano ora a questa professione, possono dunque stare tranquilli: nei modi appena descritti, l'attività del tributarista è libera e può essere esercitata senza rischi.

A tale fine, nonostante ai sensi della Legge 4 del 2013 non sia obbligatorio essere iscritti ad associazioni di categoria per poter lavorare come consulente tributario, l'appartenere comunque ad un ente annotato nell'elenco del Ministero dello Sviluppo Economico non può che rappresentare una garanzia per i cittadini, e questo anche con riferimento alla problematica dell'esercizio abusivo.

Circolari, risoluzioni, provvedimenti, risposte agli interpelli e altre novità fiscali del periodo

A cura della **Redazione**

RITENUTE SUGLI APPALTI 2020

Circolare Agenzia delle Entrate n. 1 del 12 febbraio 2020

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare esplicativa, ha fornito ulteriori precisazioni sul nuovo obbligo di controllo, da parte delle imprese committenti, dei versamenti effettuati dalle imprese appaltatrici o subappaltatrici, previsto dal decreto fiscale 2020.

Tale documento, in sostanza, fornisce i primi chiarimenti relativi alle disposizioni previste dall'articolo 4 del Collegato Fiscale (D.L. n. 124/2019) che, attraverso numerosi esempi chiarificatori, circoscrive l'ambito soggettivo e oggettivo di applicazione delle regole, gli adempimenti a cui sono tenuti i committenti, gli appaltatori, i subappaltatori, gli affidatari e i soggetti degli altri rapporti negoziali, nonché i relativi profili sanzionatori in caso di non corretta determinazione ed esecuzione delle ritenute e di tardivo versamento.

I presupposti per l'applicazione del nuovo art. 17-*bis* operano in presenza di un affidamento a un'impresa del compimento di un'opera o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore ad Euro 200.000. Tale affidamento deve avvenire tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati, i quali devono essere caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera, prestazione svolta presso le sedi di attività del committente, utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma.

L'art. 17-*bis* delimita l'adempimento ai residenti in Italia che, nei contratti di appalto, forniscono manodopera, utilizzando i beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma.

Nel documento di prassi viene spiegato che, per "manodopera", si deve intendere tutta la manodopera per cui vige l'obbligo di applicazione e versamento delle ritenute fiscali, non solo in riferimento ai lavoratori subordinati, ma considerando anche i lavoratori autonomi che svolgano attività assimilabili a quelle di dipendenti e assimilati.

[segue]

DETRAZIONE PER GLI INTERVENTI FINALIZZATI AL RECUPERO O RESTAURO DELLA FACCIATA ESTERNA DEGLI EDIFICI ESISTENTI

Circolare Agenzia delle Entrate n. 2 del 14 febbraio 2020

Inoltre, viene spiegato come si effettua il calcolo per verificare il prevalente utilizzo di manodopera.

Ancora, viene precisato che «*l'occasionale utilizzo di beni strumentali riconducibili al committente o l'utilizzo di beni strumentali del committente, i quali non indispensabili per l'esecuzione dell'opera o del servizio, non comportano l'applicabilità*» dell'art. 17-bis.

Sono esclusi dall'ambito di applicazione i non residenti senza stabile organizzazione in Italia, i condomini e gli enti non commerciali limitatamente all'attività istituzionale di natura non commerciale svolta.

Infine, vi sono le cause di esonero, disciplinate dal comma 5 dell'art. 17-bis che si ravvisano qualora le imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici comunichino al committente, allegando la certificazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate, la sussistenza di alcuni specifici requisiti nell'ultimo giorno del mese precedente a quello di scadenza del pagamento delle ritenute.

L'obbligo di controllo, da parte dell'impresa committente, è fissato al 22 febbraio 2020, ovvero cinque giorni dopo il versamento delle ritenute sulle retribuzioni di gennaio. La principale novità riguarda la sospensione delle sanzioni, che non si applicheranno fino al 30 aprile prossimo, nel caso in cui l'appaltatore abbia determinato e versato correttamente le ritenute, anche senza usare le deleghe distinte per committente.

L'argomento sarà trattato nel dettaglio all'interno della rubrica Soluzioni di Pratica Fiscale

È stata introdotta una detrazione, dall'imposta lorda, pari al 90% delle spese sostenute per gli interventi finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti ubicati in zona A o B. I contribuenti interessati, allo stato attuale del quadro normativo, non possono optare per la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante né, in alternativa, all'utilizzo diretto della predetta detrazione sotto forma di sconto del corrispettivo dovuto, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi. Sotto il profilo soggettivo, la detrazione riguarda tutti i contribuenti residenti e non residenti nel territorio dello Stato che sostengono le spese relative, a prescindere dalla tipologia di reddito di cui sono titolari. Tale detrazione, va chiarito, non può essere utilizzata da soggetti che possiedono esclusivamente redditi assoggettati a tassazione separata o ad imposta sostitutiva. Qualora, però, i soggetti titolari di redditi assoggettati a tassazione separata o imposta sostitutiva possiedano anche altri redditi, che concorrono alla formazione del reddito complessivo, potranno utilizzare il bonus facciate. Oltre a possedere l'immobile in qualità di proprietario, nudo proprietario o titolare di altro diritto reale di godimento, per poter beneficiare, si può detenere l'immobile in base ad un contratto di locazione con consenso ad esecuzione dei lavori da parte del proprietario, familiare del possessore o del detentore, nonché dei conviventi di fatto. La detrazione non spetta al familiare nel caso di interventi effettuati su immobili che non sono a disposizione ovvero non appartengono all'ambito privatistico. Passando all'ambito oggettivo, la detrazione è ammessa relativamente ad interventi finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna realizzati su unità immobiliari esistenti di qualsiasi categoria catastale, compresi quelli strumentali, ubicati in zona A o B. Tali interventi devono essere realizzati esclusivamente sulle strutture opache della facciata, sui balconi o su ornamenti di fregi. La *ratio* della norma è quella di incentivare gli interventi edilizi finalizzati al decoro urbano.

[segue]

L'agevolazione riguarda gli interventi effettuati sull'involucro esterno visibile dell'edificio (intero perimetro esterno), quindi sono escluse le facciate interne, fatte salve quelle visibili dalla strada o da suolo ad uso pubblico. Entrando nel merito, a titolo esemplificativo gli interventi comprendono: consolidamento, ripristino, miglioramento delle caratteristiche termiche, nonché la mera pulitura e tinteggiatura della superficie; consolidamento, ripristino, rinnovo elementi costitutivi dei balconi, degli ornamenti e dei fregi; lavori riferiti alle grondaie, pluviali, parapetti, cornicioni e sistemazione delle impiantistiche che insistono sulla facciata. Sono escluse, invece, le spese sostenute per interventi su superfici confinanti con chiostrine, cavedi, cortili e spazi interni, ad eccezione di quelli visibili sulla strada, così come le spese sostenute per la sostituzione di vetrate, infissi, grate, portoni e cancelli. La detrazione è estesa alle spese per acquisto materiale, progettazione o comunque prestazioni professionali connesse, altri costi strettamente collegati alla realizzazione intervento (ponteggi, tassa occupazione suolo pubblico). Per poter godere del vantaggioso "bonus facciata", gli interventi influenti dal punto di vista termico, che interessino oltre il 10 per cento dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio, devono soddisfare i requisiti previsti nel Decreto del Ministero che definisce le modalità di applicazione della metodologia di calcolo delle prestazioni energetiche degli edifici ed i valori di trasmittanza termica delle strutture componenti l'involucro. Non viene stabilito né un limite massimo di detrazione, né un limite massimo di spesa ammissibile. All'Amministrazione resta il potere di verificare la congruità tra il costo delle spese sostenute oggetto di detrazione e il valore dei relativi interventi eseguiti. Ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (compresi esercenti arti e professioni), si deve fare riferimento al criterio di cassa, mentre per le imprese individuali e le società al criterio di competenza. Relativamente agli interventi effettuati sulle parti comuni condominiali, rileva la data del bonifico effettuato indipendentemente dalla data di versamento della quota condominiale da parte del singolo condomino. Gli adempimenti da porre in essere, per i soggetti Irpef non titolari di reddito d'impresa, sono:

- disporre il pagamento mediante bonifico "parlante"
- indicare, nella dichiarazione dei redditi, i dati catastali identificativi dell'immobile;
- comunicare la data di inizio lavori all'azienda sanitaria locale, qualora necessario;
- conservare le fatture comprovanti le spese effettivamente sostenute con la ricevuta del bonifico;
- conservare le abilitazioni amministrative richieste dalla vigente legislazione edilizia, in relazione alla tipologia di lavori da realizzare; qualora la normativa edilizia non preveda alcun titolo, conservare una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà.
- conservare copia della delibera assembleare di approvazione dei lavori e tabella millesimale di ripartizione delle spese per interventi parti comuni edifici.

I documenti elencati dovranno essere esibiti agli uffici, ove richiesti.

Per gli interventi influenti dal punto di vista termico, oltre a quanto già elencato, bisognerà acquisire e conservare l'asseverazione con la quale un tecnico abilitato certifica corrispondenza degli interventi effettuati ai requisiti tecnici previsti; successivamente all'esecuzione degli interventi, l'APE per ogni singola unità immobiliare per cui si chiedono le detrazioni fiscali redatte da un tecnico non coinvolto nei lavori; entro 90 giorni, va inviata all'ENEA, in modalità telematica, la scheda descrittiva relativa agli interventi realizzati.

[segue]

MEMORIZZAZIONE E TRASMISSIONE TELEMATICA DEI CORRISPETTIVI— ULTERIORI CHIARIMENTI

Circolare Agenzia delle
Entrate n. 3 del 21
febbraio 2020

Gli adempimenti che riguardano i titolari di reddito di impresa (soggetti Irpef ed Ires) sono gli stessi già elencati in precedenza; unica eccezione riguarda il bonifico in quanto, come già accenato, il momento dell'effettivo pagamento non assume alcuna rilevanza per la determinazione di tale tipologia di reddito (competenza e non cassa).

Nei condomini è compito dell'Amministratore rilasciare una certificazione delle somme corrisposte dal condomino, attestando di aver adempiuto a tutti gli obblighi di legge, così come conservare la documentazione originale da poterla esibire, in caso di richiesta da parte degli Uffici.

La detrazione va ripartita in 10 quote annuali, di pari importo, partendo dalla dichiarazione relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020 e nei nove periodi d'imposta successivi, fino a concorrenza dell'imposta lorda. L'importo che non trova capienza nell'imposta lorda di ciascun periodo non può essere utilizzato in diminuzione dell'imposta lorda nei periodi successivi o chiesto a rimborso.

Vi è la possibilità, da parte del contribuente, di fruire di più agevolazioni contemporaneamente, purchè siano distintamente contabilizzate le spese riferite agli interventi e siano rispettati gli adempimenti previsti per ciascuna detrazione.

L'argomento sarà trattato nel dettaglio all'interno della rubrica Soluzioni di Pratica Fiscale

Con la circolare n. 3 del 21 febbraio 2020, l'Agenzia delle Entrate ha effettuato importanti chiarimenti in merito alla memorizzazione e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri.

Il MEF, nel precisare che gli scontrini verranno sostituiti dal documento commerciale, detta i requisiti minimi che quest'ultimo debba contenere, ovvero la descrizione dei servizi resi, l'importo del corrispettivo complessivo e di quello pagato. Ferme restando le previsioni di cui all'articolo 6 del D.P.R. n. 633/1972, le quali individuano i momenti di esigibilità ai fini Iva, l'emissione del documento commerciale è effettuata al momento del pagamento del corrispettivo, totale o parziale, ovvero al momento della consegna del bene o dell'ultimazione della prestazione, nel caso in cui gli eventi si verificano anteriormente al pagamento.

Pertanto, si potrà sempre emettere fattura sia immediata che differita, ma la novità sostanziale è riferita, soprattutto, al documento commerciale emesso in riferimento alle prestazioni di servizi, che, se "non incassato" all'atto dell'emissione, dovrà essere seguito da un ulteriore nuovo documento commerciale all'atto dell'incasso che riporti gli elementi identificativi di quello precedente. Differentemente, nelle cessioni dei beni, il perfezionamento ai fini Iva avviene nel momento della consegna dei beni e, di conseguenza, non occorre emettere nessun altro documento commerciale.

L'art. 17 del D.L. n. 119/2018 introduce la possibilità di beneficiare, per gli anni 2019 e 2020, di un credito d'imposta in ragione delle spese sostenute dal contribuente per l'acquisto (anche in leasing o usato) o l'adattamento degli strumenti mediante i quali effettuare la memorizzazione e la trasmissione dei corrispettivi giornalieri.

La circolare chiarisce alcuni aspetti sul credito di imposta, affermando che tale agevolazione è pari, per ogni strumento, al 50% della spesa (compreso Iva, nella misura in cui l'imposta non ha formato oggetto di detrazione) fino ad un massimo di 250 Euro, in caso di acquisto o di 50 Euro in caso di adattamento, purchè la spesa sia stata sostenuta attraverso strumenti di pagamento tracciati.

[segue]

APPROVAZIONE DEL CERTIFICATO DI SUSSISTENZA DEI REQUISITI PREVISTI DALL'ART. 17-BIS COMMA 5

Provvedimento del
6 febbraio 2020

L'unico caso in cui non spetta è l'ipotesi di uso non diretto dello strumento (ad esempio, l'acquisto per la rivendita)

Il credito potrà essere utilizzato esclusivamente in compensazione.

Infine, in riferimento all'applicazione delle sanzioni si fa riferimento all'art. 2, comma 6 del D.Lgs. n. 127/2015 «*Ai soggetti che effettuano la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica ai sensi del comma 1 e ai soggetti di cui al comma 2 si applicano, in caso di mancata memorizzazione o di omissione della trasmissione, ovvero nel caso di memorizzazione o trasmissione con dati incompleti o non veritieri, le sanzioni previste dagli articoli 6, comma 3, e 12, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471*».

Con la legge n.157 del 19 dicembre 2019, si sono introdotte le nuove misure di contrasto all'omesso versamento delle ritenute da parte dei committenti, appaltatori e subappaltatori.

In breve, il nuovo dettato normativo prevede che per «*il compimento di una o più opere o di uno o più servizi di importo complessivo annuo superiore a euro 200.000 a un'impresa, tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma, di richiedere all'impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici, obbligate a rilasciarle, copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute...trattenute dall'impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio*»

I commi 5 e 6 dell'art. 17-bis prevedono che, in sostituzione della consegna delle deleghe delle ritenute versate, si possa consegnare al committente il certificato messo a disposizione dall'ufficio territoriale della Direzione Provinciale competente in base al domicilio dell'impresa (per i grandi contribuenti l'ufficio di riferimento è la Direzione Regionale).

Pertanto, l'Agenzia delle Entrate approva lo schema di certificato di sussistenza dei requisiti (allegato A), previsti dall'art. 17-bis, comma 5 del D.Lgs n.241/1997 ed indica anche i criteri di valutazione dei requisiti (allegato B).

Tale certificato ha una durata di quattro mesi dall'emissione e non è soggetto ad imposta di registro, né a tributi speciali.

AGGIORNAMENTO DEI MODELLI DI DICHIARAZIONE D'INTENTO E DELLE RELATIVE MODALITÀ DI COMPILAZIONE ED INVIO TELEMATICO

Provvedimento del 27
febbraio 2020

Con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate viene approvato il nuovo modello di dichiarazione d'intento, nonché le nuove istruzioni per la compilazione e le modalità d'invio telematico, così come già previsto dall'art.12-septies del D.L. n. 34/2019 (c.d. decreto crescita).

A partire dal 2 marzo 2020, la consultazione delle dichiarazioni d'intento da parte dei fornitori può avvenire direttamente da cassetto fiscale o anche per il tramite dell'intermediario delegato.

In conclusione, a partire dal 1° gennaio 2020, non è più previsto l'obbligo della consegna al fornitore del modello di dichiarazione d'intento; di contro, scatta l'obbligo di indicare, nelle fatture emesse o nelle dichiarazioni doganali, gli estremi del protocollo di ricezione delle dichiarazioni d'intento. Inoltre, è stato soppressa la numerazione progressiva e l'annotazione nell'apposito registro.

PROROGA DELLA TRASMISSIONE DEI DATI DELLE SPESE SOSTENUTE DAI CONDOMINI PER INTERVENTI DI RISTRUTTURAZIONE E RISPARMIO ENERGETICO

Provvedimento del 28 febbraio 2020

Con il presente provvedimento, viene posticipata al 9 marzo 2020 la scadenza per inviare la comunicazione contenente i dati di riferimento delle spese sostenute per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica effettuati sulle parti comuni di edifici residenziali, nonché con riferimento all'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici finalizzati all'arredo delle parti comuni dell'immobile oggetto di ristrutturazione.

MODIFICA DELLE MODALITÀ DI MEMORIZZAZIONE E MESSA A DISPOSIZIONE DELLE FATTURE ELETTRONICHE DA PARTE DELL'AGENZIA

Provvedimento del 28 febbraio 2020

Sono state apportate modifiche al provvedimento n. 89757 del 30 aprile 2018 che ha previsto nuovi termini per la memorizzazione delle fatture elettroniche e ha disposto un ampliamento dell'utilizzo dei dati in esse contenuti da parte dall'Amministrazione Finanziaria, dopo il via libera del Garante della privacy.

Pertanto, questo provvedimento apporta le seguenti modifiche: sostituisce le parole «dal 1° luglio 2019 al 29 febbraio 2019» con le parole «dal 1° luglio 2019 al 4 maggio 2020» e stabilisce che al consumatore finale, su richiesta, sono rese disponibili in consultazione le fatture elettroniche ricevute, a decorrere dal 1° marzo 2020.

Inoltre, già dal 4 maggio 2020 e fino al 30 settembre 2020, il sistema di interscambio accetterà fatture elettroniche e note di variazione predisposte sia con le nuove, sia con le vecchie specifiche tecniche. A partire dal 1° ottobre 2020, invece, lo Sdi accetterà solo i documenti predisposti con le nuove specifiche tecniche.

CORRISPETTIVI ELETTRONICI – MEMORIZZAZIONE E TRASMISSIONE NEL PRIMO SEMESTRE 2020

Risoluzione n. 6 del 10 febbraio 2020

Le Entrate forniscono ulteriori chiarimenti, di seguito riportati, in merito all'applicazione delle sanzioni previste dal comma 6-ter dell'art. 2 del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 127:

- l'emissione della fattura elettronica in luogo della memorizzazione e trasmissione del corrispettivo telematico assolve l'obbligo normativo (si ricorda che l'emissione della fattura è obbligatoria, qualora il cliente ne faccia richiesta);
 - la circolare n. 15 del 2019 ribadisce che, nelle more di dotarsi un RT, la trasmissione può essere effettuata entro il mese successivo, fermo restando l'obbligo di utilizzare il registratore di cassa o la ricevuta fiscale;
 - obbligo di liquidare correttamente e con le scadenze ordinarie l'imposta dovuta.
- L'Amministrazione Finanziaria, inoltre, precisa che i contribuenti con volume d'affari superiore a 400.000 Euro possono rimediare ad eventuali violazioni con il ravvedimento previsto dal D.Lgs. n. 472/1997. Inoltre, come già indicato nella circolare 15 del 2019, viene chiarito che, se la violazione riscontrabile è la sola mancata trasmissione telematica, non è prevista nessuna sanzione amministrativa qualora l'adempimento sia sanato entro il 30 aprile, data di presentazione della dichiarazione Iva.

In conclusione, le sanzioni previste dal comma 6-ter dell'art. 2 del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 127 verranno applicate solo ed esclusivamente nel caso di trasmissione telematica oltre il 30 aprile 2020.

REGIME FORFETTARIO- MODIFICHE AI REQUISITO DI ACCESSO E ALLE CAUSE DI ESCLUSIONE

Risoluzione n. 7 del 11
febbraio 2020

Con la risoluzione n. 7 del 11 febbraio 2020, l'Agenzia delle Entrate ribadisce e conferma alcuni chiarimenti in merito ai requisiti di accesso e alle cause di esclusione del regime forfettario introdotte dalla L. n. 160 del 27 dicembre 2019 che di seguito riportiamo:

- il contribuente non deve aver superato un reddito pari a 65.000 Euro;
- il contribuente non deve aver sostenuto spese per il personale dipendente superiore a 20.000 Euro;
- il contribuente non devono aver percepito redditi di lavoro dipendente o assimilato superiori a 30.000 Euro.

La verifica dei requisiti dev'essere effettuata in riferimento all'anno precedente l'applicazione del regime agevolato. Inoltre, la fuoriuscita dal regime forfettario, che avviene sempre l'anno successivo, comporta l'applicazione del regime ordinario.

ISTITUZIONE DEL CODICE TRIBUTO PER LA REGISTRAZIONE DI ATTI PRIVATI

Risoluzione n. 9 del 20
febbraio 2020

Viene istituito il nuovo codice tributo per il versamento, tramite modello F24, delle imposte dovute a seguito di registrazione di atti privati ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.

Di seguito vengono riportati i nuovi codici tributo:

- "1550" denominato "ATTI PRIVATI - Imposta di registro;
- "1551" denominato "ATTI PRIVATI - Sanzione pecuniaria imposta di registro Ravvedimento";
- "1552" denominato "ATTI PRIVATI - Imposta di bollo";
- "1553" denominato "ATTI PRIVATI - Sanzione imposta di bollo Ravvedimento";
- "1554" denominato "ATTI PRIVATI - Interessi".

In sede di compilazione del modello F24, i suddetti codici tributo sono esposti nella sezione "Erario", esclusivamente in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a debito versati", con l'indicazione nel campo "anno di riferimento" dell'anno di formazione dell'atto.

Per consentire il versamento, tramite modello F24, delle somme dovute a seguito degli avvisi di liquidazione emessi dagli uffici dell'Agenzia delle entrate, sono utilizzati i seguenti codici tributo :

- "A196" ridenominato "ATTI PRIVATI – ATTI GIUDIZIARI Imposta di registro - somme liquidate dall'ufficio";
- "A197" ridenominato "ATTI PRIVATI – ATTI GIUDIZIARI - Sanzione Imposta di registro - somme liquidate dall'ufficio";
- "A146" ridenominato "ATTI PRIVATI – ATTI GIUDIZIARI – SUCCESSIONI Imposta di bollo - somme liquidate dall'ufficio";
- "A148" ridenominato "ATTI PRIVATI – ATTI GIUDIZIARI – SUCCESSIONI Sanzione Imposta di bollo - somme liquidate dall'ufficio";
- "A151" ridenominato "ATTI PRIVATI – SUCCESSIONI - Tributi speciali e compensi - somme liquidate dall'ufficio";
- "A152" ridenominato "ATTI PRIVATI – ATTI GIUDIZIARI – SUCCESSIONI - Interessi – somme liquidate dall'ufficio".

In sede di compilazione del modello F24, i suddetti codici tributo sono esposti nella sezione "Erario", esclusivamente in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a debito versati", riportando, inoltre, nei campi specificatamente denominati, il "codice ufficio", il "codice atto" e l'"anno di riferimento" indicati nell'atto emesso dall'ufficio.

Si precisa che le spese di notifica relative ai suddetti avvisi sono versate con il vigente codice tributo "9400 – spese di notifica per atti impositivi".

PROVENTI CONSEGUITI IN SOSTITUZIONE DEI REDDITI ART. 6, COMMA 2 DEL TUIR

Risposta Agenzia delle
Entrate n. 27 del 6
febbraio 2020

ISA – DICHIARAZIONE TARDIVA – FRUIZIONE BENEFICI EX ART. 9-BIS, COMMA 11 DEL D. L. N. 50/2017

Risposta Agenzia delle
Entrate n. 31 del 6
febbraio 2020

CHIARIMENTI IN MERITO ALL'APPLICAZIONE ART. 26 DEL D.P.R. 26 OTTOBRE 1972, N. 633

Risposta Agenzia delle
Entrate n. 33 del 7
febbraio 2020

L'Amministrazione Finanziaria, in diversi documenti precedenti, ha precisato che le indennità corrisposte a titolo risarcitorio devono essere ricondotte a tassazione, sempreché le stesse abbiano una funzione sostitutiva o integrativa del reddito del percipiente; di conseguenza, sono imponibili le somme corrisposte al fine di sostituire mancati guadagni (lucro cessante), sia presenti, sia futuri, del soggetto che le percepisce. Di contro, non assumono importanza reddituale le indennità risarcitorie erogate al fine di reintegrare il patrimonio del soggetto, ovvero risarcire la perdita economica subita dal patrimonio (danno emergente). Detto ciò, in caso di risoluzione anticipata di un rapporto, si ritiene che il pagamento ricevuto abbia la medesima natura reddituale degli emolumenti ordinariamente spettanti ai sensi dell'art. 6, comma 2 del Tuir.

Con la presente risposta, l'Agenzia chiarisce che è possibile fruire dei benefici premiali connessi all'applicazione degli ISA anche laddove i dati utili a consentire l'accesso a tale regime siano indicati in una dichiarazione tardiva, ossia presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine. Bisogna precisare tali dichiarazioni sono considerate valide, seppur tardive e prevedono l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo.

Nel caso in cui vi sia presenza di fatture emesse nei confronti di una società fallita e non incassate, ci si chiede se sia possibile emettere note di variazione in diminuzione di imponibile ed Iva. Quando si presentano ipotesi di mancato pagamento, in tutto o in parte, a causa di procedure concorsuali rimaste infruttuose, bisogna prendere come riferimento precedenti interventi delle Entrate, che hanno puntualizzato come la circostanza del mancato pagamento viene giuridicamente ad esistenza «*allorquando il soddisfacimento del creditore attraverso l'esecuzione collettiva sul patrimonio dell'imprenditore viene meno, in tutto o in parte, per insussistenza di somme disponibili, una volta ultimata la ripartizione dell'attivo. Da un lato vi deve essere l'acclarata insolvenza dell'importo fatturato e l'assoggettamento del debitore a procedura concorsuale, dall'altro vi deve essere la partecipazione del creditore al concorso*». Di conseguenza, il diritto alla variazione è subordinato all'infruttuosità delle procedure esecutive individuali o concorsuali e non al mero avvio delle stesse. Tale condizione di infruttuosità si realizza alla scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto finale, oppure, in assenza, allo spirare del termine per proporre reclamo contro il decreto di chiusura del fallimento.

ALIQUTA IVA EDIFICI ASSIMILATI A CIVILI ABITAZIONI – REVERSE CHARGE

Risposta Agenzia delle
Entrate n. 41 e 49 del 10
e 11 febbraio 2020

L'Amministrazione Finanziaria è intervenuta con due documenti simili per individuare la corretta aliquota Iva applicabile nel caso di costruzione di edifici assimilabili a civile abitazione. Si parla di edifici qualificabili come "case di cura" o "ricoveri": l'aliquota Iva da applicare è pari al 10%, fermo restando che le caratteristiche strutturali e la destinazione/conduzione dell'intero complesso rispecchino effettivamente e in modo univoco (anche catastalmente), le descritte finalità, nel rispetto delle normative di settore. Qualora, però, la struttura venga realizzata sulla base di un unico contratto di appalto, con un corrispettivo unico forfettario, l'intera prestazione sarà, in ogni caso, soggetta all'aliquota Iva più elevata e ciò in virtù del principio generale riguardante l'indiscibilità del contratto di appalto. Per poter applicare aliquote Iva differenti, è necessario distinguere, in maniera certa, l'ammontare dei corrispettivi riguardanti le diverse prestazioni. Il *reverse charge* non è, invece, collegabile all'applicazione dell'aliquota Iva agevolata al 10%. Trattasi di un particolare meccanismo di assolvimento dell'Iva che individua nel destinatario della cessione o della prestazione, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato, il soggetto obbligato all'assolvimento dell'imposta, in luogo del cedente o prestatore. Il *reverse charge* si applica unicamente al ricorrere delle condizioni di cui all'art. 17, comma 6, lettere a) a-ter) del Decreto Iva.

RIVALSA DA ACCERTAMENTO – ART.6, ULTIMO COMMA DEL D.P.R. 26 OTTOBRE 1972, N. 633

Risposta Agenzia delle
Entrate n. 43 del 10
febbraio 2020

L'Amministrazione è già intervenuta lo scorso 20 dicembre 2019 con la risposta all'interpello n. 531, che richiama espressamente l'art 60, ultimo comma del Decreto Iva, con cui si intende ripristinare la neutralità garantita dal meccanismo della rivalsa e della detrazione, consentendo il normale funzionamento dell'imposta. Questa, come noto, deve colpire i consumatori finali e non gli operatori economici. Il diritto di rivalsa è ammesso a condizione che l'accertamento abbia consentito l'esatta individuazione del cliente e la riferibilità dell'Iva accertata alle operazioni effettuate. La suddetta neutralità non è ripristinabile allorchè, pur ricorrendo le condizioni necessarie a rendere il diritto di rivalsa astrattamente esercitabile (definitività accertamento, effettuazione versamenti dovuti, individuazione del cessionario e riferibilità dell'Iva alle operazioni), il cessionario risulti cancellato dal Registro delle Imprese. Con la cancellazione del cessionario, viene meno la controparte contrattuale nei cui confronti esercitare la rivalsa. L'unica possibilità, consentita al fornitore per il recupero dell'Iva pagata all'Erario, addebitata in rivalsa e non incassata, è quella di adire l'ordinaria giurisdizione civilistica.

APPLICABILITÀ DEL REGIME FORFETTARIO A UN SOGGETTO NEO COSTITUITO

Risposta Agenzia delle
Entrate n. 48 del 11
Febbraio 2020

L'Agenzia delle Entrate interviene per chiarire la casistica in cui un soggetto svolge attività di commercio al dettaglio di orologi, gioielleria e argenteria applicando il regime forfettario, con apertura della partita Iva a partire da agosto 2019. Nel mese di dicembre dello stesso anno, vi è l'intenzione di svolgere anche l'attività di "compro oro", senza, tuttavia, applicare il regime Iva del margine (che, si ricordi, costituisce causa di incompatibilità con il regime forfettario). L'adesione al regime forfettario è possibile e va comunicata direttamente nella dichiarazione di inizio attività e, successivamente, confermata in sede di dichiarazione dei redditi, mediante attestazione di tutti i requisiti necessari all'applicazione di detto regime, ivi inclusa l'assenza delle relative cause ostative.

LEASE BACK, DEDUCIBILITÀ CANONI LEASING

Risposta Agenzia delle
Entrate n. 63 del 19
febbraio 2020

Si affronta il caso di un'operazione di *lease back* che comporta la cessione ad una società di leasing di un complesso immobiliare composto da fabbricato e aree pertinenziali, con il mandato alla stessa società di costruire, secondo le proprie indicazioni, un'officina meccanica. L'operazione prevede, poi, la stipula di un contratto di leasing avente ad oggetto il nuovo fabbricato, ad un corrispettivo determinato che non rappresenta il valore dell'area, ma, bensì, individua il valore dell'intero complesso immobiliare. In assenza di aree autonomamente acquistate, il valore non deducibile da attribuire alla parte della quota capitale riferibile all'area deve essere determinato, secondo l'Agenzia, ai sensi dell'art. 36, comma 7 del D.L. n. 233/2016, in misura pari al maggior valore tra quello esposto in bilancio nell'anno di acquisto e quello corrispondente al 20% e, per i fabbricati industriali (cioè destinati alla produzione o trasformazione di beni), al 30% del costo complessivo stesso.

FATTURE EMESSE NEI CONFRONTI DELLE ASSOCIAZIONI RICONOSCIUTE DAL CONI – IMPOSTA DI BOLLO

Risposta Agenzia delle
Entrate n. 67 del 20
febbraio 2020

Non trova applicazione l'esenzione dall'imposta di bollo prevista dall'art. 27-*bis* della Tabella, allegato B al D.P.R. n. 642/1972 relativamente alle fatture rilasciate da Professionista, inquadrato nel regime forfettario, nei confronti dell'associazione sportiva dilettantistica riconosciuta dal Coni. L'obbligo di apporre il contrassegno sulle fatture o ricevute è a carico del soggetto che consegna o spedisce il documento, quindi a carico del Professionista. L'imposta non è dovuta quando la fattura non supera i 77,47 Euro.

CREDITO IVA DI FINE ANNO IN CASO DI VERSAMENTO RATEIZZATO DELL'IVA PERIODICA OMESSA

Risposta Agenzia delle
Entrate n. 81 del 27
febbraio 2020

Un istante chiede se, a fronte di credito Iva maturato a dicembre 2018, si possa utilizzare tale credito in compensazione, per pagare l'Iva periodica a debito che emerge dalle liquidazioni dei periodi precedenti e non versata, anche se rateizzata.

L'Agenzia delle Entrate ha espresso parere negativo: se non sono stati effettuati i versamenti dell'Iva periodica a debito relativa ai periodi precedenti, il credito in questione non emerge in sede di dichiarazione Iva annuale, per effetto delle modalità di compilazione del quadro VL che prevedono l'indizione dei soli versamenti effettivamente eseguiti.

L'Amministrazione Finanziaria già in precedenza aveva confermato che non è possibile effettuare la dichiarazione integrativa a favore oltre l'ordinario termine di scadenza.

Inoltre, nell'interpello viene chiarito che «nell'ipotesi di rateazione degli esiti del controllo automatizzato derivanti dal mancato versamento dell'Iva periodica, il credito Iva da versamenti omessi si costituisce nel momento e nella misura in cui vengono eseguiti i pagamenti, anche se a distanza di anni».

Pertanto, proprio al fine di definire la corretta determinazione dell'Iva effettivamente maturata, sia a debito che a credito, nel modello Iva 2020 è stata prevista l'introduzione del nuovo quadro VQ, nel quale può essere determinato il credito maturato a seguito di versamenti di Iva periodica "non spontanei". Quindi, il credito che emerge dal suddetto quadro confluisce nel nuovo rigo VL 12, concorrendo così alla determinazione del credito Iva annuale.

Il Rol, alla luce della novità del Rol fiscale

A cura della **Redazione**

Il D.Lgs. n. 142/2018, emanato in attuazione della Direttiva 2016/1164/CE, è intervenuto sulla disciplina della deducibilità degli interessi passivi riscrivendo l'articolo 96 Tuir. La principale novità riguarda l'adozione di un concetto di Rol (risultato operativo lordo) basato sulla normativa fiscale, che complica i calcoli richiesti per la corretta compilazione delle dichiarazioni dei redditi delle società di capitali. La nuova disciplina è in vigore a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 e cioè, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, a decorrere dal 1° gennaio 2019.

PRECEDENTI DISPOSIZIONI

Nella previgente disciplina, in vigore fino al 31 dicembre 2018 per i soggetti con esercizio "solare", il Rol aveva una connotazione prettamente contabile. Ai fini del calcolo era necessario considerare la differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell'art. 2425 c. c., con esclusione delle voci relative:

- agli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali e materiali;
- ai canoni di locazione finanziaria dei beni strumentali;
- ai componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda.

Riassumendo con uno schema ecco come si presentava il calcolo del Rol contabile:

ROL
=
Componenti positivi di cui alla voce A di conto economico ESCLUSI: - componenti positivi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti d'azienda o di rami d'azienda
-
Componenti negativi di cui alla voce B di conto economico ESCLUSI: - ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali - canoni di leasing - componenti negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti d'azienda o di rami d'azienda

L'art. 96 Tuir disponeva poi che, individuato il valore attribuibile al Rol, gli interessi passivi e gli altri oneri assimilati, sostenuti in un determinato periodo d'imposta e non capitalizzati, potessero essere dedotti fino a concorrenza con gli interessi attivi e, per la parte eccedente, nel limite del 30% del Rol conteggiato.

Era inoltre previsto che:

- gli interessi passivi non deducibili potessero essere dedotti nei successivi esercizi d'imposta (ovviamente nel limite degli interessi attivi e del 30% del Rol riferibili a tali successivi esercizi);
- la quota di Rol non utilizzata potesse essere riportata in avanti per essere disponibile ad un suo utilizzo negli esercizi successivi, laddove ci fosse stata un'eccedenza di interessi passivi rispetto al Rol disponibile.

AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE DELLA DISCIPLINA

Le limitazioni alla deducibilità degli interessi passivi, così come previste dall'art. 96 Tuir, sono applicabili a tutti i soggetti passivi Ires elencati nell'art. 73 del Tuir e cioè:

- alle società per azioni e in accomandita per azioni, alle società a responsabilità limitata, alle società cooperative e di mutua assicurazione e alle società consortili residenti nel territorio dello stato;
- agli enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i trust che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, residenti nel territorio dello stato;
- alle società ed enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti, relativamente alle attività commerciali esercitate nel territorio dello stato mediante stabili organizzazioni;

Sono invece esclusi i soggetti indicati al comma 12 dell'art. 96 Tuir, ovvero:

- le banche;
- i soggetti finanziari di cui all'art. 1 del D.Lgs. 27 gennaio 1992, n. 87;
- le imprese di assicurazione;
- le società capogruppo di gruppi bancari e assicurativi.

Per tali soggetti il successivo comma 13 prevede che gli interessi passivi sostenuti siano deducibili nei limiti del 96% del loro ammontare.

Le disposizioni in esame si applicano altresì alle holding industriali e cioè a quelle società che svolgono come prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in società esercenti attività diversa da quella creditizia e finanziaria, sempre che tali partecipazioni siano iscritte in bilancio ad un valore superiore al 50% del totale dell'attivo patrimoniale.

LE NOVITÀ DECORRENTI DAL PERIODO DI IMPOSTA 2019 IN DETTAGLIO

Come detto, a partire dal periodo di imposta 2019, **con effetto quindi direttamente nel modello Redditi 2020, cambiano le regole per la determinazione del Rol.**

L'art. 1 del D.Lgs. n. 142/2018, attuativo della Direttiva Atad n. 1164/2016, riscrive l'art. 96 Tuir con importanti novità che si riverbereranno nel calcolo di imposte delle società per l'anno 2019.

Rimangono dei punti fermi rispetto alla disciplina previgente, *in primis* che rimane il confronto tra il 30% del risultato operativo lordo e gli interessi passivi iscritti nel conto economico e rilevanti ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 96 Tuir.

Confermato che l'eccedenza di interessi passivi non deducibili possano essere dedotti nei successivi esercizi d'imposta, senza limiti temporali, nei limiti degli interessi attivi e del 30% del Rol di tali periodi, per la quota superiore agli interessi passivi di competenza.

Inoltre il Rol continua ad essere determinato dalla differenza tra il valore della produzione (aggregato A del Conto economico) ed i costi della produzione (aggregato B del Conto economico), senza tener conto degli ammortamenti e dei canoni di locazione finanziaria.

La novità più rilevante è costituita dal fatto che il **Rol non più è determinato tenendo conto dei valori civilistici ivi presenti in bilancio, ma in base ai valori di costo e di ricavo quantificati secondo le regole fiscali.**

Si passa quindi da valori contabilizzati ai sensi dei principi contabili (Oic), regola valida fino al periodo di imposta 2018, a valori rilevanti fiscalmente.

Possibili casistiche che determineranno Rol fiscali differenti da quelli che sarebbero risultati applicando le risultanze di bilancio sono:

- presenza in bilancio di costi per telefonia, da considerare nella misura dell'80%;
- presenza di costi relativi ad autovetture ex art. 164 del Tuir, deducibili nella misura del 20%;
- costi per compensi amministratori non corrisposti entro il 12 gennaio dell'anno successivo, che quindi non rilvano fiscalmente nell'anno di competenza economica dei compensi, in quanto per tale voce di costo vige il principio di cassa allargato e non quello di competenza;
- presenza in bilancio di spese di rappresentanza, la cui deduzione è subordinata ai limiti dell'articolo 108 Tuir (possibile quindi che parte delle spese di rappresentanza, imputate a bilancio, poi non siano rilevanti fiscalmente).

Esempio 1

Il bilancio al 31 dicembre 2019 di una Srl prevede l'indicazione, nell'ambito della voce B.7 costi per servizi, di un importo di 15.000 Euro per spese per telefonia.

Nella precedente disciplina, ai fini del calcolo del Rol, concorrevano alla formazione della voce B l'intero importo di 15.000 Euro, diminuendo il Rol di tale valore.

Con la nuova normativa, concorre l'importo che rileva ai fini fiscali, quindi nella misura del 80%, pari a 12.000 Euro.

Esempio 2

Si ipotizzi che nella voce A.5 del Conto economico sia iscritta una plusvalenza di 10.000 Euro derivante dall'alienazione di un bene strumentale, e tale plusvalenza, ai sensi dell'articolo 86 Tuir, in quanto posseduto da almeno tre anni, sia stata fiscalmente oggetto di rateizzazione nell'anno di conseguimento e nei quattro successivi.

Con la normativa precedente in tema di Rol, si sarebbe considerato, nel calcolo del medesimo, il valore di 10.000 Euro, in quanto valore presente a bilancio, nella voce A. Il Rol sarebbe quindi aumentato di 10.000 Euro.

Con la nuova formulazione del Rol, ai fini del calcolo del valore su cui applicare il 30% da confrontare con gli interessi passivi iscritti nel conto economico, si deve invece considerare per l'anno 2019 solo il valore di 2.000 Euro (pari a 10.000 diviso 5 anni su cui distribuire il componente positivo in ambito fiscale).

Anche per gli anni successivi (2020, 2021, 2022 e 2023) si considererà il valore di 2.000 Euro in ottica del calcolo del Rol (valori in aumento del Rol), anche se non iscritti a bilancio: questo perché prevale il valore fiscale dei componenti e non più il valore iscritto in bilancio.

Tale modifica impatta quindi sicuramente sulla determinazione della quota di interessi deducibile ai fini del reddito di impresa, ed anche sulla modalità stessa di calcolo, comportando un'ulteriore complicazione per gli operatori: non ci si dovrà più basare solo sui valori di bilancio, ma si dovranno considerare anche le eventuali variazioni in aumento e diminuzione derivanti dall'applicazione delle disposizioni fiscali in tema di reddito d'impresa.

Operativamente, mentre con la previgente normativa il calcolo del Rol, e quindi l'individuazione degli interessi deducibile, era un'operazione effettuabile prima di qualsiasi approccio fiscale alla determinazione del reddito imponibile dell'impresa, ora diviene calcolo da effettuarsi dopo l'individuazione delle variazioni in aumento e diminuzione a rettifica dei valori di bilancio.

ULTERIORI NOVITÀ

Ulteriori novità in tema di deduzione degli interessi passivi e oneri finanziari assimilati sono poi:

- 1) nel novero degli interessi passivi e oneri finanziari assimilati per i quali si deve procedere al calcolo di quanto siano deducibili, dal periodo di imposta 2019 è stata prevista la rilevanza anche degli interessi capitalizzati;
- 2) i componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda, iscritti rispettivamente in A.5 – Altri ricavi del conto economico e in B14 – Oneri di gestione del conto economico, rileveranno ai fini della determinazione del Rol, come componenti in aumento o in diminuzione dello stesso;
- 3) è possibile riportare in avanti anche l'eccedenza di interessi attivi rispetto a quelli passivi. Se gli interessi attivi e proventi finanziari di un determinato esercizio dovessero superare gli interessi passivi dell'anno e quelli riportati da periodi precedenti si hanno due conseguenze:
 - la prima, che gli interessi passivi e oneri finanziari assimilati sono completamente deducibili (come avveniva con la precedente normativa);
 - la seconda, che rappresenta la novità a decorrere dall'esercizio 2019, che la differenza positiva costituita dagli interessi attivi è riportabile negli esercizi successivi, senza alcuna limitazione temporale.

Giova inoltre riepilogare quali sono **gli interessi attivi e passivi rilevanti e quelli esclusi**.

Si ricorda che ai fini della determinazione del valore da confrontare con il 30% del Rol, rilevano gli interessi attivi e i proventi assimilati e gli interessi passivi e gli oneri assimilati (compresi anche quelli capitalizzati), contabilizzati come tali ai sensi dei principi contabili, che derivano da operazioni o rapporti contrattuali che hanno alla base **una causa finanziaria o comunque presentano una componente finanziaria rilevante** (interessi passivi bancari, sconti passivi su finanziamenti, commissioni passive su finanziamenti/fideiussioni/altre garanzie di terzi, oneri e proventi da contratti dedicati per copertura dal rischio di oscillazioni del tasso di interesse, interessi passivi impliciti su contratti di locazione finanziaria riferiti non ad autovetture ecc.).

La circolare 19/E del 2009 afferma che sono da considerare «ogni e qualunque interesse (od onere assimilato) collegato alla messa a disposizione di una provvista di danaro, titoli o altri beni fungibili per i quali sussiste l'obbligo di restituzione e in relazione ai quali è prevista una specifica remunerazione».

Al contrario non sono invece rientranti nell'ambito dell'articolo 96 del Tuir i componenti positivi e negativi che non derivano da rapporti operazioni o rapporti contrattuali che hanno alla base una causa finanziaria o comunque presentano una componente finanziaria rilevante (quali ad esempio gli interessi dovuti per la liquidazione dell'Iva trimestrale o per il pagamento tardivo di imposte, gli interessi passivi impliciti o espliciti derivanti da debiti di natura commerciale e privi di componente finanziaria rilevante) oppure oggettivamente indeducibili anche se aventi causa finanziaria (come quelli derivanti, ad esempio, da finanziamenti per acquisto di autovetture ex art. 164 del Tuir).

“Il calcolo del Rol ora diviene calcolo da effettuarsi dopo l'individuazione delle variazioni in aumento e diminuzione a rettifica dei valori di bilancio.”

Esempio

Interessi passivi 50.000 Euro

Interessi attivi 10.000 Euro

30 % ROL di periodo 35.000 Euro

→ gli interessi passivi sono deducibili fino a concorrenza degli interessi attivi (pari a 10.000 Euro)

→ si ha quindi un'eccedenza di interessi passivi pari a 40.000 Euro.

Tale eccedenza è da confrontare con il ROL di 35.000

→ risultano interessi passivi deducibili fino a concorrenza del ROL per un totale 35.000 Euro

→ sono invece da considerare Interessi passivi indeducibili 5.000 Euro, dati da:

40.000 (eccedenza interessi passivi rispetto ad attivi) – 35.000 (ROL)

REGOLE TRANSITORIE

L'articolo 13 D.Lgs. 142/2018 specifica le regole transitorie per gestire il passaggio dalle vecchie alle nuove nei primi anni di applicazione:

- 1) ai fini del calcolo del ROL "fiscale" non si deve tener conto dei componenti positivi o negativi che hanno già concorso a formare il valore o i costi della produzione dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018 o dei precedenti e che nel 2018 non hanno ancora esaurito la rilevanza fiscale

Esempio

Si consideri nuovamente il caso di una plusvalenza da alienazione di un bene strumentale, posseduto da almeno tre anni, realizzata nel 2016 e rateizzata in cinque anni.

Tale plusvalenza ha già concorso dalla determinazione del Rol nel periodo d'imposta 2016, pertanto le quote residue relative al 2019 e al 2020, rilevanti dal punto di vista fiscale in dichiarazione dei redditi, dovranno essere escluse dalla determinazione del Rol di tali periodi d'imposta.

Diversamente la società beneficerebbe più volte della plusvalenza: una volta integralmente nel 2016 (anno in cui ha concorso l'intero valore iscritto a bilancio); una seconda volta, parzialmente, negli anni 2019 e 2020, per le quote di 1/5 della plusvalenza, nel momento in cui il Rol rilevante diventa quello fiscale.

- 2) qualora vi siano componenti rilevati nei conti economici successivi al 2018, rilevati in rettifica di voci contabilizzate nei conti economici precedenti, tali valori devono essere assunti eccezionalmente per il loro valore contabile e non per il valore fiscale.

Esempio

Si consideri un accantonamento a fondo rischi iscritto nel 2018. Tale componente negativo ha concorso alla determinazione della Voce B del bilancio, e quindi ha contribuito come valore diminutivo del calcolo del Rol. Nel 2019 l'accantonamento effettuato nel 2018 si rileva eccessivo, comportando la rilevazione di una sopravvenienza attiva.

Dal punto di vista fiscale tale sopravvenienza non è imponibile, in quanto derivante da un accantonamento non dedotto, e quindi in apparenza non dovrebbe rientrare nel calcolo del Rol (fiscale).

Considerato però che nel 2018, anno in cui valevano i valori civilistici, l'accantonamento ha influenzato il Rol, simmetricamente la sopravvenienza attiva rientra nel calcolo del Rol del 2019, in deroga al criterio del Rol fiscale.

IL ROL ECCELENTE

Si deve distinguere tra due tipologie di eccedenze:

a) Rol eccedente derivante da anni di imposta precedenti al 2019

Non è consentito il riporto al 2019 delle eccedenze di Rol che si sono formate fino all'esercizio 2018, e non ancora utilizzate entro tale annualità di imposta. È previsto però che tali eccedenze di Rol ("contabile") possano essere ancora utilizzate esclusivamente per dedurre gli interessi passivi che matureranno su finanziamenti in essere alla data del 17 giugno 2016, alla duplice condizione che dopo tale data non ci siano state variazioni, ossia:

- la durata di tali finanziamenti non sia stata incrementata;
- l'importo finanziato non sia stato aumentato.

b) Rol eccedente derivante dall'anno 2019 e successivi.

Ai sensi dell'articolo 96, comma 7 del Tuir, tale eccedenza di Rol ("fiscale") potrà essere riportata in avanti ma non più illimitatamente: il riporto sarà possibile nel limite dei successivi cinque periodi d'imposta.

In presenza di più eccedenze di Rol, si dovranno utilizzare con il criterio Fifo, ossia impiegando per prima l'eccedenza di Rol formata nel periodo di imposta meno recente.

In particolare le regole di utilizzo, in caso di interessi passivi e oneri assimilati superiori agli degli interessi attivi e proventi assimilati dell'esercizio, sono queste:

- 1) prioritariamente si deve utilizzare il 30% del Rol dell'esercizio (come detto calcolato a valori fiscali);
- 2) secondariamente, se il valore degli interessi passivi e oneri assimilati è superiore al 30% del Rol dell'esercizio di cui al punto 1), si utilizzeranno le eccedenze di Rol degli anni precedenti, ma per prime quelle formate negli anni di imposta meno recenti.

Bonus facciate: i primi chiarimenti e la nuova guida dell'Agenzia delle Entrate

A cura della **Redazione**

Con la legge di bilancio 2020 è stata introdotta la possibilità di fruire di un nuovo e specifico bonus, detto “Bonus Facciate”. La disciplina consente una detrazione dall'imposta lorda pari al 90% delle spese sostenute per gli interventi finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti ubicati in zona A o B. Con la circolare 2/E del 14 febbraio 2020, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti utili in merito agli adempimenti da mettere in atto per poter usufruire in modo corretto del bonus.

Stante l'entità del bonus e il fatto che non esistono limiti alla spesa sostenuta, numerosi saranno certamente i controlli al fine di riscontrare frodi ed abusi, pertanto un corretto rispetto degli adempimenti e delle procedure sarà necessario al fine di non vedersi a posteriori negata la detrazione fiscale relativa.

Si evidenzia comunque sin da subito che l'Agenzia delle Entrate ha già reso noto che è nei poteri dell'Amministrazione Finanziaria verificare l'effettiva congruità della spesa sostenuta.

Unitamente alla citata circolare, l'Agenzia delle Entrate ha inoltre fornito una utile guida sulla falsariga delle altre guide già esistenti in materia di detrazioni fiscali e periodicamente aggiornate sulla base delle modifiche normative.

Per prima cosa bisognerà stabilire se l'immobile si trova in una zona A o B ai sensi del D.M. 2 aprile 1968 n. 1444. Nel caso in cui nel Comune tale denominazione non esista più o sia stata sostituita da altre classificazioni o sigle differenti, il Ministero per i beni culturali Mibact, con una lettera del 19 febbraio del 2020 n° 4961, ha affermato che per ottenere il beneficio è necessario che gli edifici si trovino in aree che, indipendentemente dalla loro classificazione, siano riconducibili o comunque equipollenti a quelle A o B come indicate dal citato D.M. n. 1444 del 1968. I comuni, su richiesta del contribuente, sono obbligati a rilasciare la certificazione urbanistica richiesta dall'Agenzia delle Entrate.

A titolo esemplificativo e non esaustivo si riporta un quadro della definizione delle varie zone:

Zona A:

comprende le parti del territorio interessate da agglomerati urbani che rivestono carattere storico, artistico o di particolare pregio ambientale o da porzioni di essi, comprese le aree circostanti, che possono considerarsi parte integrante, per tali caratteristiche, degli agglomerati stessi.

Zona B:

include le parti del territorio totalmente o parzialmente edificate, diverse dalle zone A. In particolare, si considerano parzialmente edificate le zone in cui la superficie coperta degli edifici esistenti non sia inferiore al 12,5% (un ottavo) della superficie fondiaria della zona e nelle quali la densità territoriale sia superiore a 1,5 mc/mq.

Sono invece **esclusi dal “bonus facciate”** tutti gli interventi realizzati su edifici che si trovano nelle zone **C, D, E ed F.**

Zona C:

include le parti del territorio destinate a nuovi complessi insediativi, che risultino non edificate o nelle quali l'edificazione preesistente non raggiunge i limiti di superficie e densità previsti alla lettera B).

Zona D:

comprende le parti del territorio destinate ai nuovi insediamenti per impianti industriali o ad essi assimilati.

Zona E:

sono le parti del territorio destinate ad usi agricoli, escluse quelle in cui, fermo restando il carattere agricolo delle stesse, il frazionamento delle proprietà richiede insediamenti da considerare come zone C.

Zona F:

include le parti del territorio destinate ad attrezzature ed impianti di interesse generale.

Una volta stabilito se l'immobile si trova in una delle zone in cui si può usufruire della detrazione, si deve stabilire se i lavori da effettuare sono fra quelli ammessi dalla normativa.

QUALI SONO I LAVORI AMMESSI ALLA DETRAZIONE?

Ai fini del riconoscimento del bonus, gli interventi devono essere finalizzati al «**recupero o restauro**» della facciata esterna e devono essere *realizzati esclusivamente sulle «strutture opache della facciata, su balconi o su ornamenti e fregi»*.

L'agevolazione riguarda gli interventi effettuati sull'involucro esterno visibile dell'edificio sia sulla parte anteriore, frontale e principale dell'edificio, sia sugli altri lati dello stabile. Riguarda quindi l'**intero perimetro esterno**.

In particolare, la detrazione spetta per gli interventi:

- di sola pulitura o tinteggiatura esterna sulle strutture opache della facciata;
- su balconi, ornamenti o fregi, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura;
- sulle strutture opache della facciata influenti dal punto di vista termico o che interessino oltre il 10% dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio;
- lavori sulle grondaie, sui pluviali, sui parapetti, sui cornicioni e su tutte le parti impiantistiche coinvolte perché parte della facciata dell'edificio;
- le spese correlate agli interventi e alla loro realizzazione, ad esempio perizie, sopralluoghi, progettazione dei lavori, installazioni di ponteggi,

Il bonus non spetta, invece, per gli interventi effettuati sulle facciate interne dell'edificio, se non visibili dalla strada o da suolo ad uso pubblico. Ad esempio interventi confinanti con chiostrine, cavedi, cortili e spazi interni non visibili da alcuna strada esterna o da suolo ad uso pubblico oppure sostenute per la sostituzione di vetrate, infissi portoni e cancelli.

A CHI SPETTA LA DETRAZIONE?

La detrazione è fruibile dai contribuenti residenti e non:

- persone fisiche, compresi i Professionisti;
- enti pubblici e privati che non svolgono attività commerciale;
- società semplici, associazioni tra Professionisti;
- imprese individuali;
- società di persone, società di capitali;
- enti commerciali.

Restano però esclusi i contribuenti che possiedono soltanto redditi assoggettati a tassazione separata o imposta sostitutiva, quali i contribuenti che applicano il regime forfettario o quello dei minimi, in quanto non possono usufruire di alcuna detrazione di quelle previste nel quadro RP del modello redditi. Tali soggetti potrebbero però comunque usufruirne nel caso in cui, oltre al reddito da quadro LM, avessero anche redditi da lavoro dipendente o da locazione di immobili non in cedolare secca. In questi casi una valutazione sull'eventuale rinuncia alla cedolare secca su contratti registrati con tale caratteristica meriterebbe una considerazione.

Per poter usufruire della detrazione, i soggetti beneficiari devono possedere o detenere l'immobile oggetto dell'intervento in qualità di proprietario, nudo proprietario o di titolare di altro diritto reale di godimento (usufrutto, uso, abitazione o superficie), oppure detenere l'immobile in base ad un contratto di locazione, anche finanziaria, o di comodato, regolarmente registrato, ed essere in possesso del consenso all'esecuzione dei lavori da parte del proprietario.

ESISTONO CRITERI DIFFERENTI FRA LE TIPOLOGIE DI SOGGETTI IN MERITO ALLA DETRAZIONE DELLA SPESA?

La risposta è affermativa in quanto alcuni soggetti devono utilizzare il criterio di cassa ed altri quello della competenza economica.

Il criterio di cassa deve essere utilizzato dalle persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni, e dagli enti non commerciali. Vale la data dell'effettivo pagamento, indipendentemente dalla data di avvio degli interventi. A titolo esemplificativo, se un intervento è fra quelli ammissibili ed è iniziato nel luglio del 2019 ma con pagamenti negli anni 2019 e 2020, il soggetto potrà usufruire del bonus facciate solo limitatamente ai pagamenti effettuati nel 2020.

Il criterio di competenza, invece, andrà utilizzato per le imprese individuali, le società e gli enti commerciali. Si guarderà al "criterio di competenza" e, quindi, alle spese da imputare al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2020, indipendentemente dalla data di avvio degli interventi cui le spese si riferiscono e indipendentemente dalla data dei pagamenti.

COME DEVONO ESSERE EFFETTUATI I PAGAMENTI? SERVONO DEI CRITERI PARTICOLARI PER NON PERDERE LA DETRAZIONE?

I contribuenti non titolari di reddito d'impresa che seguono il **criterio di cassa** devono effettuare il pagamento delle spese tramite bonifico bancario o postale, dal quale risultino la causale del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione ed il numero di partita Iva/codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato. Successivamente andranno indicati nella dichiarazione dei redditi i dati catastali identificativi dell'im-

mobile e, se i lavori sono effettuati dal detentore, gli estremi di registrazione dell'atto che ne costituisce titolo e gli altri dati richiesti ai fini del controllo della detrazione. (Questo adempimento non è richiesto per gli interventi influenti dal punto di vista termico o che interessino oltre il 10% dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio). I pagamenti effettuati da questi contribuenti devono avvenire mediante il bonifico specifico delle ristrutturazioni o riqualificazioni (bonifico al quale le banche o le poste applicano la ritenuta dell'8%). Nel caso invece in cui l'agevolazione sia fruita da imprese individuali, società ed enti commerciali, si applica il **criterio di competenza** e sono imputate solo le spese di competenza del 2020. Per tale motivo, non è richiesto un bonifico avente determinate caratteristiche, non rilevando a tal fine la data dei pagamenti.

Per il condominio è invece chiarito che rileva la data del bonifico del condominio e non quella dei singoli condomini ai fini della determinazione della quota di detrazione spettante.

Per tutti gli altri adempimenti bisogna far riferimento alle disposizioni del regolamento riportato dal decreto del Ministro delle Finanze n. 41/1998.

DEVE SEMPRE ESSERE FATTA LA PRATICA ENEA?

In questo caso la risposta è negativa: la pratica Enea deve essere effettuata **solo per specifici interventi**. Infatti, per gli interventi che influiscono dal punto di vista termico o che interessano oltre il 10% dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio, si applicano le stesse procedure e gli stessi adempimenti previsti per l'Ecobonus normato dal decreto 19 febbraio 2007, il quale prevede entro 90 giorni dalla fine dei lavori venga inviata all'ENEA la scheda descrittiva relativa agli interventi realizzati. Invio da effettuarsi tassativamente in via telematica.

Per gli interventi di efficienza energetica sulle facciate, ai fini delle verifiche e dei controlli, si applicano le stesse procedure e gli stessi adempimenti previsti in materia di detrazioni fiscali per la riqualificazione energetica degli edifici (il cosiddetto ecobonus).

QUANDO SI CONSIDERA UN INTERVENTO RIENTRANTE FRA QUELLI DI EFFICIENZA ENERGETICA SOGGETTI AD ECOBONUS?

Si tratta dei lavori di rifacimento della facciata, non di sola pulitura o tinteggiatura esterna, che influiscono anche dal punto di vista termico o interessano oltre il 10% dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio. Devono, infatti, essere soddisfatti specifici requisiti per essere ammessi al bonus:

- il rispetto dei "requisiti minimi" previsti dal decreto del Ministro dello Sviluppo economico del 26 giugno 2015
- il rispetto dei valori limite di trasmittanza termica stabiliti dal decreto del Ministro dello Sviluppo economico dell'11 marzo 2008 (tabella 2 dell'allegato B), aggiornato dal decreto ministeriale del 26 gennaio 2010.

Per godere del bonus è comunque necessario che i valori delle trasmittanze termiche delle strutture opache verticali da rispettare siano quelli inferiori tra i valori indicati nell'Allegato B alla Tabella 2 del citato decreto 11 marzo 2008 e quelli riportati nell'appendice B all'allegato 1 del decreto 26 giugno 2015.

In ultimo si segnala che, come già previsto per la ristrutturazione edilizia, è obbligatorio conservare ed esibire, se richiesta dagli uffici, tutta la documentazione indicata nella circolare 2/E del 2020, tra cui i documenti comprovanti le spese effettivamente sostenute per la realizzazione degli interventi e la copia della delibera assembleare di approvazione dell'esecuzione dei lavori.

Rivalutazione beni d'impresa 2020

A cura della **Redazione**

La legge di bilancio n. 160/2019 ha concesso la possibilità di rivalutare i beni dell'impresa e partecipazioni appartenenti alla stessa categoria omogenea, risultanti dal bilancio al 31 dicembre 2018, ai fini civilistici e fiscali con pagamento di un'imposta sostitutiva, permettendo anche di affrancare il saldo attivo di rivalutazione risultante, attraverso il versamento di un'ulteriore imposta sostitutiva. Il pagamento di entrambe le imposte sostitutive può effettuarsi in unica soluzione o rateizzato.

La rivalutazione è da effettuarsi nell'esercizio successivo (2019), rispetto a quello in cui risultano esistenti i requisiti oggettivi, sulla base di quanto disposto dai commi da 696 a 704 dell'art. 1, individuando fra i destinatari della norma le società per azioni e in accomandita per azioni, le società responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali come dettagliatamente individuati dall'art. 73 c. 1 lett. a) e b) del Tuir, **che non adottano i principi contabili internazionali** nella redazione del bilancio, incluse le società ed i soggetti che rientrano fra i cosiddetti assoggettati a *participation exemption* di cui all'art. 87 del Tuir.

Le disposizioni in materia di rivalutazione, come precisato dal comma 702, si applicano, per i beni relativi alle attività commerciali, anche alle imprese individuali, alle società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate.

La rivalutazione interessa beni ammortizzabili e non ammortizzabili, oltre le partecipazioni suddette, ed incide sulla rideterminazione delle poste di bilancio sia ai fini civilistici, sia a fini fiscali.

Ai fini civilistici, la rivalutazione si attua attraverso la deroga ai criteri di valutazione delle poste di bilancio di cui all'art. 2426 del C.C., mediante la rettifica dei valori esposti in bilancio, attuata per categorie omogenee di beni.

Ai fini fiscali, in particolare delle imposte dirette e dell'Irap, oltre eventuali addizionali, il maggior valore riconosciuto ai cespiti si realizza con il versamento di un'imposta sostitutiva del 12% se ammortizzabili e del 10% se non ammortizzabili.

RIVALUTAZIONE DEI CESPITI PER CATEGORIA OMOGENEA

La rivalutazione dei cespiti e della loro categoria omogenea deve avvenire nel rispetto del disposto di cui all'art. 11 della L. n. 342/2000, in base al quale «...valori iscritti in bilancio e in inventario a seguito della rivalutazione non possono in nessun caso superare i valori effettivamente attribuibili ai beni con riguardo alla loro consistenza, alla loro capacità produttiva, all'effettiva possibilità di economica utilizzazione nell'impresa...», tenendo conto della natura intrinseca dei beni oggetto di valutazione (intesa quale variabile endogena dipendente soggettivamente dalla valutazione che l'imprenditore dà al bene all'interno del complesso aziendale) che non può essere

superiore al suo valore di mercato, inteso quale variabile esogena (non influenzabile da valutazioni dell'imprenditore), come puntualizzato all'art. 6 del decreto n. 162/2001.

Inoltre, «...le azioni non quotate in mercati regolamentati e le partecipazioni non azionarie possono essere rivalutate nel limite del valore ad esse attribuibile in proporzione al valore effettivo del patrimonio netto della società partecipata...».

Un'importante precisazione è dovuta riguardo alle modalità con cui procedere alla rivalutazione che, in base all'art. 4 dello stesso decreto, richiamato al comma 702 della legge di bilancio, individua per categorie omogenee i beni e conclude al comma 8 con «... La rivalutazione dei beni facenti parte di ciascuna categoria omogenea deve essere eseguita sulla base di un unico criterio per tutti i beni ad essa appartenenti...», mentre, come si vedrà in seguito, una volta individuato il criterio con cui procedere alla rivalutazione, all'interno di ciascuna categoria omogenea, è possibile utilizzare diversi metodi di rivalutazione.

Riguardo agli effetti della rivalutazione, si riscontrano **vantaggi che si generano in capo ai beneficiari**.

Infatti, dal punto di vista civilistico essa permette di esporre in bilancio valori dei beni più aderenti alla realtà, con conseguente rappresentazione veritiera del complesso di beni aziendali, il cui riflesso si manifesta anche per esempio attraverso una maggior facilità di ottenere credito presso le banche.

Dal punto di vista fiscale, il maggior valore attribuito ai beni permette di imputare maggiori quote annue di ammortamento nel conto economico, anche se non immediate, ma posticipate di un triennio, riducendo la base imponibile ai fini della determinazione del reddito d'esercizio, tenendo presente che generalmente si crea una divergenza fra rilevanza civilistica e fiscale delle quote d'ammortamento, con relativa necessità di operare variazioni in aumento e/o diminuzione in dichiarazione, con rilevazione di imposte anticipate.

Inoltre, una volta perfezionata l'operazione anche ai fini fiscali che, come vedremo in seguito, si manifesta successivamente alla rivalutazione contabile e civilistica in base alla legge che la autorizza, in caso di cessione del bene si riduce la potenziale plusvalenza derivante fra il valore fiscalmente riconosciuto ed il valore di cessione dello stesso bene.

I METODI DI RILEVAZIONE DELLA RIVALUTAZIONE

Per quanto concerne i metodi per procedere alla contabilizzazione ed alla rilevazione in bilancio, è possibile "intervenire":

1. rivalutando il solo costo storico del cespite;
 2. rivalutando il cespite e contemporaneamente riducendo il suo fondo ammortamento;
 3. riducendo il fondo ammortamento riferito al cespite oggetto di rivalutazione;
- sulla scorta di quanto disposto dall'art. 5 del decreto n. 162/2001, in base al quale «per i beni ammortizzabili (...) la rivalutazione, fermo restando il rispetto dei principi civilistici di redazione del bilancio, può essere eseguita, rivalutando sia i costi storici sia i fondi di ammortamento in misura tale da mantenere invariata la durata del processo di ammortamento e la misura dei coefficienti ovvero rivalutando soltanto i valori dell'attivo lordo o riducendo in tutto o in parte i fondi di ammortamento. (...) I criteri seguiti ai sensi del precedente periodo devono essere indicati nella nota integrativa al bilancio...».

Esempio:

Si supponga la seguente situazione contabile relativa a beni ammortizzabili:

- costo storico € 5.000
- fondo ammortamento € 2.500
- valore di mercato € 7.000 = valore rivalutato;

Dalla tabella sottostante, si rileva che, operando i tre diversi metodi di rivalutazione, dopo la rivalutazione il costo

fiscalmente riconosciuto non cambia.

Ciò che cambia (come vedremo in seguito) è la possibilità di incrementare le quote di ammortamento annuo, permessa dal metodo di rivalutazione del solo costo storico e del metodo "misto", a differenza del terzo metodo, che incide solo sull'entità del fondo ammortamento ma non sul costo storico del cespite.

			Rivalutazione del solo costo storico	Rivalutazione di entrambi	Rivalutazione del solo fondo ammortamento
valore contabile	€ 5.000,00		€ 7.000,00	€ 6.500,00	€ 5.000,00
fondo ammortamento	€ 2.500,00		€ 2.500,00	€ 2.000,00	€ 500,00
valore rivalutato	€ 4.500,00		€ 4.500,00	€ 4.500,00	€ 4.500,00
Costo fiscalmente riconosciuto			€ 4.500,00	€ 4.500,00	€ 4.500,00

Ne consegue che, come spiegato dalla circolare 14/E del 2017, il valore rivalutato del cespite può essere determinato con ognuno dei tre metodi, purché il valore del cespite rivalutato non risulti superiore al suo valore di mercato.

Nulla impedisce al soggetto interessato dalla rivalutazione di effettuarla ad un valore contabile inferiore al valore di mercato, come esposto nella tabella seguente:

			Rivalutazione del solo costo storico	Rivalutazione di entrambi	Rivalutazione del solo fondo ammortamento
valore contabile	€ 5.000,00		€ 6.500,00	€ 6.000,00	€ 5.000,00
fondo ammortamento	€ 2.500,00		€ 2.500,00	€ 2.000,00	€ 1.000,00
valore rivalutato	€ 4.000,00		€ 4.000,00	€ 4.000,00	€ 4.000,00
Costo fiscalmente riconosciuto			€ 4.500,00	€ 4.500,00	€ 4.500,00

CONSIDERAZIONI SUI METODI DI RIVALUTAZIONE

In virtù del disposto di cui all'art. 11 della legge n. 342/2000, che concede la possibilità di rivalutare il cespite ammortizzabile in relazione «...alla loro consistenza, alla loro capacità produttiva, all'effettiva possibilità di economica utilizzazione nell'impresa...», si rileva che il soggetto che procede alla rivalutazione, nei casi 1) e 2) sopra esposti, può rideterminare il periodo di vita utile del cespite iscritto in bilancio, variandone di conseguenza l'incidenza per ogni esercizio della quota d'ammortamento, tenendo conto dei vincoli ministeriali riguardo ai coefficienti d'ammortamento.

Ne consegue che maggiore è l'incremento di valore storico rivalutato del cespite, maggiore è, a parità di periodi d'ammortamento, l'incidenza di ciascuna quota imputabile a ogni esercizio. A differenza dell'opzione per la rivalutazione del solo fondo di ammortamento, che non permette di incidere sulla rideterminazione delle quote. Risulta evidente che maggiore è il prolungamento di vita utile del cespite, la cui possibilità è avallata anche dalla

lettura congiunta dei principi contabili OIC 16 e 29, relativamente minore è l'incidenza di ciascuna quota d'ammortamento deducibile nell'esercizio.

Esempio:

Prolungamento della vita utile del bene, in funzione delle quote residue da ammortizzare

	Rivalutazione del solo costo storico		Rivalutazione di entrambi		Rivalutazione del solo fondo ammortamento	
valore contabile	€ 7.000,00		€ 6.500,00		€ 5.000,00	
fondo ammortamento		€ 2.500,00		€ 2.000,00		€ 500,00
ammortam. 20 % 2019		€ 1.400,00		€ 1.300,00		€ 1.000,00
ammortam. 20 % 2020		€ 1.400,00		€ 1.300,00		€ 1.000,00
ammortam. 20 % 2021		€ 1.400,00		€ 1.300,00		€ 1.000,00
ammortam. 20 % 2022		€ 300,00		€ 1.100,00		€ 1.000,00
ammortam. 20 % 2022						€ 500,00

Qualora si decidesse di non prolungare la vita utile dei cespiti, l'incidenza delle quote d'ammortamento sarebbe superiore. A parità di vita residua del bene (per semplicità espositiva, si supponga di aver ammortizzato il 40% del bene nei primi due esercizi e residuo ulteriori 3 esercizi di vita utile), avremmo la seguente situazione:

	Rivalutazione del solo costo storico		Rivalutazione di entrambi	
valore contabile	€ 7.000,00		€ 6.500,00	
fondo ammortamento		€ 2.500,00		€ 2.000,00
ammortam. 20 % 2019		€ 1.500,00		€ 1.500,00
ammortam. 20 % 2020		€ 1.500,00		€ 1.500,00
ammortam. 20 % 2021		€ 1.500,00		€ 1.500,00

Il piano di ammortamento a seguito di rivalutazione ha valenza ai fini contabili, nel rispetto della normativa civilistica e conseguente rilevazione in bilancio.

Attraverso il pagamento dell'imposta sostitutiva del 12%, applicato al presente caso sui maggiori valori attribuiti ai beni, trattandosi di beni ammortizzabili (mentre, qualora si trattasse di altri beni immobilizzati non ammortizzabili, del 10%), si ricava un beneficio in termini di maggior aderenza del valore patrimoniale aziendale alla realtà ed un'incidenza favorevole delle quote d'ammortamento sul risultato d'esercizio, come già illustrato nelle tabelle.

RISVOLTI FISCALI

Passando ai **risvolti fiscali** della rivalutazione, si premette che si rende necessaria l'iscrizione in bilancio di imposte anticipate, in conseguenza del rinvio degli effetti fiscali della rivalutazione ai fini della determinazione delle imposte dell'esercizio, attraverso la gestione di un doppio binario tra valori civilistici e fiscali dei cespiti rivalutati. Il maggior valore attribuito ai beni ammortizzabili in sede di rivalutazione si considera riconosciuto, ai fini civilistici, a decorrere dall'esercizio 2019, mentre come disposto dal comma 699, ai fini delle imposte sui redditi e

dell'Irap, «...a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva...» ossia dall'esercizio per i contribuenti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, che inizia il primo gennaio 2022, seguendo l'interpretazione data dalla circolare n. 14/E/2017.

I maggiori ammortamenti iscritti in bilancio e imputati a conto economico in misura superiore a quella fiscalmente deducibile devono essere recuperati a tassazione attraverso una variazione in aumento del reddito imponibile. Le differenze generatesi fra valori ai fini fiscali e civilistici verranno evidentemente recuperate con variazioni in diminuzione, sia in caso di eccedenza di questi ultimi rispetto ai a quelli civilistici, sia in caso di ammortamento civilistico già ultimato.

Esempio:

Caso 1: rivalutazione del solo costo storico			
valore rivalutato ammortamento		€ 4.500,00	
		ammortamento	
		civilistico	fiscale
Valore contabile fondo ammortamento 2018	€ 7.000,00	€ 2.500,00	€ 2.500,00
Quota annua ammortam. 2019		€ 1.400,00	€ 1.000,00
Quota annua ammortam. 2020		€ 1.400,00	€ 1.000,00
Quota annua ammortam. 2021		€ 1.400,00	€ 1.000,00
Quota annua ammortam. 2022		€ 300,00	€ 1.400,00
Quota annua ammortam. 2023			€ 100,00
Totale ammortizzato		€ 4.500,00	€ 4.500,00

Dalla tabella si rileva la differenza fra l'ammortamento calcolato ai fini civilistici e l'ammortamento calcolato fiscalmente.

Infatti, se la normativa civilistica permette di ammortizzare il maggior valore rivalutato e di imputarlo sin dal primo esercizio ai fini della determinazione del risultato d'esercizio, dal punto di vista fiscale il comma 699 dell'art. della legge n. 160/2019, dispone che «...il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione si considera riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita...» (2022), con la conseguenza che la differenza positiva di valore che emerge fra l'ammortamento civilistico e quello fiscale, nei primi 3 esercizi, deve essere rettificata, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, attraverso una variazione in aumento, onde recuperarla nei periodi in cui l'incidenza degli ammortamenti fiscali supera quella civilistica, come nel caso riferito al periodo 2022 nella tabella sopra riportata.

COMPILAZIONE DEL QUADRO RF IN DICHIARAZIONE

Pertanto, dopo aver rilevato la fiscalità anticipata contabilmente ed in bilancio, in sede di dichiarazione dei redditi relativi al periodo d'imposta 2019 sarà necessario operare una **variazione in aumento pari alla differenza fra ammortamento civilistico e fiscale** ($€ 1.400 - 1.000 = € 400$) nel quadro di determinazione del reddito d'impresa, come dal prospetto che segue:

Società operante in regime di contabilità ordinaria, quadro RF della dichiarazione:

SOCIETÀ DI CAPITALI 2020 agenzia entrate		REDDITI QUADRO RF Determinazione del reddito di impresa		Mod. N.			
	RF1	Codice attività ¹	ISA cause di esclusione ²				
	RF2	Componenti positivi annotati nelle scritture contabili (ISA)				,00	
	RF3	Opzioni IAS ¹	Rimanenze ²	Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale ³			
Risultato del conto economico	RF4	A) UTILE				,00	
	RF5	B) PERDITA				,00	
Variazioni in aumento	RF6	C) COMPONENTI POSITIVI EXTRACONTABILI		Ammortamenti ¹	Altre rettifiche ²	Accantonamenti ³	
				,00	,00	,00	
		RF7	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio ¹				,00
		RF8	Quote costanti dei contributi o liberalità costituenti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lettera b)				,00
		RF9	Reddito determinato con criteri non analitici				,00
		RF10	Redditi di immobili non costituenti beni strumentali né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività				,00
		RF11	Spese ed altri componenti negativi relativi agli immobili di cui al rigo RF10				,00
		RF12	Ricavi non annotati	ISA			,00
		RF13	Rimanenze non contabilizzate o contabilizzate in misura inferiore a quella determinata ai sensi del Tuir (artt. 92, 92-bis 93, 94)				,00
		RF14	Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5)				,00
		RF15	Interessi passivi indeducibili ¹				,00
		RF16	Imposte indeducibili o non pagate (art. 99, comma 1)				,00
	RF17	Oneri di utilità sociale		Erogazioni liberali ¹		,00	
	RF18	Spese per mezzi di trasporto indeducibili ai sensi dell'art. 164 del TUIR				,00	
	RF19	Svalutazioni e minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite non deducibili ¹				,00	
	RF20	Minusvalenze relative a partecipazioni esenti				,00	
	RF21	Ammortamenti non deducibili	ex artt. 102, 102-bis e 103 ¹	400,00	ex art. 104 ²	,00	
	RF22	Variazioni ex artt. 118 e 123				,00	

L'operazione sarà ripetuta anche per gli esercizi successivi, finché (a decorrere, nel nostro caso, dal 2022), sorgerà la necessità di operare variazioni in diminuzione nella determinazione del reddito d'impresa, specularmente a quanto detto in precedenza a proposito di imposte anticipate.

COMPILAZIONE DEL QUADRO RQ IN DICHIARAZIONE

Dopo aver rilevato la variazione in aumento per l'anno 2019, è necessario compilare il quadro RQ con cui rilevare l'operazione di rivalutazione operata, come esposto nell'esempio che segue:

- società che non adotta i principi contabili nazionali;
- maggior valore attribuito ad un bene ammortizzabile € 8.000;
- imposta sostitutiva dovuta del 12%;
- calcolo: € 8.000 x 12/100 = € 960 imposta sostitutiva da versare.

Si precisa che:

- la sezione XXIII-A del quadro RQ va compilata dai soggetti che **non adottano i principi contabili internazionali** nella redazione del bilancio;
- la sezione XXIII-B dello stesso quadro va compilata dai soggetti che, ai sensi del comma 702 dell'art. 1 della legge n. 160/19, si sono avvalsi della facoltà di cui all'art. 14 della legge 21 novembre 2000, n. 342, come indicato nelle istruzioni alla dichiarazione dei redditi.

SEZIONE XXIII-A Rivalutazione dei beni e delle partecipazioni	RQ86	Rivalutazione dei beni ammortizzabili	Importo	Aliquota	Imposta	
			1 8.000,00	12%	2 960,00	
	RQ87	Rivalutazione dei beni non ammortizzabili	,00	10%	,00	
	RQ88	Rivalutazione delle partecipazioni	,00	10%	,00	
SEZIONE XXIII-B Riconoscimento dei maggiori valori dei beni e delle partecipazioni	RQ89	Maggiori valori dei beni ammortizzabili	Importo	Aliquota	Imposta	
			1 ,00	12%	2 ,00	
	RQ90	Maggiori valori dei beni non ammortizzabili	,00	10%	,00	
	RQ91	Maggiori valori delle partecipazioni	,00	10%	,00	
	RQ92	Totale imposte	Totale imponibile	Prima rata		
			1 ,00	2 ,00	,00	
SEZIONE XXIII-C Affrancamento	RQ93	Saldo di rivalutazione/riserva vincolata	Importo	Aliquota	Imposta	Prima rata
			1 8960,00	10%	2 896,00	3 ,00

La sezione XXIII-B dello stesso quadro va compilata dai soggetti che, ai sensi del comma 702 dell'art. 1 della legge n. 160/19, si sono avvalsi della facoltà di cui all'art. 14 della legge 21 novembre 2000, n. 342, come indicato nelle istruzioni alla dichiarazione dei redditi.

AFFRANCAMENTO DELLA RISERVA DI RIVALUTAZIONE

Un'ulteriore agevolazione conseguente alla rivalutazione si riscontra con la possibilità di affrancare il saldo attivo di rivalutazione che ne deriva, sottoponendo quest'ultimo ad un'ulteriore imposta sostitutiva pari al 10%.

Ai fini dell'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione, si precisa che l'imposta sostitutiva da versare del 10% per beneficiare dell'affrancamento è applicata sulla riserva che si rileva in bilancio, in contropartita della rivalutazione (effettuata mediante l'incremento dei valori dei cespiti).

La riserva è composta dal valore attribuito all'insieme delle rivalutazioni operate sul complesso dei cespiti (saldo attivo), aumentato dell'imposta sostitutiva di rivalutazione versata (o da versare).

La riserva di rivalutazione in bilancio è affrancabile per l'intero valore esposto o parzialmente.

Ritornando al nostro esempio, in caso di affrancamento totale della riserva:

Riserva da rivalutazione lorda: (€ 8.000 + € 960) = € 8.960

Imposta sostitutiva 10%

Calcolo € 8.960,00 x 10% = € 896.

Si premette che il documento interpretativo 5 di aprile 2019, formulato dall'OIC, all'art. 9 ha precisato: «... anche ai fini fiscali il saldo attivo risultante dalla rivalutazione è costituito dall'importo iscritto nel passivo del bilancio o rendiconto in contropartita dei maggiori valori attribuiti ai beni rivalutati e, al netto dell'imposta sostitutiva, deve essere imputato al capitale o accantonato in una apposita riserva ai sensi dell'articolo 13, comma 1, della legge...».

Per le società di capitali, la cui composizione del bilancio è vincolata dalle norme civilistiche, **in caso di affrancamento, la riserva di rivalutazione è** collocata nel patrimonio netto quale **riserva in sospensione d'imposta**, ed è solitamente contraddistinta attraverso l'indicazione della norma che la prevede (es. riserva da rivalutazione ex legge n. 160/2019).

Qualora, invece, si optasse per non affrancare il saldo attivo di rivalutazione, la contropartita potrebbe essere imputata a capitale sociale o, in alternativa, ad una speciale riserva esclusa da qualsiasi diversa utilizzazione, come specificato da circolare 11/E del 19 marzo 2009.

L'affrancamento permette di rendere disponibile la riserva in caso di utilizzo e/o nel caso di distribuzione degli utili. In fase dichiarativa, in caso di affrancamento, sarà necessaria la compilazione della Sezione XXIII - C del quadro RQ, dedicata all'Affrancamento, al rigo RQ93, con unico versamento o in forma rateizzata.

Tornando al nostro esempio di compilazione del quadro RQ, come sopra esposto, in caso di totale affrancamento della riserva da rivalutazione sarà necessario versare un'ulteriore imposta sostitutiva di € 896,00.

L'incremento del patrimonio netto conseguente all'iscrizione del saldo attivo di rivalutazione in contropartita dei maggiori valori attribuiti ai beni, che per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare viene evidenziato in sede di approvazione del bilancio dell'esercizio 2019, assume rilevanza nel bilancio in cui la rivalutazione è effettuata.

DISMISSIONE ANTICIPATA DEI BENI

Infine, in caso di cessione, di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati, la norma prevede un ulteriore differimento degli effetti della rivalutazione, rilevante ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze relative ai beni rivalutati.

Infatti, gli effetti sono posticipati di un ulteriore anno ed assumono rilevanza a decorrere dal 2023, come recita il comma 700, «... *nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita, ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze si ha riguardo al costo del bene prima della rivalutazione...*».

La norma si giustifica con l'intento di favorire la continuazione dell'attività aziendale, a scapito di finalità speculative e/o elusive, poste in essere per allineare le valutazioni dei cespiti alla realtà, permettendo una maggior incidenza delle quote d'ammortamento sul risultato d'esercizio e restringere la base imponibile impositiva, penalizzando (relativamente) procedure di rivalutazione mirate prevalentemente a ridurre l'incidenza dei plusvalori dei complessi aziendali o dei singoli beni, con conseguente cessione degli stessi.

MODALITÀ DI VERSAMENTO DELLE IMPOSTE SOSTITUTIVE

Riguardo alle modalità di versamento delle imposte sostitutive, come indicato al comma 701 della legge n. 160/2019, da effettuarsi in unica soluzione o, **per importi complessivi fino a 3.000.000 Euro, in un massimo di tre rate di pari importo**, di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita, le altre con scadenza entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi; **per importi complessivi superiori a 3.000.000 Euro, in un massimo di sei rate di pari importo**, di cui la prima con **scadenza entro il termine** previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita, **la seconda entro il termine previsto per il versamento della seconda o unica rata di acconto delle imposte sui redditi** relativa al periodo d'imposta successivo, **le altre** con scadenza, **rispettivamente, entro il termine** previsto per il versamento **a saldo** delle imposte sui redditi **e il termine** previsto per il versamento della seconda o unica rata **di acconto** delle imposte sui redditi, **per i periodi d'imposta successivi**.

È possibile effettuare i versamenti avvalendosi dell'istituto delle compensazioni, con mod. F24, in modalità telematica.

Le nuove regole per ritenute e compensazioni negli appalti e subappalti

A cura della Redazione

Il decreto fiscale collegato alla legge di bilancio 2020 ha introdotto una nuova disciplina volta a contrastare l'omesso versamento dell'Iva e l'utilizzo di crediti falsi, soprattutto Iva, per il pagamento, con il meccanismo della compensazione, delle ritenute fiscali e dei contributi previdenziali o assistenziali sui redditi da lavoro dipendente.

AMBITO DI APPLICAZIONE

Il nuovo articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 241 del 1997 delimita il campo di applicazione soggettivo e oggettivo di questa nuova disciplina, individuando precisi soggetti ai quali è rivolta e una ampia fattispecie contrattuale di riferimento con le relative esclusioni. Pur avendo il legislatore già tracciato l'identikit dei settori che hanno in passato messo in atto i fatti illeciti che si vogliono sanare e contrastare con queste nuove disposizioni, (in particolare la logistica, i servizi alle imprese e nei settori alimentare e meccanica) e dei soggetti, per di più operanti sotto forma di società a responsabilità limitata, cooperative e società consortili che si vogliono monitorare, la volontà è quella di porre sotto controllo, **indipendentemente dal settore e dal nome del contratto, tutti quei "comportamenti" in cui si concretizza la prevalenza della fornitura di manodopera.**

Queste nuove disposizioni introducono rilevanti cambiamenti nella prassi degli operatori del settore, introducendo una responsabilità solidale fiscale, vietando le compensazioni in F24, modificando e aggravando l'elaborazione dei cedolini paga in presenza dei contratti rientranti in tale ambito di applicazione, pesando sul committente con operazioni di controllo a lui affidate e sanzioni non tributarie a suo carico in caso di inosservanza delle disposizioni.

Tante sono le difficoltà applicative della nuova disciplina delle ritenute e delle compensazioni negli appalti e nei subappalti, a partire dall'individuazione dei soggetti coinvolti ed esclusi, alla interpretazione dei contratti che sembrano scappare dalle rigide maglie delle previsioni normative per le peculiarità degli stessi che ne rendono impossibile una completa classificazione.

AMBITO SOGGETTIVO
(comma 1 art. 17-bis, D. Lgs. 241/97)

Presupposto di applicazione

Soggetti residenti ai fini delle imposte dirette dello Stato:

- enti e società indicati nell'articolo 73, comma 1 del Tuir;
- società e associazioni indicate nell'articolo 5 del Tuir;
- persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'articolo 55 del Tuir o imprese agricole;
- persone fisiche che esercitano arti e professioni;
- curatore fallimentare e commissario liquidatore.

Esclusioni

Come espressamente chiarito dal comma 1 dell'articolo 17-*bis*, i soggetti destinatari di questa disciplina **devono essere residenti ai fini delle imposte sui redditi nello Stato**. Sono perciò esclusi dall'ambito di applicazione della disposizione normativa in esame:

- i soggetti non residenti senza stabile organizzazione in Italia;
- i soggetti che si **presumono** residenti ai sensi dell'articolo 73, comma 5-*bis*, del Tuir, che, come chiarito dalla relazione illustrativa, «*non forniscono maggiore tutela degli interessi erariali nell'assolvimento degli obblighi previsti dall'articolo 17-bis*»;
- i soggetti residenti **che non esercitano attività d'impresa o non esercitano imprese agricole o non esercitano arti o professioni**. Si tratta di:
 - persone fisiche che non esercitano attività d'impresa o agricola o arti o professioni (privati non titolari di partita Iva);
 - società semplici che non esercitano attività d'impresa o agricola o arti o professioni;
 - condomini;
 - enti non commerciali (enti pubblici, associazioni, trust ecc.) limitatamente all'attività istituzionale di natura non commerciale svolta.

Questioni aperte

Nonostante sia stata precisata nella circolare interpretativa 1/E del 12 febbraio 2020 l'esclusione dall'applicazione della disciplina dell'art. 17-*bis* D.Lgs. n. 241/97 per gli enti non commerciali, il riferimento alla attività istituzionale pone il dubbio sull'applicabilità dell'esonerazione in presenza di contratti promiscui afferenti contemporaneamente sia all'attività istituzionale che a quella commerciale.

AMBITO OGGETTIVO**(comma 1 e comma 5 dell'art. 17-bis, D. Lgs. n. 241/97)****Presupposto di applicazione**

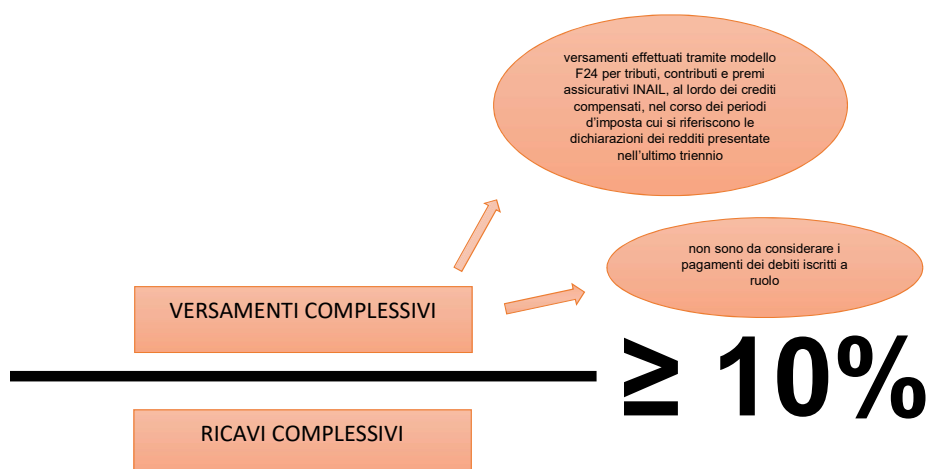
Affidamento **a un'impresa** (con esclusione, quindi, degli affidamenti a esercenti arti e professioni) del compimento di un'opera o più opere o di uno o più servizi, tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali, comunque denominati, che contemporaneamente presentano le seguenti caratteristiche:

1. importo complessivo annuo superiore ad Euro 200.000;
2. prevalente utilizzo di manodopera;
3. prestazione svolta presso le sedi di attività del committente;
4. utilizzo di beni strumentali di proprietà del committente o ad esso riconducibili in qualunque forma.

Esclusioni

Sono esclusi dall'applicazione di tutte le disposizioni dell'art. 17-bis le imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici che comunichino al committente, allegando la certificazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate, la sussistenza dei seguenti requisiti nell'ultimo giorno del mese precedente a quello di scadenza del pagamento delle ritenute. Possono richiedere la Certificazione i soggetti che:

- a) risultino in attività da almeno tre anni;
- b) siano in regola con gli obblighi dichiarativi;
- c) abbiano eseguito nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio complessivi versamenti registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10 per cento dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime;



Nel caso in cui un soggetto sia in attività da più di tre anni ma risultino scaduti i termini per la presentazione di due sole dichiarazioni (si pensi, ad esempio, a un'impresa costituita il 1° gennaio 2017 e che a febbraio 2020 risulta avere più di tre anni di vita, ma risulta aver presentato le dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta 2017 e 2018), il riscontro sarà effettuato su due dichiarazioni.

- d) non abbiano iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di addebito affidati agli agenti della riscossione relativi alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive, alle ritenute e ai contributi previdenziali per importi superiori ad Euro 50.000,00, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione. Le predette disposizioni non si applicano per le somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza.

CERTIFICATO DI SUSSISTENZA DEI REQUISITI PER IMPRESE APPALTATRICI (DURF)
(art. 17-bis, D.Lgs. n. 241/97)

Esclusioni

Il certificato di sussistenza dei requisiti previsti dal comma 5 del citato art. 17-*bis* può essere richiesto a un qualsiasi ufficio della Direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente in base al proprio domicilio fiscale. I soggetti grandi contribuenti richiedono il certificato alla Direzione regionale competente. Il certificato è disponibile dal terzo giorno lavorativo di ogni mese e ha validità di 4 mesi.

<p align="center">Ufficio _____</p> <p align="center">CERTIFICATO DI SUSSISTENZA DEI REQUISITI PREVISTI DALL'ART. 17-BIS, COMMA 5, DECRETO LEGISLATIVO 9 LUGLIO 1997, N. 241</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 20%;">IDENTIFICAZIONE SOGGETTO DI IMPOSTA</td> <td style="width: 30%;">CODICE FISCALE</td> <td style="width: 50%;">NUMERO PARTITA IVA</td> </tr> <tr> <td colspan="3">COGNOME E NOME O DENOMINAZIONE</td> </tr> <tr> <td colspan="3">DOMICILIO FISCALE</td> </tr> <tr> <td>VIA E NUMERO CIVICO</td> <td>C.A.P.</td> <td>COMUNE PROV.</td> </tr> </table> <p align="center">Il sottoscritto</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 20%;">IDENTIFICAZIONE SOGGETTO RICHIEDENTE</td> <td style="width: 80%;">CODICE FISCALE</td> </tr> <tr> <td colspan="2">COGNOME E NOME</td> </tr> <tr> <td>IN QUALITÀ DI</td> <td>dal soggetto d'imposta sopra riportato</td> </tr> </table> <p align="center">DELEGA (compilare solo in caso di delega)</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 20%;">IDENTIFICAZIONE SOGGETTO DELEGATO</td> <td style="width: 80%;">CODICE FISCALE</td> </tr> <tr> <td colspan="2">COGNOME E NOME</td> </tr> <tr> <td colspan="2">DOMICILIO FISCALE</td> </tr> <tr> <td>VIA E NUMERO CIVICO</td> <td>C.A.P. COMUNE PROV.</td> </tr> </table>	IDENTIFICAZIONE SOGGETTO DI IMPOSTA	CODICE FISCALE	NUMERO PARTITA IVA	COGNOME E NOME O DENOMINAZIONE			DOMICILIO FISCALE			VIA E NUMERO CIVICO	C.A.P.	COMUNE PROV.	IDENTIFICAZIONE SOGGETTO RICHIEDENTE	CODICE FISCALE	COGNOME E NOME		IN QUALITÀ DI	dal soggetto d'imposta sopra riportato	IDENTIFICAZIONE SOGGETTO DELEGATO	CODICE FISCALE	COGNOME E NOME		DOMICILIO FISCALE		VIA E NUMERO CIVICO	C.A.P. COMUNE PROV.	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td>DA</td> </tr> <tr> <td>CONTATTI (eventuale)</td> </tr> <tr> <td>Email</td> </tr> <tr> <td>Telefono</td> </tr> </table> <p align="center">CHIEDE (barrare la casella che interessa)</p> <p><input type="checkbox"/> Il rilascio del certificato di sussistenza dei requisiti di esonero di cui all'art. 17-bis, comma 5, del D.lgs 9 luglio 1997, n. 241, relativo al soggetto sopra identificato</p> <p><input type="checkbox"/> Il riesame del certificato di sussistenza dei requisiti di esonero di cui all'art. 17-bis, comma 5, del D.lgs 9 luglio 1997, n. 241, relativo al soggetto sopra identificato rilasciato da questo Ufficio PROT. N. ____ del ____ per i seguenti motivi:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>Eventuali allegati:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p align="right">Firma</p> <p>Luogo e data</p>	DA	CONTATTI (eventuale)	Email	Telefono
IDENTIFICAZIONE SOGGETTO DI IMPOSTA	CODICE FISCALE	NUMERO PARTITA IVA																													
COGNOME E NOME O DENOMINAZIONE																															
DOMICILIO FISCALE																															
VIA E NUMERO CIVICO	C.A.P.	COMUNE PROV.																													
IDENTIFICAZIONE SOGGETTO RICHIEDENTE	CODICE FISCALE																														
COGNOME E NOME																															
IN QUALITÀ DI	dal soggetto d'imposta sopra riportato																														
IDENTIFICAZIONE SOGGETTO DELEGATO	CODICE FISCALE																														
COGNOME E NOME																															
DOMICILIO FISCALE																															
VIA E NUMERO CIVICO	C.A.P. COMUNE PROV.																														
DA																															
CONTATTI (eventuale)																															
Email																															
Telefono																															

Le imprese appaltatrici o affidatarie o subappaltatrici **devono effettuare la predetta comunicazione al committente, allegando la relativa certificazione, riferita all'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza prevista per il versamento delle ritenute e dei contributi.**

La certificazione è messa a disposizione delle singole imprese dall'Agenzia delle Entrate a partire dal terzo giorno lavorativo di ogni mese. Per i soggetti grandi contribuenti il certificato è messo a disposizione presso le Direzioni regionali. Il certificato ha una **durata di quattro mesi** dalla data del rilascio, superati i quali le predette imprese devono acquisire un nuovo certificato. Nel caso in cui il committente sia una pubblica amministrazione la sussistenza dei requisiti dovrà essere oggetto di autocertificazione.

VERIFICA DELLA SOGLIA DEI 200.000 EURO ANNUI

La prima condizione per l'applicazione delle limitazioni previste dall'art. 17-*bis* è che vi sia un **affidamento a una impresa di un'opera o più opere e servizi**, rientrando così anche gli affidamenti misti di opere e servizi, **di importo superiore a 200.000 Euro annui**. Chiunque non rientri in questa soglia non deve applicare nessuna delle disposizioni previste da tutti i commi dello stesso articolo. È dunque fondamentale riuscire a determinare se si è, o non si è, in presenza di tale condizione.

Va prioritariamente sottolineato che sebbene il testo normativo faccia riferimento all'affidamento dei lavori a una impresa, lo stesso può avvenire anche con riferimento a più imprese. In tal caso, in presenza di affidamenti a più imprese, l'applicazione dell'art. 17-*bis* va verificata per ciascuna singola impresa.

La circolare 1/E del 2020 ha, inoltre, precisato che:

«... Nel caso di imprese associate in un'associazione temporanea di imprese, l'ATI sarà da intendersi unitariamente ai sensi della disposizione normativa in esame...».

Disciplinando così anche gli specifici rapporti con le ATI (associazioni temporanee di impresa).

Passando ad analizzare il riferimento del legislatore all'**arco temporale di un anno** per la verifica del superamento della soglia di Euro 200.000, che ha creato subito non pochi dubbi, l'Agenzia delle Entrate ha fornito le prime indicazioni utili, ancorché non esaustive vista l'eterogeneità dei contratti e dei soggetti coinvolti, per discernere le fattispecie incluse ed escluse da questa nuova disciplina.

In particolare, nella circolare 1/E di febbraio 2020, l'Agenzia delle Entrate ha, innanzitutto, chiarito che la durata annua va riferita all'anno solare e cioè, con riferimento a questo primo periodo di applicazione, vanno verificati gli importi con riferimento dal 1° gennaio al 31 dicembre 2020. Considerando i contratti pluriennali o a cavallo d'anno, per quantificarne la corretta competenza nel corso del 2020, sarà necessario far **riferimento ai mesi e non ai giorni** e, in presenza di durata dei contratti, e se stipulati o modificati dopo il giorno 15 del mese, si farà riferimento esclusivamente al mese successivo.

L'esplicito riferimento alla data dei contratti, e quindi dei contratti scritti, consente di escludere che la valutazione debba essere fatta con riferimento alla fatturazione dei compensi. Per questi contratti con previsione di durata e prezzo predeterminato, la verifica temporale necessaria per ripartire l'importo del contratto pluriennale o a cavallo d'anno, va fatta *pro-rata temporis*, tenendo in considerazione le date previste nello stesso.

Ai fini del computo della soglia dei 200.000 Euro annui, si dovrà far riferimento a tutti i contratti in essere nell'anno con lo stesso committente, considerando anche le eventuali modifiche contrattuali sopraggiunte e tutti i nuovi successivi contratti stipulati nell'anno.

Questa valutazione è estremamente importante, perché alcuni contratti, ancorché di importo superiore ai 200.000 Euro, potrebbero non produrre effetti ai fini dell'art. 17-*bis* nel 2020 in funzione della ripartizione *pro-rata temporis* dello stesso su due o più anni solari, e ciò vale sia con riferimento ai contratti già in corso al 1° gennaio 2020, sia ai nuovi contratti che si stipuleranno e che scavalcheranno la data del 31 dicembre 2021. La circolare n. 1/E del 12 febbraio 2020 dell'Agenzia delle Entrate riporta 4 esempi di sicuro interesse.

Qualche nota va, inoltre, dedicata ai contratti che non hanno un prezzo o una scadenza predeterminata. In questi casi il **criterio** da seguire è quello per **cassa**. Il richiamo alla cassa ci consente di sostenere che nessun riferimento sarà fatto in relazione alla data di fatturazione ma esclusivamente alla data di pagamento.

Nel caso in cui con lo stesso committente siano presenti contratti con caratteristiche diverse, uno per esempio con durata e prezzo e uno senza prezzo, si dovranno applicare i due metodi (*pro-rata temporis* per l'uno e *cassa* per l'altro), facendo attenzione al risultato cumulativo degli stessi: se la somma degli importi così ottenuti sarà superiore ai 200.000 Euro, si applicheranno, in assenza di esoneri, tutte le disposizioni dell'art. 17-*bis*.

Poiché tutti coloro che affidano il compimento di un'opera o più opere e servizi tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti comunque denominati, rivestono, per il legislatore, con riferimento a questa disciplina, la qualifica di "committente", è opportuno dedicare qualche chiarimento in caso di **catene di soggetti committenti**.

Allorché il comma 1 dell'art. 17-*bis* faccia riferimento ai committenti, il legislatore con questo termine intende identificare indifferentemente gli originari committenti, gli appaltatori, i subappaltatori, i consorzi, i consorziati e tutte le altre tipologie di soggetti che stipulano gli altri rapporti negoziali. Questo vuol dire che nell'ambito dei rapporti a catena ogni soggetto della catena che riveste il ruolo di "committente" rientra nel campo di applicazione del comma 1.

In tali casi, in presenza cioè di rapporti a catena, al fine di evitare aggiramenti della soglia di 200.000 Euro mediante il frazionamento dei contratti, la predetta soglia dovrà essere verificata **unicamente nel rapporto con l'originario committente**, anche qualora l'originario committente non rientri nell'ambito di applicazione del comma

1 perché, per esempio, è un privato.

In presenza, dunque, di tutti gli altri presupposti, il singolo subappaltatore per capire se rientra o meno nel campo di applicazione, con riferimento al superamento della soglia dei 200.000 Euro, dovrà verificare esclusivamente l'entità del contratto tra il committente originario e l'appaltatore, nulla rilevando il fatto che il suo contratto, quello cioè tra appaltatore e subappaltatore, sia inferiore alla predetta soglia.

VERIFICA DELLA PREVALENZA DELLA MANODOPERA

Con riferimento al concetto di "prevalente utilizzo di manodopera", la legge non definisce esplicitamente quali indicatori utilizzare per la verifica, ma la circolare 1/E ha fornito un metodo ben preciso per misurarla. La prevalenza si intenderà superata quando:

$$\frac{\text{RETRIBUZIONE LORDA RIFERITA AI SOLI PERCETTORI DI REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE E ASSIMILATO IMPIEGATI NELL'OPERA}}{\text{PREZZO COMPLESSIVO DELL'OPERA O DELL'OPERA E DEL SERVIZIO NEL CASO DI CONTRATTI MISTI}} > 50\%$$

Nonostante la circolare faccia prima riferimento per i contratti misti di affidamento del compimento di opere e servizi, ai soli redditi di lavoro dipendente e assimilato, poche righe dopo precisa altri due aspetti.

Per "manodopera" si deve intendere ogni apporto di lavoro sia reso dai lavoratori dipendenti, sia reso dai soggetti che percepiscono reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, ed anche reso da tutti quei lavoratori che abbiano un formale inquadramento differente (ad esempio, di lavoro autonomo), ma che nei fatti prestino attività di lavoro dipendente presso il committente.

Per "manodopera" si deve intendere il lavoro sia manuale, sia intellettuale degli addetti.

VERIFICA DELLA SEDE DEI LAVORI

Il prevalente utilizzo della manodopera deve avvenire «presso le sedi di attività del committente».

Con riferimento alle disposizioni dell'art. 17-bis, per sedi di attività del committente si intendono tutte le sedi destinate allo svolgimento della sua attività imprenditoriale o agricola o professionale. A titolo esemplificativo ma non esaustivo vi rientrano:

- la sede legale;
- le sedi operative;
- gli uffici di rappresentanza;
- i terreni in cui il committente svolge l'attività agricola;
- i cantieri;
- le piattaforme;
- ogni altro luogo comunque riconducibile al committente destinato allo svolgimento dell'attività d'impresa, agricola, o professionale.

VERIFICA DELL'UTILIZZO DEI BENI STRUMENTALI

La sussistenza di questo requisito è quella più incerta da verificare, vista l'assenza di un criterio quantitativo per misurarla.

Premesso che la riconducibilità dei beni strumentali ai committenti potrà avvenire a qualunque titolo giuridico, proprietà, possesso, detenzione, questi possono essere i macchinari e le attrezzature che permettono ai lavoratori di prestare i loro servizi, ma la platea è sicuramente più ampia e non elencabile in maniera esaustiva. Nella circolare 1/E l'Agenzia si sofferma sul concetto di utilizzo solo occasionale dei beni strumentali del committente. In tal caso considerando che gli stessi se utilizzati in modo occasionale non siano indispensabili all'esecuzione dell'opera o del servizio, non si verifica il requisito per l'applicazione delle previsioni dell'art. 17-*bis*.

PROCEDURA

Il legislatore, con l'introduzione di questa nuova disciplina, impone ai committenti i controlli sulle regolarità, sui versamenti e sulle congruità delle ritenute effettuate sulle retribuzioni dei lavoratori impegnati nell'appalto, tramite la spunta degli F24 dell'appaltatore. Nata sulle ceneri dell'insuccesso della precedente normativa sulla solidarietà fiscale, introdotta e poi cancellata nel 2014 per i danni provocati nella filiera degli appalti dall'inevitabile blocco dei pagamenti, si incastra con la solidarietà retributiva e contributiva dell'art. 29 del D.Lgs. n. 276/03 (legge Biagi), "arricchendo" di una serie di complicazioni la gestione di questi contratti con prevalente fornitura di manodopera presso la sede del committente.

L'appaltatore dovrà versare con F24 le ritenute fiscali relative ai suoi dipendenti:

- con distinte deleghe per ciascun committente;
- senza possibilità di compensazioni.

Una volta effettuato il versamento, dovrà trasmettere l'F24 al committente e quest'ultimo dovrà verificarne la congruità prima di procedere con i pagamenti.

OBBLIGHI DEL COMMITTENTE

La disposizione dell'articolo 17-*bis* ha previsto per il committente, da intendersi con riferimento a tutti i soggetti che affidano il compimento di un'opera o più opere o di uno o più servizi, tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati, che presentano i presupposti di applicabilità, l'obbligo di **sospensione del pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria, qualora entro i cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute e dei contributi**



sia maturato il diritto a ricevere corrispettivi dall'impresa appaltatrice o affidataria e questa o le imprese subappaltatrici non abbiano trasmesso al committente le deleghe di pagamento e le informazioni relative ai lavoratori impiegati

oppure

risulti l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa.

Il committente dovrà dunque:

1. richiedere specifiche informazioni al prestatore in relazione alla manodopera utilizzata;
2. controllare le ritenute dallo stesso applicate e versate;
3. sospendere i pagamenti in caso di irregolarità;
4. comunicare all'Agenzia delle Entrate territorialmente competente.

L'obbligo di riscontro si considererà assolto solo se il committente avrà verificato:

- **che la retribuzione oraria corrisposta a ciascun lavoratore non sia manifestamente incongrua** rispetto all'opera prestata dal lavoratore; in particolare, ancorché il riscontro dovrà basarsi su elementi cartolari (ad esempio, sulla verifica della corrispondenza tra le deleghe di versamento e la documentazione fornita), lo stesso dovrà essere accompagnato da una valutazione finalizzata a verificare, tra l'altro, la coerenza tra l'ammontare delle retribuzioni e gli elementi pubblicamente disponibili (come nel caso di contratti collettivi), l'effettiva presenza dei lavoratori presso la sede del committente;
- **che le ritenute fiscali per ciascun lavoratore non siano manifestamente incongrue** rispetto all'ammontare della relativa retribuzione corrisposta. In caso di ritenute fiscali manifestamente incongrue rispetto alla retribuzione imponibile ai fini fiscali, il committente sarà tenuto a richiedere le relative motivazioni e gli affidatari saranno tenuti a fornirle. Per esigenze di semplificazione, le ritenute fiscali non saranno manifestamente incongrue allorché siano superiori al 15% della retribuzione imponibile ai fini fiscali;
- **che le ritenute fiscali (attenzione, ritenute fiscali) siano state versate senza alcuna possibilità di compensazione**, salvo che non si tratti di crediti per i quali il legislatore ne ha specificatamente consentito l'utilizzo). Al riguardo, si precisa che il committente non è tenuto a verificare la spettanza e la congruità dei crediti utilizzati in compensazione, limitando il suo controllo al codice tributo del credito utilizzato.

La sospensione del pagamento è effettuata finché perdura l'inadempimento riscontrato dal committente e sino a concorrenza del 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio, ovvero per un importo pari all'ammontare delle ritenute non versate rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa. Nell'ipotesi di ritenute fiscali non versate rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa, il committente tratterà il minore tra i due menzionati, mentre nell'ipotesi in cui non gli sia stata trasmessa la documentazione **potrà trattenere solo il 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio**. In entrambi i casi, **entro novanta giorni dall'avvenuto riscontro dell'inadempimento, il committente dovrà darne comunicazione all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate** territorialmente competente nei suoi confronti. È preclusa all'impresa appaltatrice o affidataria ogni azione esecutiva finalizzata al soddisfacimento del credito il cui pagamento è stato sospeso, fino a quando non sia stato eseguito il versamento delle ritenute.

Il controllo previsto dall'art. 17-*bis* a carico dei committenti sulle ritenute è esclusivamente quello sulle ritenute fiscali, così come il dettaglio da predisporre e allegare ai committenti richiede nelle linee di dettaglio l'indicazione delle sole ritenute fiscali, nulla prevedendo con riferimento alle ritenute previdenziali e agli altri contributi. Tuttavia, preme ricordare che la verifica e la regolarità degli stessi non è stata abbandonata, rimane sempre affidata agli enti previdenziali e assistenziali attraverso il DURC.

In questo approfondimento ci stiamo occupando, in particolar modo, delle nuove previsioni dell'art. 17-*bis* che hanno introdotto una verifica della regolarità delle ritenute fiscali applicate alle retribuzioni dei soggetti impegnati nei contratti sopra descritti, ma il committente dovrà ancora verificare anche il requisito del DURC regolare prima di procedere con il pagamento.

- **Un DURC regolare e una irregolarità riscontrata in applicazione dell'art. 17-*bis*** impongono al committente di sospendere il pagamento dei corrispettivi fino al perdurare della irregolarità e fino a concorrenza del 20% del valore complessivo dell'opera o del servizio ovvero per un importo pari all'ammontare delle ritenute fiscali non versate.
- **Un DURC irregolare e la regolarità riscontrata in applicazione dell'art. 17-*bis*** nel caso di appalto in corso, costringe il committente all'intervento sostitutivo presso gli Enti, e nel caso di lavori privati in edilizia, alla sospensione dei pagamenti.

L'ambito di applicazione del DURC non è perfettamente sovrapponibile con quella di applicazione dell'art. 17-*bis*, quindi sarà opportuno verificare ogni singolo caso tenendo in considerazione entrambe le discipline che in comune hanno sicuramente la responsabilità solidale.

OBBLIGHI DELL'IMPRESA APPALTATRICE, SUBAPPALTATRICE, AFFIDATARIA, ESECUTRICE DEI LAVORI

La disposizione dell'articolo 17-*bis* ha previsto a carico delle imprese appaltatrici o affidatarie e delle imprese subappaltatrici, se non ricorrano le cause di esonero di cui al comma 5 dello stesso articolo, ovvero in presenza della certificazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate, gli obblighi che seguono:

- In primo luogo tali imprese sono obbligate al versamento delle ritenute, da essi trattenute ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio, con distinte deleghe per ciascun committente, senza possibilità di compensazione. Per ritenute si intendono le ritenute fiscali, in particolare:
 - **l'Irpef sul reddito di lavoro dipendente e assimilato** (di cui agli articoli 23 e 24 del D.P.R. n. 600 del 1973);
 - **le addizionali regionali** (di cui all'articolo 50, comma 4, del D.Lgs. n. 446 del 1997);
 - **le addizionali comunali** (di cui all'articolo 1, comma 5, del D.Lgs. n. 360 del 1998).

Per tali deleghe è stata prevista l'indicazione nelle stesse del codice fiscale del committente e la compilazione del campo **CODICE IDENTIFICATIVO** con il numero "9".

Modello di pagamento unificato (Mod. F24) con il codice identificativo "09" evidenziato in rosso nel campo "codice identificativo".

TABELLA DEI CODICI IDENTIFICATIVI DEL SECONDO CODICE FISCALE INDICATO NEL MODELLO F24	
DESCRIZIONE	CODICE
GENITORE / TUTORE / AMMINISTRATORE DI SOSTEGNO	02
CURATORE FALLIMENTARE	03
EREDE	07
DEFUNTO	08
COMMITTENTE	09
OBBLIGATO SOLIDALE	50
INTERVENTO SOSTITUTIVO	51
GARANTE/TERZO DATORE	60
SOGGETTO ADERENTE AL CONSOLIDATO	61
SOGGETTO DIVERSO DAL FRUTTORE DEL CREDITO	62
CONTROPARTE	63
GESTORE DEL DEPOSITO FISCALE O DEL DEPOSITO DEL DESTINATARIO REGISTRATO	64
IMPRESA ASSICURATRICE ESTERA FISCALMENTE RAPPRESENTATA	70
SOGGETTO CHE HA PROPOSTO L'ATTO INTRODUTTIVO DEL GIUDIZIO	71
RAPPRESENTANTE FISCALE	72
CONTRIBUENTE	73
SOGGETTO RISULTANTE DALL'OPERAZIONE STRAORDINARIA	74

2. In secondo luogo, non è consentito ai sensi del comma 1 del nuovo articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 241/97 compensare tali ritenute con crediti. In particolare, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che possono essere usati in compensazione in queste particolari deleghe F24 che riportano i dati del committente, solo i crediti da sostituto di imposta specificatamente elencati nella tabella 1, nei limiti delle ritenute da versare, altrimenti per loro stessa natura inutilizzabili. Non possono, invece, essere usati in compensazione gli altri crediti quali, a titolo esemplificativo, i crediti tributari (Iva, imposte dirette), i crediti derivanti da agevolazioni e i crediti maturati per contributi e premi assicurativi obbligatori. Tali crediti, in nessun caso, potranno essere utilizzati ai fini del pagamento delle ritenute di cui all'articolo 17-*bis*, comma 1, ma dovranno essere compensati con altri debiti tributari e contributivi dell'impresa.

Crediti maturati dai sostituti d'imposta, ai quali non si applica il divieto di compensazione di cui all'articolo 17-*bis* (tabella 1).

Codice F24	Descrizione codice
1250	Acconto imposte sui trattamenti di fine rapporto
1304	Eccedenze di ritenute effettuate da sostituti d'imposta con domicilio fiscale in Sicilia Sardegna o Valle d'Aosta di competenza esclusiva erariale
1614	Eccedenza di ritenute alla fonte di competenza della regione Sicilia
1627	Eccedenza di versamenti di ritenute da lavoro dipendente e assimilati - art. 15, comma 1, lettera b) d.lgs. n. 175/2014
1628	Eccedenza di versamenti di ritenute da lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi - art. 15, comma 1, lettera b) d.lgs. n. 175/2014
1629	Eccedenza di versamenti di ritenute su redditi di capitale e di imposte sostitutive su redditi di capitale e redditi diversi - art. 15, comma 1, lettera b) d.lgs. n. 175/2014
1631	Somme a titolo di imposte erariali rimborsate dal sostituto d'imposta a seguito di assistenza fiscale - art. 15, comma 1, lett. a) d.lgs. n.175/2014
1632	Credito per famiglie numerose riconosciuto dal sostituto d'imposta di cui all'art. 12, c. 3, del TUIR
1633	Credito per canoni di locazione riconosciuto dal sostituto d'imposta di cui all'art. 16, c. 1-sexies, del TUIR
1634	Credito d'imposta per ritenute IRPEF su retribuzioni e compensi al personale di cui all'art. 4, c. 1, di n. 457/1997
1669	Eccedenza di versamenti di addizionale regionale all'IRPEF trattenuta dal sostituto d'imposta - art. 15, comma 1, lettera b) d.lgs. n. 175/2014
1671	Eccedenza di versamenti di addizionale comunale all'IRPEF trattenuta dal sostituto d'imposta - art. 15, comma 1, lettera b) d.lgs. n. 175/2014
1678	Eccedenza di versamenti di ritenute di imposte erariali da utilizzare in compensazione
1962	Eccedenza di ritenute alla fonte di competenza della regione Valle d'Aosta
1963	Eccedenza di ritenute alla fonte di competenza della regione Sardegna
3796	Somme a titolo di addizionale regionale all'IRPEF rimborsate dal sostituto d'imposta a seguito di assistenza fiscale - art. 15, comma 1, lett. a) d.lgs. n. 175/2014
3797	Somme a titolo di addizionale comunale all'IRPEF rimborsate dal sostituto d'imposta a seguito di assistenza fiscale - art. 15, comma 1, lett. a) d.lgs. n. 175/2014
4331	IRPEF a saldo trattenuta dal sostituto d'imposta Sicilia Sardegna e Valle d'Aosta impianti fuori regione
4631	IRPEF a saldo trattenuta dal sostituto di imposta impianti in Sicilia
4931	IRPEF a saldo trattenuta dal sostituto di imposta impianti in Sicilia Sardegna e Valle d'Aosta
4932	IRPEF a saldo trattenuta dal sostituto d' imposta impianti in Valle d'Aosta
6781	Eccedenza di versamenti di ritenute di lavoro dipendente, assimilati e assistenza fiscale scaturente dalla dichiarazione del sostituto d'imposta - mod. 770 semplificato (risoluzione n. 9/e del 18 Gennaio 2005)
6782	Eccedenza di versamenti di ritenute di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi scaturente dalla dichiarazione del sostituto d'imposta - mod. 770 semplificato (risoluzione n. 9/e del 18 Gennaio 2005)
6783	Eccedenza di versamenti di ritenute su redditi di capitale scaturente dalla dichiarazione del sostituto d'imposta - mod. 770 ordinario (risoluzione n. 9/e del 18 Gennaio 2005)
6787	Credito derivante dalle ritenute restituite dai sostituti d'imposta applicate agli interessi di cui al decreto legislativo 30 Maggio 2005, 143
6788	Credito derivante dalle ritenute restituite dai sostituti d'imposta applicate ai canoni di cui al decreto legislativo 30 Maggio 2005, n. 143
1655	RECUPERO DA PARTE DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA SOMME EROGATE BONUS 80 euro

(Tabella 1)

3. In terzo luogo, non è inoltre consentito ai sensi del comma 8 del nuovo articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 241/97 utilizzare l'istituto della compensazione per il versamento dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi assicurativi (Inps, Inail e altri Enti previdenziali e assistenziali), maturati in relazione ai dipendenti direttamente impiegati nell'esecuzione delle opere e dei servizi di cui al comma 1 del medesimo articolo 17-*bis*. Questo divieto vige indipendentemente dal fatto che i contributi in questione siano presenti nello stesso F24 dedicato al committente o siano in un altro F24. Il presupposto del divieto, che si verifica solo per i soggetti obbligati a rispettare le previsioni dell'art. 17-*bis*, vige inoltre solo con riferimento ai contributi inerenti i rapporti in questione.

ATTENZIONE: ancorché suddiviso in due commi, il divieto di compensare le ritenute fiscali nel comma 1 e il divieto di compensare i contributi previdenziali e assistenziali e i premi assicurativi, nel comma 8, l'appaltatore che rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 17-*bis*, di fatto, non può utilizzare alcun importo in compensazione di quanto dovuto con riferimento ai contratti rientranti nelle disposizioni dell'art. 17-*bis*, eccezion fatta solo per quei crediti di cui alla tabella 1, che matura in qualità di sostituto di imposta e che lo stesso può compensare solo ed esclusivamente con le ritenute fiscali.

4. Le imprese appaltatrici sono, inoltre, tenute a inviare copia delle deleghe F24 entro cinque giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento. Se il pagamento delle retribuzioni è effettuato il mese successivo alla prestazione dell'opera, il predetto termine scadrà ordinariamente il secondo mese successivo a quello di riferimento della busta paga.

L'Agenzia delle Entrate rende disponibile copia delle deleghe di pagamento sia nel "cassetto fiscale" dell'impresa che ha effettuato il versamento sia in quello dell'impresa identificata con il codice fiscale indicato nel campo dedicato del modello F24 e il codice identificativo "9" COMMITTENTE.

Poiché l'impresa subappaltatrice deve consegnarlo a tutti i committenti, qualora il committente originario (per esempio il privato) sia escluso dall'ambito di applicazione del comma 1 dell'articolo 17-*bis*, l'invio avverrà nei soli confronti dell'impresa appaltatrice.

5. Inoltre, le imprese appaltatrici o affidatarie e le imprese subappaltatrici devono inviare al committente:
- un elenco nominativo di tutti i lavoratori**, identificati mediante codice fiscale, impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere o servizi affidati dal committente; in caso di pagamento delle retribuzioni effettuato il mese successivo a quello di riferimento della "busta paga", occorrerà fare riferimento al secondo mese precedente;
 - il dettaglio delle ore di lavoro** prestate da ciascun percipiente in esecuzione dell'opera o del servizio affidato;
 - l'ammontare della retribuzione** corrisposta al dipendente collegata a tale prestazione (imponibile ai fini fiscali come risultante dalla "busta paga" del lavoratore);
 - il dettaglio delle ritenute fiscali** operate nel mese precedente nei confronti di tale lavoratore, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente. Le ritenute fiscali operate nei confronti dei lavoratori sono tutte quelle riferibili al rapporto di lavoro dipendente o ai rapporti da cui si ricavano redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente; in caso di pagamento delle retribuzioni effettuato il mese successivo a quello di riferimento della "busta paga", occorrerà fare riferimento al secondo mese precedente.

La quota di retribuzione esposta in "busta paga" e le relative ritenute fiscali collegate alla prestazione resa nei confronti di ciascun committente sono determinate:

- escludendo le retribuzioni arretrate o differite e l'indennità di fine rapporto. Considerato l'espresso riferimento contenuto nel comma 1 dell'articolo 17-*bis*, devono invece essere incluse le trattenute a titolo di addizionali regionali e comunali all'Irpef;
- rapportando l'orario ordinario e straordinario di lavoro prestato a favore del committente all'orario complessivo di lavoro retribuito (comprese, quindi, eventuali assenze retribuite, quali, ad esempio, ferie, malattia e permessi retribuiti).

Le quote delle ritenute così calcolate confluiscono, anche cumulativamente, nello stesso F24 che ripor-

terà il codice del committente. Il committente con i dati dell'elenco e le deleghe F24 a lui dedicate potrà verificare la congruità di quanto versato.

SANZIONI

Il comma 4 dell'articolo 17-*bis* prevede che il committente,

- a) in caso di mancata richiesta alle imprese appaltatrici o affidatarie e alle imprese subappaltatrici della copia delle deleghe F24;
- b) in caso di mancata segnalazione su compensazioni non consentite;
- c) in caso di mancata sospensione dei pagamenti dei corrispettivi maturati e scaduti;
- d) in caso di non osservanza entro 90 giorni dell'obbligo di segnalazione all'Agenzia delle Entrate territorialmente competente delle eventuali irregolarità riscontrate;

sia tenuto al versamento di una **somma pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice** per la non corretta determinazione ed esecuzione delle ritenute, nonché per il tardivo versamento delle stesse, senza possibilità di compensazione, rapportata alla quota parte riferita ai lavori per lo stesso svolti. Il legislatore ha di fatto previsto di raddoppiare le sanzioni irrogando al committente le stesse sanzioni che contesterebbe all'appaltatore per gli inadempimenti da quest'ultimo consumati. Si tratta, per esempio, delle sanzioni dell'art. 14 del D.Lgs. n. 471/97 in caso di mancata esecuzione delle ritenute pari al 20% degli importi non trattenuti, o della sanzione dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/97 per l'omesso o ritardato versamento pari al 30%. La sanzione verrà irrogata al committente esclusivamente nelle ipotesi in cui:

- a) l'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice abbia commesso le richiamate violazioni;
- b) siano state irrogate le correlate sanzioni all'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice.

La sanzione non viene erogata al committente quando, nonostante il committente non abbia correttamente adempiuto agli obblighi di cui ai commi da 1 a 3, l'impresa appaltatrice o affidataria o subappaltatrice abbia correttamente assolto gli obblighi cui si fa riferimento, anche per il tramite del ravvedimento operoso.

Considerata la natura della sanzione per il committente, che rientra tra quelle amministrative non tributarie, in quanto non strettamente correlata alla violazione di norme disciplinanti il rapporto fiscale, **non trova applicazione per il committente la disciplina del ravvedimento operoso.**

Fino al 30 aprile 2020, se l'appaltatore ha correttamente determinato ed effettuato i versamenti delle ritenute fiscali, ma non ha utilizzato per ciascun committente distinte deleghe, al committente non sarà contestata la violazione prevista al comma 4 dell'articolo 17-*bis* connessa all'inottemperanza agli obblighi previsti dai commi 1 e 3 del medesimo articolo, a condizione che la documentazione sia fornita al committente medesimo, entro il predetto termine. Nessuna tolleranza è stata prevista per le indebite compensazioni, quindi il committente che riceve dall'appaltatore un F24 con la compensazione con credito Iva delle proprie ritenute, non è immune da sanzione. Inoltre, dal tenore letterale del comma 4 dell'art. 17-*bis*, richiamando lo stesso esclusivamente gli obblighi previsti a carico del committente ai commi da 1 a 3, nessuna sanzione può essere erogata al committente se l'impresa appaltatrice o affidataria e le imprese subappaltatrici utilizzano in violazione del comma 8 la compensazione per assolvere il versamento dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi assicurativi. Dato di cui il committente potrebbe anche non essere a conoscenza essendo la previsione di versamento con deleghe separate dedicate ai singoli committenti, esclusivamente prevista con riferimento alle ritenute fiscali.

Rimborsi spese per trasferte ai dipendenti e amministratori: tassazione e casi pratici

A cura della Redazione

Focus sui principali aspetti operativi e sulle implicazioni fiscali dei rimborsi spese per dipendenti e amministratori, in capo al soggetto erogante e al soggetto percipiente.

L'art. 51, comma 5 del Tuir disciplina i rimborsi spese per le trasferte effettuate dal lavoratore dipendente fuori dal territorio comunale:

«Le indennità percepite per le trasferte o le missioni fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito per la parte eccedente € 46,48 al giorno, elevate a € 77,47 per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto; in caso di rimborso delle spese di alloggio, ovvero di quelle di vitto, o di alloggio o vitto fornito gratuitamente il limite è ridotto di un terzo. Il limite è ridotto di due terzi in caso di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto. In caso di rimborso analitico delle spese per trasferte o missioni fuori del territorio comunale non concorrono a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto, nonché i rimborsi di altre spese, anche non documentabili, eventualmente sostenute dal dipendente, sempre in occasione di dette trasferte o missioni, fino all'importo massimo giornaliero di € 15,49, elevate a € 25,82 per le trasferte all'estero. Le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, tranne i rimborsi di spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore, concorrono a formare il reddito».

Dalla lettura del comma 5 dell'art. 51 Tuir si evince che **i rimborsi spese hanno una diversa tassazione a seconda che siano relativi a trasferte entro o fuori dal territorio comunale dove si trova la sede di lavoro.**

Innanzitutto, quindi, dobbiamo stabilire se i rimborsi spese si riferiscono a:

- trasferte nel territorio del Comune dove si trova la sede di lavoro
- trasferte fuori dal territorio del Comune dove si trova la sede di lavoro.

TRASFERTE NEL TERRITORIO DEL COMUNE DOVE SI TROVA LA SEDE DI LAVORO

Qualsiasi indennità corrisposta per le trasferte entro il territorio del Comune è tassata in capo al dipendente secondo le norme ordinarie, eccetto i costi sostenuti per l'utilizzo dei mezzi pubblici, opportunamente documentati. È imponibile anche il rimborso chilometrico all'interno del Comune e interamente deducibile per l'azienda.

Le spese di vitto e alloggio rimborsate al dipendente nel territorio del Comune sono integralmente imponibili per il dipendente, ma deducibili al 75% per il datore di lavoro.

L'Iva su tali spese è detraibile solo se viene richiesta la fattura.

ESEMPIO:

Un dipendente della società Alfa srl va in trasferta fuori dal territorio comunale per assistenza presso un cliente e sostiene queste spese:

- 1) *vitto e alloggio € 110 (€ 100 + € 10 di Iva) per il quale la società eroga un rimborso forfettario di € 30 come diaria*
- 2) *rimborso Km per 40 km con auto di sua proprietà di € 30*

Il dipendente riceverà pertanto:

€ 30 rimborso km + € 30 diaria, che andranno a far parte del suo reddito imponibile.

La società potrà dedurre come costo il 75% di € 100 vitto e alloggio + € 30 di rimborso km; inoltre potrà detrarsi € 10 di Iva vitto e alloggio.

TRASFERTE FUORI DAL TERRITORIO DEL COMUNE DOVE SI TROVA LA SEDE DI LAVORO

Per le trasferte fuori dal territorio del Comune dove si trova la sede di lavoro sono previste tre casistiche:

- 1) rimborsi analitici a piè di lista;
- 2) rimborsi spesa forfettari;
- 3) rimborsi spese misti.

RIMBORSI ANALITICI A PIÈ DI LISTA

I rimborsi analitici sono regolamentati dall'art. 95, comma 3 del Tuir e sono legati a precisa documentazione attestante il costo sostenuto, compreso il rimborso chilometrico per l'utilizzo della propria auto.

Questi rimborsi non sono tassati in capo al dipendente, se sostenuti fuori dal territorio comunale.

Per chiedere il rimborso, il dipendente dovrà presentare in azienda una nota spese che riepiloghi i costi anticipati per conto dell'azienda.

FAC-SIMILE NOTA SPESE PER DIPENDENTI E COLLABORATORI

Io sottoscritto _____ in qualità di

- Dipendente
 Amministratore
 Collaboratore a progetto
 altro (specificare) _____
della società _____

DICHIARO

di aver sostenuto le seguenti spese per trasferta nel periodo dal _____ al _____

Tipologia di spesa	Importo Euro	Note
Carburanti (da scontrini o scheda carburante)		
Spese di viaggio (aereo, nave, treno)		
Taxi / autobus / noleggio auto		
Parcheggi		
Vitto		
Alloggio		
Rimborso chilometrico per l'utilizzo del proprio automezzo		Marca _____ Modello _____ Km ____x Euro _____
Pedaggi autostradali		
Altro (specificare)		
Totale spese sostenute nel periodo		

- Si allegano i documenti di spesa

Le trasferte devono riguardare missioni fuori dal territorio comunale autorizzate dalla società, inerenti l'attività e le relative spese devono sempre essere documentate con fatture e scontrini riepilogati nella nota spese, a pena di indeducibilità. Le spese possono essere giustificate anche dall'estratto conto della carta di credito aziendale data al dipendente.

Le spese che possono essere rimborsate sono quelle per vitto, alloggio, viaggio e trasporto.

Se il dipendente utilizza un mezzo proprio per il trasporto ha diritto ad una indennità chilometrica calcolata sulla

base di tabelle ACI, che possono essere reperite sul sito ACI, dove per ogni modello di autovettura troviamo le tariffe da applicare per calcolare i rimborsi chilometrici.

Costi complessivi per le percorrenze annue richieste			
km	€/km	km	€/km
5000	0,913936	10000	0,606738
15000	0,504339	20000	0,453139
25000	0,422420	30000	0,401940
35000	0,387311	40000	0,376340
45000	0,367807	50000	0,360980

Le indennità chilometriche non formano mai reddito per il dipendente, mentre per la società la spesa deducibile è limitata al costo di percorrenza o alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, oppure 20 se con motore diesel.

Le spese di vitto e alloggio per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore ad € 180,76, elevato a € 258,23 se all'estero.

Le altre spese documentate (bar, taxi, trasporti pubblici, parcheggio, ecc.) sono deducibili senza limiti.

È consentita la deduzione di spese non documentate per un limite giornaliero di € 15,49 in Italia, elevato ad € 25,82 per trasferte all'estero.

ESEMPIO:

Un dipendente della società Alfa Srl va in trasferta in un altro Comune italiano per assistenza a cliente e sostiene queste spese:

- 1) € 440 (€ 400 + € 40 iva) per vitto e alloggio
- 2) Rimborso chilometrico pari ad € 150

Il dipendente riceverà € 440 + € 150 e queste somme non andranno a sommarsi all'imponibile del dipendente.

La società potrà dedursi € 180,76 (ammontare fisso giornaliero) e la parte di rimborso chilometrico desunto dalle tabelle ACI relative al modello dell'automobile del dipendente.

Potrà inoltre detrarsi L'iva relativa al vitto e alloggio, quindi € 40.

RIMBORSI SPESA FORFETARI

I rimborsi spesa forfetari sono un'indennità prestabilita riconosciuta a prescindere dalle spese effettivamente sostenute dal dipendente.

Tali rimborsi non concorrono a formare il reddito del dipendente nella misura massima giornaliera di € 46,48 per le trasferte in Italia e di € 77,47 per l'estero, al netto delle spese di viaggio o trasporto rimborsate a piè di lista o come indennità chilometrica.

La parte eccedente è imponibile ai fini Irpef per il dipendente.

Per la società sono interamente deducibili ai fini Ires, mentre sono indeducibili ai fini Irap.

RIMBORSI SPESE MISTI

Se vengono rimborsate analiticamente le spese di solo vitto o solo alloggio, le indennità forfetarie sono ridotte di 1/3. Se vengono rimborsate analiticamente sia le spese di vitto che quelle di alloggio, le indennità forfetarie sono ridotte di 2/3.

Riassumendo:

TASSAZIONE DIPENDENTE		
	Entro il territorio comunale	Fuori dal territorio comunale
Rimborsi a piè di lista	SI	NO
Rimborsi forfetari	SI	NO Fino a importo giornaliero di € 46,48 Italia e € 77,47 estero
Rimborsi chilometrici	SI	Esenti nel limite delle tariffe ACI
Rimborsi misti	SI	NO Fino a importo giornaliero ridotto di 1/3 o 2/3 dei rimborsi forfetari sopra riportati

DEDUCIBILITÀ AZIENDA		
	Entro il territorio comunale	Fuori dal territorio comunale
Spese vitto e alloggio	SI Limite del 75%	SI Limite giornaliero di € 180,76 Italia e € 258,23 estero
Rimborsi forfetari	SI	SI
Rimborsi chilometrici	Deducibilità limitata al costo stabilito dalle tariffe ACI	
Rimborsi misti	Deducibile la componente forfetaria. Per il vitto e alloggio si seguono le regole sopra riportate.	

CASI PARTICOLARI**Trasfertisti**

Un caso particolare di rimborsi per trasferte riguardano i cosiddetti trasfertisti, ex art. 51 comma 6 Tuir. Sono soggetti che per contratto di lavoro sono tenuti a lavorare in luoghi sempre diversi, perciò non hanno una sede da cui trasferirsi e non esiste la trasferta specifica con i relativi rimborsi e le differenze tra entro e fuori Comune.

Le indennità e le maggiorazioni di retribuzione sono per loro imponibili al 50% e deducibili per l'azienda.

Indennità di trasferimento

Per le indennità di trasferimento o prima sistemazione ex art. 51, comma 7 Tuir è previsto un abbattimento del 50% della base imponibile, per un importo annuo non superiore a € 1.549,37 se in Italia, € 4.648,11 se all'estero.

RIMBORSI SPESE A AMMINISTRATORI

La tassazione e la deducibilità dei rimborsi spese per trasferte percepiti dagli amministratori collaboratori (con busta paga) seguono le stesse regole che abbiamo visto per i dipendenti.

L'unica accortezza, a nostro avviso, è quella di stabilire con certezza **quale è la sede di lavoro**, poiché, mentre per i dipendenti la sede dei lavori è facilmente reperibile dal contratto di lavoro, per gli amministratori deve essere chiaramente stabilita.

È necessario pertanto redigere un verbale dell'assemblea ordinaria che stabilisca i compensi e i rimborsi spese agli amministratori, e nel quel sia chiaramente identificata anche la sede di lavoro.

Di seguito un esempio:

FAC-SIMILE VERBALE ASSEMBLEA

L'anno duemilaventi, il giorno 4 del mese di marzo alle ore 10.00 presso la sede sociale si è riunita l'assemblea generale ordinaria della società ALFA SPA per discutere e deliberare sul seguente ordine del giorno:

- 1) Rimborso spese spettanti all'Amministratore Unico per l'anno 2020 e per gli anni successivi;*
- 2) Individuazione della sede dello svolgimento dell'attività da parte dell'organo amministrativo.*

Assume la presidenza ai sensi dello statuto societario il Presidente che constatata la regolarità della riunione per la presenza dell'organo amministrativo nella persona di sé stesso dichiara validamente costituita l'assemblea e chiama a fungere da segretario il Sig. Mario Rossi.

Tutti gli intervenuti dichiarano di essere sufficientemente informati sugli argomenti iscritti all'ordine del giorno.

Si passa all'esame del primo punto posto all'ordine del giorno.

Il Presidente propone all'assemblea di permettere all'Amministratore Unico il rimborso delle proprie spese di trasferta secondo e nel rispetto di quanto stabilito ai sensi dell'art. 51 del Tuir per l'anno 2020 e per gli anni successivi fino a nuova delibera dietro idonea documentazione.

Sul secondo punto posto all'ordine del giorno, il Presidente ritiene inoltre necessario individuare precisamente il luogo di esercizio della loro attività, anche al fine di identificare l'esatto trattamento fiscale dei rimborsi spese delle trasferte effettuate nell'esercizio di tale funzione. A tale proposito, gli stessi invitano l'assemblea a prendere atto che il luogo dell'esercizio delle funzioni dell'amministratore unico deve intendersi il luogo in cui è ubicata la sede operativa e cioè Via _____.

Dopo breve discussione l'assemblea all'unanimità,

delibera quanto segue:

→ di autorizzare sin d'ora l'Amministratore Unico a provvedere al rimborso delle proprie spese di trasferta secondo e nel rispetto di quanto stabilito ai sensi dell'art. 51 del Tuir, nelle modalità e termini che riterrà più opportune per l'anno 2020 e per gli anni successivi fino a nuova delibera dietro presentazione di idonea documentazione.

Nessun altro prende la parola la seduta viene tolta alle ore 11.00 previa lettura, approvazione e sottoscrizione del presente verbale.

RIMBORSI SPESE A AMMINISTRATORI LIBERI PROFESSIONISTI

Le somme percepite per attività di amministratore, svolte da Professionisti con partita Iva, fanno eccezione all'art 50, lett. c-bis del Tuir, che prevede che le somme percepite in relazione agli uffici di amministratore costituiscano redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Pertanto i rimborsi spese relativi a trasferte entro o fuori dal territorio comunale rientrano tra i redditi di lavoro autonomo: i rimborsi forfetari e i rimborsi chilometrici sono assimilati a compensi e pertanto tassabili.

I rimborsi analitici, invece, sono tassabili in capo all'amministratore solo nel caso in cui le spese siano sostenute dal Professionista e riaddebitate al committente. Se il Professionista sostiene direttamente spese di vitto e alloggio in esecuzione ad uno specifico incarico e le fattura al committente, queste sono interamente deducibili per la società e i relativi costi sono deducibili per il professionista.

L'art. 54 Tuir prevede, invece, che qualsiasi spesa anticipata dal committente durante l'espletamento di un incarico professionale non costituisca compenso in natura da tassare al singolo Professionista.

Qualsiasi spesa anticipata direttamente dalla società per le trasferte dell'amministratore costituisce rimborso esente per quest'ultimo, senza distinzione tra trasferta entro e fuori dal territorio comunale.

Le principali scadenze fiscali di aprile 2020

A cura della Redazione

VERSAMENTO IVA MESE DI MARZO 2020	Scadenza:	16 aprile 2020
	Cos'è:	Versamento dell'Iva mensile derivante dalla liquidazione del mese di marzo 2020.
	Ambito soggettivo:	Sono tenuti a versare l'Iva di marzo 2020 tutti i contribuenti Iva che adottano il metodo della liquidazione Iva mensile.
	Cosa comunicare:	Non previsto.
	Regime sanzionatorio:	Per l'omesso o insufficiente versamento di Iva, la sanzione è pari all'1% giornaliero entro i primi 15 giorni, al 15% entro il 90° giorno dalla scadenza, al 30% dell'importo non versato dal 91° giorno (art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997).
	Ravvedimento operoso:	Ravvedimento ex art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997.

VERSAMENTO RITENUTE SU REDDITI DI LAVORO AUTONOMO	Scadenza:	16 aprile 2020
	Cos'è:	Versamento delle ritenute d'acconto indicate nelle fatture pagate nel mese di marzo 2020.
	Ambito soggettivo:	È tenuto a versare la ritenuta d'acconto il contribuente che, pagando una fattura nel mese di marzo, diventa sostituto d'imposta.
	Cosa comunicare:	Non previsto.
	Regime sanzionatorio:	Per l'omesso o insufficiente versamento la sanzione è pari all'1% giornaliero entro i primi 15 giorni, al 15% entro il 90° giorno dalla scadenza, al 30% dell'importo non versato dal 91° giorno (art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997).
	Ravvedimento operoso:	Ravvedimento ex art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997.

VERSAMENTO RITENUTE E CONTRIBUTI SU REDDITI DA LAVORO DIPENDENTE	Scadenza:	16 aprile 2020
	Cos'è:	Versamento delle ritenute e dei contributi previdenziali sui redditi da lavoro dipendente corrisposti nel mese di marzo.
	Ambito soggettivo:	Datori di lavoro.
	Cosa comunicare:	Non previsto.
	Regime sanzionatorio:	Per l'omesso o insufficiente versamento delle ritenute la sanzione è pari all'1% giornaliero entro i primi 15 giorni, al 15% entro il 90° giorno dalla scadenza, al 30% dell'importo non versato dal 91° giorno (art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997). Il sistema sanzionatorio sui contributi previdenziali versati in ritardo è regolato dall'art. 116, commi 8 e 9 della Legge n. 388/2000.
	Ravvedimento operoso:	Ravvedimento ex art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 per le ritenute erariali. Ravvedimento non previsto per le ritenute Inps.

PAGAMENTO IMPOSTA DI BOLLO FATTURE ELETTRONICHE I TRIMESTRE 2020	Scadenza:	20 aprile 2020
	Cos'è:	Pagamento cumulativo dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche emesse nel primo trimestre 2020.
	Ambito soggettivo:	Tutti i soggetti passivi che nel corso del primo trimestre 2020 hanno emesso fatture elettroniche soggette ad imposta di bollo (es. fatture esenti, fatture non imponibili ecc...).
	Cosa comunicare:	L'importo da pagare sarà comunicato direttamente dall'Agenzia delle Entrate al contribuente nella propria area riservata.
	Regime sanzionatorio:	L'omesso versamento è punito con l'applicazione di una sanzione amministrativa dal 100% al 500% dell'imposta (in attesa di chiarimenti dall'Agenzia delle Entrate).
	Ravvedimento operoso:	Ravvedimento ex art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997.

* **N.B.:** A partire dall'esercizio 2020, nel caso in cui gli importi dovuti non superino la soglia dei 1.000 Euro annui, il versamento può essere effettuato anche con cadenza semestrale entro le date del 16 giugno e 16 dicembre.

MODELLO IVA 2020	Scadenza:	30 aprile 2020
	Cos'è:	Dichiarazione Iva per il 2019
	Ambito soggettivo:	Tutti i titolari di partita Iva che esercitano attività d'impresa, attività artistiche o professionali salvo specifici casi di esonero.
	Cosa comunicare:	Dati rilevanti ai fini Iva relativi al periodo d'imposta 2019.
	Regime sanzionatorio:	<p>La dichiarazione tardiva:</p> <ul style="list-style-type: none"> - la dichiarazione non trasmessa entro il 30 aprile 2020, ma inviata comunque nei 90 giorni successivi si considera tardiva, ma valida a tutti gli effetti e la sanzione applicata è pari a 250 Euro. <p>La dichiarazione omessa:</p> <p>La dichiarazione presentata oltre i 90 giorni si considera omessa ma valida comunque ai fini della riscossione dell'imposta e la sanzione dovuta va dal 120% al 240% dell'ammontare dell'imposta dovuta con sanzione minima pari a 250 Euro; se invece le imposte non sono dovute, la sanzione va da 250 a 1.000 Euro. Inoltre, se la dichiarazione omessa è presentata dal contribuente entro la scadenza per l'invio della dichiarazione del periodo d'imposta successivo e prima dell'avvio dell'attività di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate la sanzione dovuta va dal 60% al 120% delle imposte dovute, con un minimo di 200 Euro. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da 150 a 500 Euro.</p> <p>La dichiarazione integrativa:</p> <p>Le sanzioni per la dichiarazione integrativa (quella, cioè, inviata per rettificare o integrare dati già trasmessi con la dichiarazione originaria) sono le seguenti: se l'integrativa è presentata entro 90 giorni dalla scadenza, le sanzioni saranno da 250 a 2.000 Euro, se la correzione riguarda errori non rilevabili in sede di controllo automatizzato; se la dichiarazione è presentata per correggere errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale, la sanzione sarà pari al 30% della maggiore imposta dovuta; se invece la dichiarazione integrativa è presentata dopo 90 giorni, le sanzioni applicate saranno pari al 90% della maggiore imposta dovuta se la dichiarazione è presentata per correggere errori non rilevabili in sede di controllo formale; in caso di integrativa presentata per correggere errori rilevabili in sede di controllo, si applicherà la sanzione per omesso versamento, pari al trenta per cento di ogni importo non versato.</p> <p>La dichiarazione correttiva nei termini:</p> <p>Si tratta della dichiarazione utilizzata per rettificare o integrare ENTRO LA DATA DI SCADENZA ORIGINARIA dati già trasmessi. Non sono previste sanzioni.</p> <p style="text-align: right;"><i>[segue]</i></p>

MODELLO IVA 2020	Ravvedimento operoso:	<p>La dichiarazione tardiva: può essere sanata con ravvedimento operoso e, quindi, con una sanzione di importo ridotto a 25 Euro (1/10 della sanzione ordinaria), da versare utilizzando il modello F24 e il codice tributo 8911.</p> <p>La dichiarazione integrativa entro 90 giorni: <i>ERRORI NON RILEVABILI IN SEDE DI CONTROLLO AUTOMATIZZATO:</i> 27,80 Euro + eventuale sanzione per omesso versamento (30%) ridotta in base a quando interviene la correzione (art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997) <i>ERRORI RILEVABILI IN SEDE DI CONTROLLO AUTOMATIZZATO:</i> solo sanzione per omesso versamento (30%) ridotta in base a quando interviene la correzione (art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997)</p> <p>La dichiarazione integrativa oltre 90 giorni: <i>ERRORI NON RILEVABILI IN SEDE DI CONTROLLO AUTOMATIZZATO:</i> 11,25 %, ovvero 1/8 del 90%, se la regolarizzazione avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione; 12,86%, ovvero 1/7 del 90%, se la regolarizzazione avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo; 15%, ovvero 1/6 del 90%, se la regolarizzazione avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo. <i>ERRORI RILEVABILI IN SEDE DI CONTROLLO AUTOMATIZZATO:</i> solo sanzione per omesso versamento (30%) ridotta in base a quando interviene la correzione (art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997)</p>
------------------	-----------------------	--

COMUNICAZIONE DEI DATI DELLE FATTURE DA E VERSO L'ESTERO "ESTEROMETRO" I TRIMESTRE 2020	Scadenza:	30 aprile 2020
	Cos'è:	Comunicazione dei dati relativi alle fatture emesse e ricevute, nel periodo di riferimento, nei confronti di soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato (art. 1, comma 3-bis del D.Lgs. n.127/2015)
	Ambito soggettivo:	Sono tenuti alla comunicazione tutti i soggetti passivi obbligati all'emissione della fattura elettronica. Per le operazioni transfrontaliere per le quali si sia proceduto all'emissione della fattura elettronica oppure sia stata emessa una bolletta doganale, non sussiste l'obbligo di procedere alla trasmissione.
	Cosa comunicare:	Per tutte le fatture attive e passive da e verso soggetti non residenti, annotate nei registri Iva nel periodo di riferimento, vanno comunicati i dati del cedente o prestatore (partita Iva), i dati del cessionario o committente, la data del documento, la data di registrazione (per le fatture ricevute), il numero del documento, la base imponibile, l'Iva o l'eventuale tipologia di operazione. Non vi è obbligo di comunicazione per le bollette doganali o per le fatture elettroniche emesse facoltativamente.
	Regime sanzionatorio:	L'omessa o l'errata trasmissione dei dati delle fatture, è punita con l'applicazione della sanzione amministrativa di 2 Euro per ogni fattura, con un limite massimo di 1.000 Euro per ciascun trimestre, ridotta alla metà se la trasmissione è effettuata entro i quindici giorni successivi alla scadenza di legge, ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati.
	Ravvedimento operoso:	Ravvedimento ex art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997.

Antiriciclaggio e Professionisti: la valutazione del rischio

A cura della **Redazione**

Dal 1° luglio 2020 sono diventate vincolanti per gli iscritti all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili le regole tecniche, emanate nel 2019 e propedeutiche alla corretta gestione degli obblighi di adeguata verifica.

Dopo l'emanazione delle linee guida, nel maggio dello scorso anno, non solo è ora possibile illustrare meglio le singole regole tecniche, ma i Professionisti hanno anche gli strumenti operativi per adempiere a quanto richiesto dalla norma.

Le **regole tecniche** sono state approvate, ai sensi dell'art. 11, comma 2 del D.Lgs. 21 novembre 2007 n. 231, come modificato dal D.Lgs. 25 maggio 2017 n. 90, in attuazione della direttiva 2015/849/UE relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività criminose e di finanziamento del terrorismo, dal CNDCEC nella seduta del 16 gennaio 2019, su Parere del Comitato di Sicurezza Finanziaria datato 6 dicembre 2018 e trasmesso al CNDCEC in data 11 dicembre 2018.

Esse sono rivolte agli iscritti all'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e hanno ad oggetto i seguenti obblighi antiriciclaggio:

1. **valutazione del rischio** (artt. 15-16 D.Lgs. n. 231/2007)
2. **adeguata verifica della clientela** (artt. 17-30 D.Lgs. n. 231/2007)
3. **conservazione dei documenti, dei dati e delle informazioni** (artt. 31, 32 e 34 D.Lgs. n. 231/2007)

Il termine originario a partire dal quale dovevano ritenersi vincolanti per gli iscritti le regole tecniche era il 23 luglio (decorso il periodo transitorio di sei mesi dall'emanazione), ma il Consiglio Nazionale ha in seguito deliberato di differire al 1° gennaio 2020 il termine di decorrenza dell'operatività delle regole.

Scopo di questo approfondimento è vedere come eseguire la valutazione del rischio del singolo cliente, condizione essenziale per determinare che tipo di adeguata verifica fare, oltre che per procedere all'autovalutazione del rischio dello Studio Professionale.

LA REGOLA TECNICA N. 2

La seconda regola tecnica si occupa dell'**analisi e della valutazione del rischio di riciclaggio e finanziamento del terrorismo inerente alle attività professionali**, nel rispetto dell'approccio basato sul rischio normativamente previsto. La valutazione del rischio attinente l'adeguata verifica non va confusa con la c.d. autovalutazione del rischio.

Quando ci riferiamo al rischio della clientela si parla di rischio effettivo, dato dalla sommatoria (a cui si daranno pesi diversi) del rischio “**inerente**” e del rischio “**specifico**”. Vediamo nel dettaglio come si deve procedere.

LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO INERENTE

Per rischio inerente si intende il rischio proprio delle attività svolte dal Professionista, considerate per categorie omogenee, in termini oggettivi ed astratti.

Le regole tecniche prevedono che l'elencazione potrà essere modificata nel corso del tempo in relazione all'evoluzione dei dettati normativi, restando inteso che la rilevazione di un rischio non significativo si pone a valle di un processo di valutazione che, seppur non formalizzato, dovrà comunque essere svolto dal Professionista, in quanto la normativa vigente esclude la possibilità di individuare in via automatica e preventiva fattispecie rispetto alle quali possa operare una presunzione di assenza di rischio di riciclaggio.

Le **linee guida** hanno il pregio di semplificare operativamente la valutazione del rischio, individuando altresì le regole di condotta che, se adottate, soddisfano le esigenze ai fini dell'adeguata verifica.

Le **prestazioni a rischio non significativo**, ritenute tali in quanto non evidenziano alcun aspetto finanziario o economico-patrimoniale e non consentono la possibilità di valutare l'ambito operativo del committente in relazione alla tipologia di prestazione resa, sono quelle riepilogate di seguito (Tabella n. 1 delle Linee Guida):

1. Collegio sindacale (senza funzione di revisione legale dei conti in società non coincidenti con soggetti obbligati - deve ritenersi equiparata la posizione dei componenti dei Consigli di sorveglianza *ex art. 2409-duodecies c.c.*);
2. Apposizione del visto di conformità su dichiarazioni fiscali;
3. Predisposizione di interpelli con richiesta di chiarimenti interpretativi circa l'applicazione di norme, ancorché contestualizzati a casi concreti con inoltro a Ministeri e Agenzie fiscali;
4. Risposte a quesiti di carattere fiscale e societario con cui si chiede quale sia la corretta soluzione in base a norme di legge della fattispecie prospettata. Il quesito può essere astratto o contestualizzato con dati oggettivi (anagrafici e di valore). Pareri *pro-veritate*;
5. Incarico di curatore, commissario giudiziale e commissario liquidatore nelle procedure concorsuali (art. 182 l.f.), giudiziarie e amministrative;
6. Liquidatore di società nominato dal tribunale (*ex artt. 2487 e 2487-bis c.c.*);
7. Attività degli amministratori giudiziari *ex art. 2 D.Lgs. 4 febbraio 2010, n. 14*;
8. Commissario giudiziale nelle amministrazioni straordinarie;
9. Incarico di ausiliario del giudice incaricato di perizie e consulenze tecniche su incarico dell'autorità giudiziale in ambito civile (artt. 61-64 c.p.c.) e penale (art. 225 c.p.p.);
10. Amministratore giudiziario (*ex art. 2409 c.c.*);
11. Operazioni di vendita di beni mobili registrati e immobili nonché formazione del progetto di distribuzione, *ex art. 2, comma 3, lett. e), L. 14 maggio 2005, n. 80*;
12. Incarico di custode giudiziale di beni ed aziende (art. 560, art. 676 c.p.c.);
13. Redazione di stime, giurate e non, su incarico dell'autorità giudiziale (art. 193 c.p.c.);
14. Componente Organismo di Composizione della Crisi *ex L. n. 3/2012*;
15. Docenze a corsi, convegni, master e simili anche mediante formazione a distanza;

“Scopo di questo approfondimento è vedere come eseguire la valutazione del rischio del singolo cliente.”

16. Direzione, coordinamento e/o consulenza scientifica per l'organizzazione di attività di formazione in aula o a distanza;
17. Partecipazione a comitati di redazione e/o comitati scientifici di riviste, periodici, libri e giornali sia cartacei, sia sul web;
18. Redazione e aggiornamento di libri o di articoli e saggi su giornali, riviste, libri e banche dati;
19. Direzione e/o coordinamento editoriale di riviste, periodici, libri, giornali cartacei e on-line, banche dati;
20. Gestione di rubriche tematiche e/o di risposta a quesiti e/o chat su riviste, periodici, libri, giornali, banche dati, portali, ecc.;
21. Pareri giuridici *pro-veritate* redatti sia oralmente che per iscritto, anche se per il tramite di terze società o enti di servizio che curano la gestione verso l'utente finale;
22. Componente di organismo di vigilanza ex D.Lgs. n. 231/2001;
23. Invio telematico di bilanci (elenco soci, verbali di approvazione di bilanci, relazione dei sindaci e dei revisori) e pratiche varie agli uffici pubblici competenti (ad esempio le "comunicazioni uniche d'impresa" e gli invii assimilati);
24. Predisposizione presso gli uffici pubblici competenti (SIAE, Ministero Sviluppo Economico, CCIAA ecc.) di pratiche di prima iscrizione e rinnovo per la tutela di diritti (marchi, diritti di privativa, brevetti, software).

Vale la pena sintetizzare le **regole di condotta**, con l'ausilio della tabella che segue:

Regola di condotta	Prestazioni in cui deve essere osservata
Il componente del collegio sindacale senza funzione di revisione legale dei conti in società non coincidenti con soggetti obbligati acquisisce e conserva copia del verbale di nomina	1
Il Professionista acquisisce copia del documento di identità del cliente, da conservare nel fascicolo intestato al cliente	2, 3, 4, 24
Il Professionista incaricato acquisisce e conserva una copia della nomina da parte dell'autorità giudiziaria	5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14
Il Professionista acquisisce e conserva una copia dell'incarico professionale	15, 16, 17, 18, 19, 20, 21
Il Professionista acquisisce una copia della delibera del CdA/determina dell'amministratore unico, ovvero del verbale assembleare di nomina da conservare nel fascicolo intestato all'ente che ne ha deliberato la nomina	22
Si ritiene applicabile per analogia l'esonero previsto dall'art. 17, comma 7, per le attività di redazione e trasmissione di dichiarazioni derivanti da obblighi fiscali e quindi non è richiesto alcun adempimento	23

La regola tecnica n. 2 ha poi individuato una distinta serie di tipologie di prestazioni professionali di cui alla seguente tabella (Tabella n. 2), attribuendo, in via indicativa, uno specifico grado di intensità di rischio inerente. Rimane fermo l'obbligo, a fronte di situazioni concrete a rischio diverso, di stimare il rischio inerente in misura differente rispetto a quanto esposto.

PRESTAZIONI PROFESSIONALI		RISCHIO INERENTE
1	Amministrazione e liquidazione di aziende, patrimoni, singoli beni	poco significativo
2	Amministrazione di società, enti, trust o strutture analoghe	abbastanza significativo
3	Assistenza, consulenza e rappresentanza in materia tributaria	poco significativo
4	Assistenza per richiesta finanziamenti	abbastanza significativo
5	Assistenza e consulenza societaria continuativa e generica	abbastanza significativo
6	Attività di valutazione tecnica dell'iniziativa di impresa e di asseverazione dei business plan per l'accesso a finanziamenti pubblici	abbastanza significativo
7	Consulenza aziendale	abbastanza significativo
8	Consulenza contrattuale	poco significativo
9	Consulenza economico-finanziaria	abbastanza significativo
10	Costituzione/liquidazione di società, enti, trust o strutture analoghe	abbastanza significativo
11	Custodia e conservazione di beni e aziende	poco significativo
12	Consulenza in operazioni di finanza straordinaria	molto significativo
13	Tenuta della contabilità	abbastanza significativo
14	Consulenza in materia di redazione del bilancio	abbastanza significativo
15	Revisione legale dei conti	abbastanza significativo
16	Valutazione di aziende, rami d'azienda, patrimoni, singoli beni e diritti	poco significativo

Si tengano in debita considerazione le seguenti due osservazioni:

- 1) in caso di pluralità di prestazioni rese allo stesso cliente, dovendo il rischio inerente rapportarsi ad un unico livello, si ritiene opportuno allineare il complesso delle prestazioni al grado di rischio più alto fra quelli singolarmente attribuibili alle singole tipologie professionali;
- 2) per le prestazioni professionali eventualmente non previste nelle Tabelle 1 e 2, il soggetto obbligato assegnerà di volta in volta il relativo grado (e punteggio) di rischio inerente, a seguito di specifica valutazione.

LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO SPECIFICO

Il Professionista deve valutare il rischio specifico di riciclaggio/finanziamento del terrorismo con riferimento al cliente e alla prestazione professionale concretamente resa (art. 17, comma 3, D.Lgs. n. 231/07), attribuendo i punteggi al cliente e alla prestazione e mediando i risultati in modo da ottenere il valore del rischio specifico ricompreso nell'intervallo da 1 a 4.

Utilizzeremo la seguente scala graduata:

Rilevanza	Valori dell'indicatore di intensità
NON SIGNIFICATIVA	1
POCO SIGNIFICATIVA	2
ABBASTANZA SIGNIFICATIVA	3
MOLTO SIGNIFICATIVA	4

Come noto, la norma prevede che il rischio specifico venga valutato in relazione agli aspetti connessi al cliente, nonché all'operazione e/o prestazione professionale.

Sono dieci elementi (4 per il cliente e 6 per le operazioni/prestazioni) per i quali le linee guida hanno predisposto due tabelle di "aiuto" per il riscontro dei fattori di rischio e la relativa attribuzione del livello di rischio: la Tabella A e la Tabella B, che di seguito vengono riportate integralmente.

Sotto il profilo metodologico, il soggetto obbligato avrà cura di barrare la casella del fattore di rischio riscontrato

(con possibilità di più flag per ciascun “aspetto” considerato). Qualora venisse riscontrato un fattore di rischio “Altro” (ovvero diverso da quelli espressamente declinati), lo stesso deve essere esplicitato dal soggetto obbligato, non essendo possibile prevedere aprioristicamente ogni variante di “aspetto”: in buona sostanza, anche con una descrizione sintetica, si avrà cura di evidenziare altre tipologie non necessariamente previste dalle linee guida.

La valutazione del rischio specifico deve avvenire in modo omogeneo nell’ambito di tutta la clientela, utilizzando criteri oggettivi.

Tabella A - Aspetti connessi al cliente

A. ASPETTI CONNESSI AL CLIENTE	Fattore di rischio riscontrato (barrare i fattori riscontrati)	Livello di rischio specifico (da 1 a 4)
A.1 - Natura giuridica		
Non congruità della natura giuridica prescelta in relazione all’attività svolta e alle sue dimensioni	<input type="checkbox"/>	
Articolazione giuridica, complessità e opacità della struttura volte ad ostacolare l’identificazione del titolare effettivo o l’attività concretamente svolta	<input type="checkbox"/>	
Partecipazione di persone politicamente esposte (cliente, esecutore, titolare effettivo)	<input type="checkbox"/>	
Incarichi in società, associazioni, fondazioni, organizzazioni non lucrative, organizzazioni non governative soprattutto se aventi sede in paesi ad alto rischio o non collaborativi	<input type="checkbox"/>	
Processi penali o indagini in corso per circostanze attinenti al terrorismo, al riciclaggio o all’autoriciclaggio – Misure di prevenzione o provvedimenti di sequestro - Familiarità/stretti legami con soggetti sottoposti a indagini o a procedimenti penali o provvedimenti di sequestro o censiti nelle liste delle persone o degli enti attivi nel finanziamento del terrorismo	<input type="checkbox"/>	
Altro	<input type="checkbox"/>	
A.2 - Prevalente attività svolta		
Attività esposte al rischio di infiltrazioni criminali e terroristiche secondo le periodiche pubblicazioni delle Autorità in materia, sia a livello sovranazionale (Relazione UE sulla valutazione del rischio sovranazionale), sia a livello nazionale (triennale: “Analisi nazionale dei rischi di riciclaggio e finanziamento del terrorismo” MEF/CSF e annuale: “Rapporto annuale dell’Unità di Informazione Finanziaria” UIF/Bankitalia nonché la Relazione annuale al Parlamento del MEF)	<input type="checkbox"/>	
Struttura organizzativa e dimensionale non coerente con l’attività svolta	<input type="checkbox"/>	
Non conformità dell’attività svolta rispetto a quella indicata nell’atto costitutivo	<input type="checkbox"/>	
Altro	<input type="checkbox"/>	

[segue]

A. ASPETTI CONNESSI AL CLIENTE	Fattore di rischio riscontrato (barrare i fattori riscontrati)	Livello di rischio specifico (da 1 a 4)
A.3 - Comportamento tenuto al momento del conferimento dell'incarico		
Cliente non presente fisicamente	<input type="checkbox"/>	
Presenza di soggetti terzi con ruolo non definito	<input type="checkbox"/>	
Comportamento non trasparente e collaborativo	<input type="checkbox"/>	
Difficoltà nell'individuazione del titolare effettivo	<input type="checkbox"/>	
Altro	<input type="checkbox"/>	
A.4 - Area geografica di residenza del cliente		
Residenza/localizzazione in: comune italiano a rischio a causa dell'utilizzo eccessivo di contante – Residenza in Paesi terzi ad alto rischio individuati dalle Autorità – Paesi terzi non dotati di efficaci sistemi di prevenzione del riciclaggio e del finanziamento del terrorismo coerenti con le raccomandazioni del GAFI – Paesi terzi caratterizzati da un elevato livello di corruzione o di permeabilità ad altre attività criminose – Aree di conflitto in cui sono presenti organizzazioni terroristiche o in zone limitrofe o di transito – Paese soggetto a sanzioni o embarghi o misure analoghe stabilite dall'O.N.U. o altri organismi internazionali - (vedasi le pubblicazioni periodiche delle Autorità in materia, sia a livello sovranazionale, sia a livello nazionale)	<input type="checkbox"/>	
Lontananza della residenza del cliente rispetto alla sede del Professionista	<input type="checkbox"/>	
Altro	<input type="checkbox"/>	
	TOTALE A	

Tabella B - Aspetti connessi all'operazione e/o prestazione professionale

B. ASPETTI CONNESSI ALL'OPERAZIONE E/O PRESTAZIONE PROFESSIONALE	Fattore di rischio riscontrato (barrare i fattori riscontrati)	Livello di rischio specifico (da 1 a 4)
B.1 - TIPOLOGIA		
Operazione ordinaria/straordinaria rispetto al profilo soggettivo del cliente	<input type="checkbox"/>	
Operazione che prevede schemi negoziali che possono agevolare l'opacità delle relazioni economiche e finanziarie intercorrenti tra il cliente e la controparte	<input type="checkbox"/>	
Articolazione contrattuale ingiustificata	<input type="checkbox"/>	
Altro	<input type="checkbox"/>	
B.2 - Modalità di svolgimento		
Utilizzo di mezzi di pagamento non tracciati - Utilizzo di valute virtuali	<input type="checkbox"/>	
Utilizzo di conti non propri per trasferire/ricevere fondi	<input type="checkbox"/>	
Ricorso reiterato a procure	<input type="checkbox"/>	
Ricorso a domiciliazioni di comodo	<input type="checkbox"/>	
Altro	<input type="checkbox"/>	
B.3 - Ammontare dell'operazione		
Incoerenza dell'ammontare rispetto al profilo economico e finanziario del cliente	<input type="checkbox"/>	
Presenza di frazionamenti artificiali	<input type="checkbox"/>	
Altro	<input type="checkbox"/>	
B.4 - Frequenza e volume delle operazioni/durata della prestazione professionale		
Non congruità della frequenza dell'operazione rispetto all'attività esercitata – Operatività improvvisa e poco giustificata rispetto all'ordinaria attività – Operazioni di ammontare consistente, concentrate in un ristretto arco temporale	<input type="checkbox"/>	
Rapporto professionale continuativo o occasionale	<input type="checkbox"/>	
Altro	<input type="checkbox"/>	

B. ASPETTI CONNESSI ALL'OPERAZIONE E/O PRESTAZIONE PROFESSIONALE	Fattore di rischio riscontrato (barrare i fattori riscontrati)	Livello di rischio specifico (da 1 a 4)
B.5 - RAGIONEVOLEZZA		
Irragionevolezza dell'operazione rispetto all'attività svolta dal cliente	<input type="checkbox"/>	
Irragionevolezza dell'operazione rispetto all'entità delle risorse economiche nella disponibilità del cliente	<input type="checkbox"/>	
Non congruità dell'operazione rispetto alle finalità dichiarate	<input type="checkbox"/>	
Altro	<input type="checkbox"/>	
B.6 - Area geografica di destinazione		
Destinazione in: comune italiano a rischio a causa dell'utilizzo eccessivo di contante – Paesi terzi ad alto rischio individuati dalle Autorità – Paesi terzi non dotati di efficaci sistemi di prevenzione del riciclaggio e del finanziamento del terrorismo coerenti con le raccomandazioni del GAFI – Paesi terzi caratterizzati da un elevato livello di corruzione o di permeabilità ad altre attività criminose – Aree di conflitto in cui sono presenti organizzazioni terroristiche o in zone limitrofe o di transito – Paese soggetto a sanzioni o embarghi o misure analoghe stabilite dall'O.N.U. o altri organismi internazionali - (vedasi le pubblicazioni periodiche delle Autorità in materia, sia a livello sovranazionale, sia a livello nazionale)	<input type="checkbox"/>	
Inesistenza di riferimenti tradizionali nell'area geografica di destinazione (ad es. assenza di organismi equivalenti alle Camere di Commercio che detengono registri pubblici)	<input type="checkbox"/>	
Irragionevolezza e non congruità della ricerca di interazione con altre aree geografiche (ad es. vendita di determinati prodotti in aree geografiche nelle quali notoriamente gli stessi non risultano utilizzati)	<input type="checkbox"/>	
Altro	<input type="checkbox"/>	
	TOTALE B	

Il **livello di rischio specifico** si ottiene calcolando la **media aritmetica semplice** dei punteggi assegnati nella tabella A e nella tabella B:

- rischio specifico cliente: somma punteggi tabella A
- rischio specifico prestazione: somma punteggi tabella B
- rischio specifico complessivo: somma dei valori delle tabelle (A + B) diviso dieci

Con riferimento ad alcune prestazioni professionali – es. revisione legale dei conti e tenuta della contabilità – la tabella B non deve essere compilata, attesa la tipologia dei dati richiesti nella stessa. Ne consegue che, in relazione a dette prestazioni, il rischio specifico si ottiene sommando i punteggi della tabella A e dividendo per quattro.

Attribuzione del rischio specifico

Valori ponderati	Rischio specifico
Punteggio 1-1.5	Non significativo
Punteggio 1.6-2.5	Poco significativo
Punteggio 2.6-3.5	Abbastanza significativo
Punteggio 3.6-4.0	Molto significativo

Per determinare il rischio effettivo, dalla relazione tra il livello di rischio inerente (tabelle 1 e 2) e quello di rischio specifico (tabelle A e B) si ottiene il livello di rischio effettivo, la determinazione del quale avviene mediante l'utilizzo di una matrice che prende in considerazione sia i valori del rischio inerente sia quelli del rischio specifico, basati su una ponderazione del 30% (rischio inerente) / 70% (rischio specifico), muovendo dal presupposto che quest'ultimo abbia più rilevanza nel determinare il livello di rischio effettivo.

Determinazione del rischio effettivo

RISCHIO INERENTE PONDERATO X 0,30 =	
RISCHIO SPECIFICO PONDERATO X 0,70 =	
	RISCHIO EFFETTIVO	

RISCHIO INERENTE (coefficiente di ponderazione = 30%)	molto significativo 4	1,90	2,60	3,30	4
	abbastanza significativo 3	1,60	2,30	3	3,70
	poco significativo 2	1,30	2	2,70	3,40
	non significativo 1	1	1,70	2,40	3,10
		1 non significativo	2 poco significativo	3 abbastanza significativo	4 molto significativo
		RISCHIO SPECIFICO (coefficiente di ponderazione=70%)			

LA DETERMINAZIONE DELLA TIPOLOGIA DI ADEGUATA VERIFICA

Sulla base del livello di rischio effettivo determinato, il Professionista dovrà adempiere agli obblighi di adeguata verifica secondo la seguente scala graduata:

GRADO DI RISCHIO	Misure di adeguata verifica
non significativo	Semplificate
poco significativo	Semplificate
abbastanza significativo	Ordinarie
molto significativo	Rafforzate

La sequenza di determinazione del rischio effettivo, esaminata nelle pagine che precedono, è riassunta nella scheda appositamente elaborata dalle linee guida (allegato AV.1), finalizzata alla determinazione della tipologia di adeguata verifica da adottare.

Tale scheda, secondo le indicazioni del CNDCEC:

- sarà conservata a cura del soggetto obbligato secondo le modalità di conservazione prescelte, salva l'adozione (nei casi ammessi) delle alternative regole di condotta di adeguata verifica per le situazioni di rischio inerente "non significativo";
- sarà compilata, sottoscritta e datata dal soggetto obbligato: trattasi di adempimento la cui rilevanza, nell'ambito del sistema dei presidi antiriciclaggio, è tale da non poter essere delegato a collaboratori/dipendenti/terzi;
- sarà ripetuta nella sua compilazione, in occasione del controllo costante periodico, ovvero quando il soggetto obbligato lo reputerà opportuno; laddove non vi siano modifiche del livello di rischio da inferiore a superiore, la scheda di valutazione del rischio non dovrà essere compilata.

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

“Formazione Tributaria Permanente” è una rivista on line a cadenza mensile

DIRETTORE RESPONSABILE

Dott. Vittorio Bellagamba

COMITATO SCIENTIFICO FONDAZIONE “DINO AGOSTINI”

Prof. Gianfranco Ferranti

Dott. Gabriele Sepio

Prof. Paolo Parisi

Dott. Franco Ricca

Dott. Nicola Forte

Gen. Luciano Benedetto Lipari

Dott. Giacomo Manzana

Dott. Claudio Carpentieri

Chiuso in redazione il 11 Marzo 2020

SERVIZIO CLIENTI

Per la redazione/distribuzione/abbonamento/rinnovi:

roberto.valeri@logosnotizie.it