


Rassegna Professionale

Rivista trimestrale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Brindisi



**Aspetti particolari
dell'accertamento e delle
sanzioni nel settore accise**

Agenzia delle Dogane

■ pag. 4

**Più welfare per i
Commercialisti: gli ultimi
interventi della Cassa**

Vincenzo EPIFANI

■ pag. 10

**Elementi critici nel contratto
di affitto d'azienda degli
impianti sportivi**

Luca CARAMASCHI

■ pag. 12

**Le cooperative sociali e la
nuova disciplina IVA**

**Gabriele ALBANESE
Francesco CALÒ**

■ pag. 18



ODCEC
BRVNDISIUM

Rassegna Professionale

Rivista trimestrale dei
Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
di Brindisi

Anno XXIV - N° 3 - Luglio / Settembre 2016

EDITORE

Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Brindisi
Via Carmine, 44 - 72100 Brindisi
www.odcecbrindisi.it

DIRETTORE RESPONSABILE

Davide PIAZZO

COMITATO DI REDAZIONE

Gabriele Albanese - Francesco Calò
Silvia Conte - Elvira Elia
Leonardo Grassi - Michele Orlando
Marianna Pacifico - Raffaele Tommasi

DIREZIONE E REDAZIONE

Via Carmine, 44 - 72100 Brindisi
rassegnaprofessionale@gmail.com

GRAFICA

2ld.it
Via San Francesco, 186
72021 Francavilla Fontana (Br)

AUTORIZZAZIONE TRIBUNALE BRINDISI

n. 4 del 8.9.1993
Iscrizione al R.O.C. n. 21483
del 15092011

Ogni articolo viene ceduto a titolo gratuito
alla redazione ed esprime esclusivamente il
pensiero di chi lo firma esonerando il Comitato
di redazione e l'Editore da ogni responsabilità.

Per contattare la redazione o inviare i propri
contributi scrivere a:
rassegnaprofessionale@gmail.com

In copertina (foto):
Damiano Tasco - Brindisi/Corfù 2015
© Tutti i diritti riservati

Buone vacanze a chi?



di Davide Piazza

Per i commercialisti italiani il last minute non è un viaggio bensì una proroga. Da un lato consente di tirare un respiro di sollievo e dall'altro ipotizza un'estate di aria condizionata e scadenze senza sosta, fino al 30 settembre. E quindi, anche quest'anno, non parlateci di vacanze.

Ci solleva sapere che è in corso presso il Ministero, un tavolo tecnico per risolvere l'ormai annoso problema dei vari tax day, dove pare si siano trovati tutti d'accordo sulla necessità di stabilire date e meccanismi certi sugli adempimenti fiscali del prossimo anno. Per dare una soluzione definitiva al problema, questa volta, anche le categorie interessate sono state invitate a formalizzare le proprie proposte. In tal senso si sono manifestate le prime convergenze sia sull'ipotesi di spostare l'attuale termine dei versamenti dal 16 al 30 giugno con il mese luglio che sarebbe così "destinato" a chi paga con la maggiorazione dello 0,40%, sia di prevedere un meccanismo automatico di slittamento dei termi-

SOMMARIO

Buone vacanze a chi?	2
Aspetti particolari dell'accertamento e delle sanzioni nel settore accise	4
Più welfare per i Commercialisti: gli ultimi interventi della Cassa	10
Elementi critici nel contratto di affitto d'azienda degli impianti sportivi	12
Le cooperative sociali e la nuova disciplina IVA	18
News in pillole	20

ni nel caso di ritardi nella diffusione dei modelli dichiarativi o dei software per la compilazione. Tuttavia, al Ministero, sarebbe anche il caso di evidenziare che la madre di tutti i ritardi è sempre la c.d. legge di stabilità, che, con il suo strascico di chiarimenti ed interpretazioni, e con la consueta mole di novità che stravolge ogni fatua certezza temporaneamente acquisita, obbliga tutti gli operatori ai ben noti aggiornamenti in corsa.

In questo numero, nell'ambito della sempre maggiore collaborazione con gli enti, ospitiamo un contributo dell'Agenzia delle Dogane in materia di accise, ottenuto a margine di un convegno che ha avuto luogo presso la nostra sede e che ha conseguito notevole consenso in termini di partecipazione.

Il delegato alla cassa Dott. Vincenzo Epifani, al termine del suo mandato, ha delineato alcune utilità offerte dalla cassa di previdenza a tutti gli iscritti, con particolare attenzione ai casi di difficoltà e agli strumenti di sostegno.

Nell'ambito dell'approfondimento delle problematiche afferenti gli enti locali, il collega Luca Caramaschi, dell'ordine di Mantova, ha sviluppato il particolare caso del contratto di affitto d'azienda degli impianto sportivi, con evidenza di diversi elementi di criticità.

Infine il collega Gabriele Albanese ha delineato, la nuova disciplina iva nelle cooperative sociali.



ph. © Damiano Tasco

Aspetti particolari dell'accertamento e delle sanzioni nel settore accise



Evento divulgativo settore accise del 18 dicembre 2015 presso l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili di Brindisi.

Sintesi dell'intervento della Dr.ssa Fabiola Quarta e del Dott. Vincenzo Murrone.

Il termine accisa - letteralmente "taglia"- caduto per lungo tempo in disuso a causa della sua valenza esplicitamente vessatoria, è tornato in auge con la produzione normativa sovranazionale, nelle direttive europee dagli anni '70, quando è stato avviato il processo di armonizzazione delle imposte indirette sulla produzione e sui consumi, presupposto imprescindibile per la realizzazione del Mercato Unico.

Gli interventi di armonizzazione fondamentali nel settore delle accise (regime, detenzione, circolazione, controlli, struttura e aliquote) sono contenuti in una serie di Direttive nel 1992¹, che hanno riguardato la struttura e il regime dell'imposta, fondato su un sistema di prelievo della stessa nel paese di consumo del prodotto e sul collegamento dei depositi fiscali negli Stati membri.

Alla categoria delle imposte indirette armonizzate sono riconducibili l'imposta sul valore aggiunto² e le accise (su alcolici, tabacco, energia elettrica e prodotti energetici) disciplinate a livello nazionale dal D.lgs. 504/95 (di seguito Testo Unico Accise, T.U.A.).

L'accisa è un'imposta specifica (grava, com'è noto, solo su alcuni beni); l'oggetto imponibile, di norma è un bene specifico soggetto a una domanda rigida (si pensi al carburante) rispetto al prezzo di vendita; la base imponibile è rappresentata dal quantitativo (es.: chilogrammo, litro) di prodotto gravato dall'imposta e non dal relativo valore commerciale. Tali peculiarità consentono allo Stato di perseguire in tempi ristrettissimi obiettivi finanziari e di bilancio.

Le accise sono riscosse in capo ai soggetti che hanno la "disponibilità fiscale" di tali beni, ovvero ai detentori che hanno il potere concreto di immetterli in consumo. Sono traslate dai soggetti sopra indicati sui consumatori finali e, quindi, sono in grado di assicurare un gettito rispondendo anche a esigenze di cassa improvvise. Sono, infine, idonee a disincentivare il consumo di certi prodotti (pensiamo ai prodotti energetici più inquinanti) per soddisfare esigenze extrafiscali, come la tutela di ambiente e salute.

È importante distinguere il momento della nascita dell'obbligazione tributaria da quello in cui l'accisa diviene esigibile, momenti collegati, rispettivamente, al fatto generatore - fabbricazione - e al presupposto di esigibilità - immissione in consumo -. È quest'ultima che determinerà in concreto il sorgere dell'obbligazione, tant'è che tutte le fattispecie previste dal TUA sono strettamente connesse all'immissione

¹ Dir. 92/12/CEE, sostituita dalla Dir. 2008/118/CE; Dir. 92/79/CEE per i tabacchi; Dir. 92/81/CEE per oli minerali; Dir. 92/83/CEE per gli alcolici.

² Anche se per l'Iva le aliquote e le esenzioni non sono completamente armonizzate; si rinvia sul punto a F. Ricca, "Le regole per l'individuazione del debito dell'imposta", in corr. Trib. N. 36/2011, pag. 2948.

-anche irregolare- in consumo sul territorio dello stato.

La corretta individuazione del presupposto di esigibilità dell'imposta consente di comprenderne meglio il particolare regime fiscale, in ragione del quale i prodotti realizzati (o stoccati) in un deposito sono sottoposti a un regime di sospensione da accisa fino al momento in cui non siano immessi, appunto, in consumo.

Quanto sin qui detto comporta che il presupposto delle accise non presenta alcun elemento di patrimonialità³, essendo rappresentato il fatto indice di capacità contributiva dall'immissione in consumo e, quindi, in via di ultima analisi, dall'idoneità –intesa come attitudine economica- dei fabbricanti, e/o di coloro che a vario titolo immettano in consumo i prodotti, di presentarsi sul mercato per vendere i beni a terzi. Lo svolgimento di un'attività commerciale, e non la capacità patrimoniale, viene dunque a rappresentare la forza economica assunta dal legislatore a presupposto del tributo.

L'esigibilità dell'accisa deve intendersi ricollegata anche all'effettivo impiego del prodotto che gode di agevolazioni (esenzioni o riduzioni) quando non si verificano i presupposti stabiliti dal legislatore per la fruizione del beneficio.

La premessa sull'esigibilità dell'accisa è utile anche a comprendere l'istituto dell'abbuono dell'imposta quando avvenga la perdita irrimediabile o la distruzione totale del prodotto verificatesi per caso fortuito o forza maggiore, circostanze cui è equiparata la colpa non grave del soggetto passivo o di un terzo. Poiché, come detto, il momento decisivo per l'esigibilità dell'imposta è l'immissione in consumo, sarà necessario, ai fini dell'abbuono, che questa diventi impossibile.

L'art. 4, co. 1, del TUA dispone, infatti, che l'accisa non è dovuta in caso di perdita irrimediabile o distruzione totale di prodotti che si trovino in regime sospensivo, a condizione che il soggetto obbligato provi, in modo ritenuto soddisfacente dall'Amministrazione Finanziaria, che la perdita o la distruzione dei prodotti è avvenuta per caso fortuito o per forza maggiore (es. calamità naturale; fuoriuscita di idrocarburi da un oleodotto a seguito di esplosione - cfr. sent. CGUE del 18/12/2007 in causa C-314/06).

Si ha distruzione totale o perdita irrimediabile quando la merce è inutilizzabile come prodotto sottoposto ad accisa.

Al concetto di perdita del prodotto così come delineato dalla norma, e idoneo a consentire l'abbuono dell'accisa, non è riconducibile, dunque, l'ipotesi di furto, poiché in tal caso non è impedita l'immissione in consumo, essendo semplicemente venuta meno la disponibilità del prodotto per il proprietario (il concetto di cui sopra, stabilito dalla Cassazione già con la sentenza n. 2942/1984, è stato in seguito ribadito Cass n. 28377/2013 e n. 6398/2014).

Accertamento e riscossione dell'accisa, aspetti particolari.

In linea generale, la mera prospettazione nel processo verbale del recupero del tributo e l'applicabilità di sanzioni non interrompe la prescrizione (di cinque anni) del credito d'imposta, né sposta il termine decadenziale sanzionatorio ex art. 20 d.lgs. 472/97 per la violazione prevista⁴. Tuttavia, in tema di accise sull'energia elettrica (art. 57 TUA), la prescrizione del credito d'imposta è interrotta quando è costatata la violazione e ricomincia a decorrere dal giorno in cui diventa definitivo l'atto che conclude il procedimento penale o amministrativo intrapreso per la violazione accertata⁵.

In tema di accertamento di accise si è da ultimo espressa la Cassazione a Sez. Un. n. 24823/2015 che ha, peraltro, stabilito che non esiste nel nostro ordinamento un obbligo generalizzato per l'amministrazione di attivare il contraddittorio prima dell'emissione dell'atto, salvo che non sia espressamente previsto per legge. Si tratta, infatti, di un principio di derivazione comunitaria e, pertanto, applicabile solo ai tributi «armonizzati» (come le accise o l'IVA). Tuttavia, anche per questa ipotesi, affinché operi

³ Corte cost., 31 marzo 1988, n. 373: "l'imposta è correlata all'ingresso delle merci nel mercato nazionale e non alla concreta capacità del singolo contribuente".

⁴ Per la specifica funzione che assolve, la decadenza non ammette interruzione né sospensione, essa non può essere impedita se non dal compimento dell'atto - ex art. 2966 c.c..

⁵ Si veda Com. Trib. Reg. Piemonte, Sez. XXVIII, Sent., 30.11.2010, n. 91.

la sanzione di nullità del provvedimento, occorre che il contribuente dimostri che in tale sede avrebbe potuto produrre elementi difensivi concretamente valutabili.

Detto arresto giurisprudenziale conferma che la garanzia di cui all'articolo 12 comma 7 dello Statuto del contribuente, secondo il quale l'accertamento non può essere emesso prima che siano decorsi 60 giorni dalla consegna del Pvc, **è riferita solo alle ipotesi di provvedimenti conseguenti a verifiche eseguite presso la sede del contribuente.** Tale interpretazione deriverebbe dal fatto che attraverso l'accesso vi è l'intromissione dell'amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla ricerca di elementi valutativi a lui sfavorevoli. Il contraddittorio rappresenta così la tutela per chiarire gli elementi acquisiti presso i locali.

Le somme dovute a titolo d'imposta o indebitamente abbuonate o restituite si esigono con la procedura di riscossione coattiva prevista dal decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, e succ. mod.. Prima di avviare tale procedura l'Ufficio delle Dogane spedisce, mediante raccomandata postale, un avviso di pagamento fissando un termine di quindici giorni per l'adempimento, decorrente dalla data di ricevimento del predetto avviso.

Principali sanzioni penali del D.lgs. 504/95.

Nel quadro di una panoramica sulle principali e più ricorrenti sanzioni penali previste dal TUA, non si può non prendere le mosse dall'art. 40 che, in quella intenzione di coordinamento di cui si è detto, ha raccolto le variegate disposizioni in tema di oli minerali e di altri prodotti assoggettati all'imposta.

Dall'esame del testo della norma, rubricata "*Sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici*", emerge subito che ci troviamo davanti a violazioni di natura sostanziale che comportano evasione d'imposta, alla cui gravità il legislatore ha ritenuto di dover fare seguire una sanzione più grave di quella amministrativa. Ulteriore indice della gravità della violazione, in parte connesso con la particolare struttura dell'accisa, è la ricostruzione dei reati elencati come reati comuni, giacché la norma ne individua l'autore in "*chiunque*" li commetta. Alla vasta gamma di condotte individuate -dalla fabbricazione alla raffinazione clandestina, dalla destinazione a usi soggetti a imposta o maggiore imposta alla sottrazione con qualsiasi mezzo all'accertamento o al pagamento dell'accisa- è prevista la pena della reclusione da sei mesi a tre anni e la multa dal doppio al decuplo dell'imposta evasa, non inferiore a 7.746 euro, mentre il tentativo è punito con la stessa pena prevista per il reato consumato. Nell'ipotesi contemplata nel punto c) "*destinazione ad usi soggetti ad imposta o a maggiore imposta di prodotti esenti o ammessi ad aliquote agevolate*" il comma 6 fissa una soglia al di sotto della quale (100 kg) è irrogata una sanzione amministrativa commisurata all'imposta evasa.

La fattispecie prevista dal co. 5 citato, invece, riferito alle ipotesi di sottrazione all'accertamento di gas naturale, a seguito dell'intervento di depenalizzazione recato dal D.lgs. 8/2016, è stata derubricata a sanzione amministrativa. Attualmente, dunque, poiché *<Non costituiscono reato e sono soggette alla sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro tutte le violazioni per le quali è prevista la sola pena della multa o dell'ammenda>* (art. 1 co.1 decreto di depenalizzazione), la violazione in parola potrà essere punita con una sanzione amministrativa *<pari all'ammontare della multa o dell'ammenda, ma non può, in ogni caso, essere inferiore a euro 5.000 né superiore a euro 50.000>* (art. 1, co. 6). Altra circostanza che emerge dalla norma è la previsione da parte del legislatore di una fattispecie di chiusura. Si tratta di quella descritta alla lett. b) della disposizione in esame: la pena si applica a chiunque "*sottrae con qualsiasi mezzo i prodotti energetici, compreso il gas naturale, all'accertamento o al pagamento dell'accisa*". Tale previsione assume carattere generale e sussidiario, comprendendo le innumerevoli e imprevedibili modalità con le quali può realizzarsi l'omissione del pagamento. Si tratta di una fattispecie di reato a condotta libera⁶.

⁶ Il reato in è stato ravvisato dalla Corte di Cassazione, sent. n. 15728/2014, nella "condotta di colui che sottrae all'accisa il gasolio concesso ad imposta agevolata per uso agricolo non impiegato e non dichiarato nel consuntivo relativo ai prodotti acquistati in un dato anno, posto che l'occultamento del mancato impiego di una parte del prodotto denaturato si sostanzia nella sottrazione del gasolio accantonato all'accertamento dell'imposta, dovuta nella misura ordinaria e non più nella misura agevolata assolta all'atto del suo acquisto".

L'art. 41 del TUA punisce la fabbricazione clandestina di alcole e bevande alcoliche, fattispecie riferibile tanto all'utilizzo di locali non denunciati, quanto agli strumenti usati, costruiti o alterati per consentire la sottrazione all'accertamento. La quantità prodotta rileva esclusivamente ai fini della commisurazione della multa, rilevando, anche per questa fattispecie, l'intento fraudolento.

Anche in tema di alcole e bevande alcoliche risulta accentuato il carattere presuntivo della punibilità fondata sul nesso strumentale tra i locali o gli strumenti non denunciati e le materie prime occorrenti. Tale presunzione non ammette prova contraria.

Oltre alla pena comminata, i responsabili della violazione di cui all'art. 41 TUA dovranno corrispondere l'accisa evasa sulla quantità di prodotto e su quella che può essere ricavata dalle materie prime presenti, salvo che la fabbricazione dell'alcole sia esente da imposta e il prodotto non sia commercializzato⁷. Anche qui troviamo un'anticipazione della soglia punitiva alle condotte preordinate alla fabbricazione, quindi possiamo dire che si tratta di un reato di pericolo.

L'art. 42 TUA punisce con la reclusione il solo fatto dell'associazione allo scopo della fabbricazione clandestina di alcol e bevande alcoliche.

È sufficiente a integrare gli estremi del reato il *pactum sceleris*. Il disegno criminoso può essere inteso in senso ampio, poiché comprende, secondo la giurisprudenza, anche le attività propedeutiche e consequenziali alla fabbricazione, come può essere la commercializzazione. La Cassazione non ha ravvisato il reato di cui all'art. 42 TUA nella condotta dell'autista che trasportava l'alcole prodotto clandestinamente (Cass. pen. 40889/2007), mentre ha ravvisato il reato associativo alla presenza di una struttura rudimentale qualora tale struttura possa essere considerata unità distinta dagli associati con uno specifico programma di azioni illecite.

Anche l'acquisto sistematico e consapevole da un'associazione che lo produceva clandestinamente è stato ricondotto alla fattispecie di cui all'art. 42 TUA.

L'art. 43 TUA contempla due condotte penalmente rilevanti: 1) la sottrazione di prodotti all'accertamento e 2) la detenzione. La prima la realizza chiunque sottragga in qualsiasi modo i prodotti soggetti ad accisa o all'accertamento o al pagamento; la seconda consiste nella detenzione di alcole denaturato in condizioni diverse da quelle prescritte o la destinazione di esso a usi diversi da quelli consentiti.

Anche qui si prescinde dall'effettiva vendita o cessione a terzi. È chiaro però che la presunzione di immissione in consumo ha carattere relativo e, ove se ne provasse la destinazione estera, in assenza di accisa da assolvere, non potrà essere ravvisata alcuna sottrazione.

Il reato è integrato dalla semplice mancanza del contrassegno attestante il pagamento dell'imposta, non essendo richiesta la verifica qualitativa. Può integrare la condotta punita anche l'indicazione sulla bottiglia di una gradazione alcolica diversa da quella effettiva.

Poiché il reato si consuma con la semplice coscienza e volontà di detenere il prodotto in condizioni diverse da quelle prescritte, o di usarlo per usi diversi, o di sottrarlo all'accertamento, esso è un reato a dolo generico.

È opportuno esaminare, in ragione dell'applicabilità di tale istituto ai reati fin qui esaminati, l'art. 44 del TUA, il quale stabilisce che *"I prodotti, le materie prime ed i mezzi comunque utilizzati per commettere le violazioni di cui agli artt. 40, 41 e 43 sono soggetti a confisca secondo le disposizioni vigenti in materia doganale"*⁸.

Problemi interpretativi sono sorti in merito all'applicabilità concreta della confisca di cui all'art. 44 TUA ai mezzi (veicoli, natanti etc...) rispetto ai quali sia stato accertato l'impiego di carburante originariamente destinato a usi esenti o agevolati. In merito la Cassazione penale Sez. Un. con le sentenze nn. 14287 e

⁷ La Corte di Cassazione, in ipotesi di produzione casalinga di bevande alcoliche, ha stabilito che "Non integra il reato di fabbricazione clandestina di sostanze alcoliche la produzione casalinga non autorizzata di bevande destinate all'uso esclusivo del privato o dei suoi familiari, a condizione che il prodotto venga realizzato con l'impiego di alcol ad imposta assolta" (sent. n. 517/2012).

⁸ Il riferimento è all'art. 301 del TULD (D.P.R. n. 43/73), relativo ai "casi di contrabbando", che contiene l'esplicito richiamo all'ipotesi di confisca obbligatoria ex art. 240 c.p..

la 14288 del 2006 ha stabilito che la fattispecie criminosa prevista dalla lett. c) dell'art. 40 (destinazione a usi soggetti a imposta o a maggiore imposta di prodotti esenti o ammessi ad aliquote agevolate) trova il proprio elemento costitutivo nella destinazione in sé e per sé considerata, rimanendo escluso l'abuso puro e semplice del gasolio agevolato, che appartiene a un momento successivo alla consumazione del reato. Tanto più se la condotta de qua risulti sporadica o isolata.

Un'altra questione riguarda l'applicabilità della confisca di cui all'art. 44 ai prodotti, alle materie prime e ai mezzi comunque utilizzati per commettere le violazioni di cui agli artt. 40, 41 e 43, qualora si verta in ipotesi ricadenti nel comma 6 dell'art. 40, cioè sotto la soglia di punibilità penale. La disposizione di cui all'art. 44 non opera alcuna distinzione tra violazione penale e violazione amministrativa e non mancano pronunce che sostengono l'applicabilità della confisca alle fattispecie sotto soglia. Tuttavia l'esplicito richiamo a un istituto penale, quale la confisca di cui all'art. 240 del codice penale e altre considerazioni in dottrina⁹ consiglierebbero di ritenere che *“l'istituto in esame vada riservato alle fattispecie di maggiore pericolosità fiscale e, quindi, è legittimo solo ove disposto a seguito di condotta avente esclusiva rilevanza penale”*.

A supporto di detta interpretazione vi è il tenore letterale dell'art. 40, comma 6, T.U.A. che prevede *esclusivamente* l'applicazione della sanzione amministrativa.

D'altronde sarebbe comunque spropositata la confisca di un mezzo a fronte di una sanzione di lievissima entità economica.

Inosservanza di prescrizioni e regolamenti – L'art. 50 del TUA

Per l'infrazione alla disciplina delle accise stabilita nel testo unico e nelle relative norme di esecuzione, comprese l'irregolare tenuta della contabilità o dei registri prescritti e l'omessa o tardiva presentazione delle dichiarazioni e delle denunce prescritte, si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da € 500 a € 3000. Questo indipendentemente dall'applicazione delle pene previste per le violazioni che costituiscono reato.

L'art. 50 del TUA stabilisce espressamente il principio del cumulo tra sanzioni amministrative e sanzioni penali.

Ciò vuol dire in generale che, chi è accusato di un fatto previsto come illecito dal nostro sistema fiscale ed è assoggettato ad azione amministrativa di accertamento e recupero da parte del Fisco, ove tale fatto integri gli estremi del reato, subisce parallelamente l'azione penale, e i due procedimenti restano indipendenti. Il sistema è quello del doppio binario che trova fondamento nella sostanziale diversità delle sanzioni –per oggetto della tutela, elementi soggettivi e afflittività- e che, tuttavia, deve fare i conti con altro principio fondamentale del nostro ordinamento e di quello dell'Unione Europea, il principio del *ne bis in idem*.

In proposito, ferma restando l'operatività del sistema sopra descritto, non può non cogliersi l'occasione per dare conto della discussione scaturita da alcune importanti pronunce della Corte Europea dei Diritti Umani (di seguito CEDU), rese in conformità dell'art. 4 del Protocollo 7 della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo, sottoscritto il 22.XI.1984, e rubricato *“Diritto di non essere giudicato o punito due volte”*. Tali pronunce accendono un faro sulla questione della corretta delimitazione della materia penale, sollecitando gli interpreti a verificare se sia sufficiente la formale qualificazione fornita dall'ordinamento interno dello stato.

In passato la CEDU aveva escluso che illeciti penali e illeciti amministrativi tributari potessero essere identici, tanto in considerazione dei diversi elementi costitutivi delle fattispecie che del differente elemento psicologico. Al 2009 – sentenza Zolotukhin contro Russia- risale il brusco mutamento interpretativo che ha portato alle pronunce più recenti. In sostanza, nella sentenza citata, la Corte ha affermato che l'identità dell'“offesa” debba essere verificata avendo riguardo non alla fattispecie astratta, bensì al

⁹ F. Vergine in archivio penale n. 3/2013 pag. 44 –; – R. Giovagnoli M. Fratini in Le sanzioni amministrative, books.google.it-2009; Rivista scuola Superiore Economia e Finanze, ed. 01/05/2006, Il sistema sanzionatorio penale in materia di accise.

fatto storico-naturalistico della condotta. Tale statuizione è stata ripresa in pronunce successive, tra cui quella conosciuta come *Grande Stevens contro Italia*, del 4.3.2014, che hanno acceso un interessante dibattito che, in considerazione dell'inapplicabilità diretta delle statuizioni della CEDU negli ordinamenti degli stati contraenti, pone agli interpreti questioni che verosimilmente imporranno, in alcuni casi, interventi normativi idonei ad allineare gli ordinamenti interni con il diritto sovranazionale.

Frattanto, in contrasto con il consolidato orientamento della Corte di Cassazione, il Tribunale di Torino, IV Sez. pen., con ordinanza del 27 ottobre 2014, ha affrontato la fattispecie sottoponendo all'attenzione della Corte di Giustizia dell'Unione Europea una questione interpretativa pregiudiziale inerente l'applicazione dell'art. 10-bis d.lgs. n. 74 del 2000 e dell'art. 13 D.lgs. 471/1997.

Il Tribunale penale ha affrontato due profili, uno necessario e uno eventuale. Anzitutto quello della natura sostanzialmente penale della sanzione amministrativa di cui all'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997 e, in secondo luogo e in conseguenza, quello della sussistenza o meno della violazione del divieto di *ne bis in idem*, laddove il trasgressore subisca anche il processo penale.

Per completezza deve aggiungersi che anche la Cassazione, con ordinanza del 10 novembre 2014, dopo la sentenza *Grande Stevens* del 4 marzo 2014, ha chiesto alla Consulta di verificare se la possibilità di una doppia sanzione, penale e amministrativa nel caso del *market abuse*, prevista dall'ordinamento italiano, sia in contrasto con l'articolo 117 della Costituzione il cui contenuto è fornito, nel caso di specie, dall'articolo 4 del Protocollo n. 7. Si attende il pronunciamento della Corte di legittimità.

Prelievi irregolari di energia elettrica – Sanzioni amministrative collegate.

L'art. 59 del TUA prevede, al comma 1, (anche in questo caso indipendentemente dall'applicazione delle pene previste per i fatti costituenti reato) la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro commisurata all'imposta evasa o che si è tentato di evadere –ferma restando una sanzione minima pari a € 258,00, per le violazioni di obblighi di denuncia, rispetto di sigilli, dichiarazioni etc... La medesima sanzione è irrogabile, a mente del comma 2, a carico dell'utente che altera il funzionamento dei congegni o manomette i suggelli applicati per misurazione, per riscontro o per sicurezza, ovvero, destina l'energia ammessa all'esenzione a usi soggetti a imposta.

Il comma 3 estende la predetta sanzione a chi sottrae o tenta di sottrarre, in qualsiasi modo, l'energia elettrica al regolare accertamento dell'imposta.

La sottrazione di energia elettrica rappresenta, purtroppo, una parte considerevole dell'attività sanzionatoria degli Uffici delle Dogane, ai quali, nel rispetto della competenza territoriale, i verificatori del distributore di energia elettrica (Enel Distribuzione S.p.A.) trasmette i verbali di accertamento di prelievi irregolari.

Detti verbali sono contestualmente trasmessi alla Procura della Repubblica competente, atteso che l'art. 624 c.p. punisce chiunque s'impossessa della cosa mobile altrui, sottraendola a chi la detiene, al fine di trarne profitto per sé o per altri, con la reclusione e la multa, e considera cosa mobile anche l'energia elettrica e ogni altra energia che abbia un valore economico.

Valgono anche in tali ipotesi le considerazioni sul sistema del doppio binario e sull'autonomia dei due procedimenti, sanzionatorio tributario e penale, già svolte in precedenza.

Meno nota di certo è la possibilità di infliggere una sanzione a carico del venditore di energia che non comunica all'Ufficio delle Dogane la quantificazione dei consumi irregolari. Tale attività sanzionatoria ha conosciuto un incremento notevole a seguito della liberalizzazione del mercato e del conseguente ingresso in esso di numerosi traders. L'art. 55, co. 4, stabilisce che i venditori compilino una dichiarazione per i consumi accertati in occasione della scoperta di sottrazione fraudolenta di energia elettrica e che la trasmettano al competente ufficio delle Dogane appena i consumi siano stati accertati. Accade spesso che tale obbligo sia disatteso, impedendo, di fatto, all'Ufficio di punire il prelievo irregolare con una sanzione commisurata all'evasione. Di conseguenza è lo stesso trader inadempiente che è punito ai sensi dell'art. 59, comma 5, del TUA.

Più welfare per i Commercialisti: gli ultimi interventi della Cassa



di Vincenzo Epifani

Al fine di fronteggiare la crisi che ha ridotto i redditi dei professionisti, la CNPADC ha rafforzato il budget destinato agli interventi per il sostegno degli iscritti e dei familiari, allargandone le possibilità. Per il 2016, infatti, sono stati accantonati oltre 12 milioni di euro, contro i 9 milioni del 2014.

Recentemente, sono stati innalzati ed uniformati tutti i limiti di reddito, crescenti rispetto alla numerosità del nucleo familiare e comunque tali da rendere accessibili ad una più ampia platea di potenziali fruitori.

Particolare attenzione è stata posta nei confronti delle misure di sostegno in favore delle donne: nel 2014 l'Assemblea dei delegati ha deliberato il **"contributo a sostegno della maternità"**: un bonus aggiuntivo pari al 20% in più dell'indennità standard. La misura si sostanzia nel riconoscimento di una mensilità supplementare, interamente a carico della Cassa, rispetto alle cinque garantite dalla legge. Inoltre, in considerazione del fatto che in molti casi viene riconosciuto l'importo minimo di 1.715 euro, per queste neo-mamme il contributo rappresenta fino al 35% in più (e quindi circa due mesi) rispetto alla normale indennità. Da notare che l'indennità di maternità spetta anche nei casi di adozione o affidamento.

Gli interventi economici in caso di bisogno rappresentano prestazioni erogate dalla Cassa all'iscritto (o ai suoi familiari) che si trova in uno stato di bisogno a seguito del verificarsi di eventi con particolare incidenza sul bilancio familiare, legati a eventi straordinari, dovuti a caso fortuito o forza maggiore che hanno determinato spese non ordinariamente sostenibili; oppure a interruzione superiore a 3 mesi dell'attività professionale, per malattia o infortunio accertato da struttura sanitaria pubblica; o per sostenimento di spese non indennizzabili per interventi chirurgici e relativa degenza superiore a 3 mesi; per decesso dell'iscritto o pensionato che abbia procurato gravi difficoltà finanziarie al coniuge supersite o ai figli minori o maggiori inabili.

Ulteriore modifica al sistema del welfare della Cassa, ha riguardato l'**assegno a genitori di figli portatori di handicap**. L'assemblea dei delegati del 22 aprile 2015 ha aggiornato l'importo annuale dell'assegno erogato, eliminando il limite massimo di 5.200 euro, e fissandolo per il 2016 a 7.800; non solo, ha eliminato il requisito minimo di 5 anni di anzianità di iscrizione, oltre a semplificare le procedure di accesso. Tali modifiche proposte sono state accolte da parte dei Ministeri Vigilanti.

Il nuovo servizio di Simulazione della pensione

Riscatto degli anni di laurea, riscatto del periodo di tirocinio professionale, riscatto del militare, riconsolidazione degli anni maturati presso altre gestioni, totalizzazione, maggiore aliquota di computo rispetto a quella finanziamento, retrocessione del 25% dell'integrativo a montante, versamento di un'aliquota variabile dal 12% al 100% del proprio reddito, sono solo alcune delle variabili tra cui oggi è necessario districarsi per cercare di individuare il percorso previdenziale maggiormente attinente alle proprie aspettative future. Per aiutare gli iscritti a valutare le diverse opzioni, la Cassa ha progettato e realizzato un modello di simulazione della propria futura pensione (PES) che renda subito intellegibile la stretta correlazione tra contributi versati e pensione futura.

Il nuovo modello, con un'interfaccia *"user friendly"* consente al Dottore Commercialista di stimare il futuro assegno pensionistico ipotizzando progressione dei redditi e dei volumi di affari, aliquota di contribuzione soggettiva (variabile dal 12% al 100% del reddito netto professionale) ed età di accesso al pensionamento. Considerato, inoltre, che la pensione calcolata con il metodo contributivo viene costruita anno dopo anno e che con il passare del tempo è sempre più oneroso costruire un montante

Vincenzo Epifani, delegato dell'Ordine di Brindisi all'assemblea CNPADC

adeguato alle proprie aspettative, il modello consente di fissare l'importo che si desidera ricevere al pensionamento e, in funzione di questo, determinare l'aliquota di contribuzione che da subito è necessario versare, oppure l'età di pensionamento più prossima. Il servizio permette anche di simulare il costo di un'eventuale ricongiunzione o riscatto ed il relativo effetto in termini pensionistici. Il servizio "PES" on-line da fine luglio 2015, ad oggi conta già oltre 90 mila simulazioni, dimostrandone, da un lato, la sua validità e, dall'altro l'estrema attenzione degli iscritti al tema del pensionamento e agli strumenti da mettere in campo per migliorarne la prestazione attesa.

La regolarizzazione delle inadempienze formali e contributive

Il 16 dicembre 2015 è stato attivato il nuovo servizio on line DRS (Domanda di regolarizzazione spontanea) che consente di regolarizzare autonomamente e con sanzioni più contenute rispetto a quelle ordinarie, le eventuali inadempienze contributive e di iscrizione riferibili agli obblighi scaduti dal 15/11/2015. Il nuovo servizio DRS, proposto in una veste semplice ed intuitiva, calcola le somme dovute - su tutte le inadempienze già scadute alla data di presentazione della domanda presenti nella annualità scelta all'accesso del servizio - consentendo di scegliere la data entro cui effettuare il pagamento delle stesse. Concluso il servizio DRS con l'inserimento del codice OTP è possibile generare il relativo M.av utilizzando il link "vai alla generazione MAV" contenuto all'interno del medesimo servizio DRS. Il pagamento del M.av, che una volta generato sarà disponibile nella propria area documentale, dovrà essere effettuato entro la data prescelta al fine di perfezionare la domanda di regolarizzazione spontanea che altrimenti sarà archiviata senza ulteriori adempimenti da parte della Cassa.

Un'importante novità di questo anno è la possibilità di regolarizzare spontaneamente anche il tardivo/omesso versamento delle rate delle eccedenze contributive per le quali si è optato in sede di adesione al PCE 2015.

Per quanto riguarda, infine, la regolarizzazione spontanea di inadempienze riferibili ad anni precedenti il 2015 la relativa domanda potrà essere presentata esclusivamente utilizzando il modulo cartaceo (Domanda di regolarizzazione spontanea obblighi dal 2011) disponibile nella modulistica del sito web www.cnpadc.it.



Elementi critici nel contratto di affitto d'azienda degli impianti sportivi



di Luca Caramaschi

In parecchie situazioni si riscontra che la gestione degli impianti sportivi, spesso di proprietà dell'ente comunale o di società a partecipazione pubblica, viene "affidata" al gestore, sulla base di contratti di affitto d'azienda. Nel corso di tali contratti accade spesso che, a fronte di una dotazione strumentale minima fornita dall'ente o società concedente a inizio contratto, l'affittuario acquisisca nel corso dell'affitto nuovi beni (si pensi alle attrezzature delle palestre e agli arredi dei relativi spogliatoi, agli attrezzi di gioco, ecc.) per mantenere l'efficienza dell'impianto ma anche per offrire ai fruitori della struttura attrezzature sempre più evolute sotto il profilo tecnologico. In relazione a tali fattispecie si riscontrano in numerosi contratti elementi di criticità rappresentati sia dalle conseguenze che derivano dall'esercizio o dal mancato esercizio della deroga di cui all'art.2561 c.c. che dalle necessarie pattuizioni in merito alla titolarità dei beni immessi nell'azienda dall'affittuario in costanza di contratto di affitto d'azienda.

I confini della deroga di cui al c.2 dell'art.2561 c.c.

La disposizione che attiene al mantenimento dell'efficienza e dell'organizzazione degli impianti di cui al c. 2 dell'articolo 2561 C. C. è una norma derogabile. In sostanza le parti possono convenire, per contratto, che sia il proprietario a dover provvedere al predetto mantenimento dell'efficienza e dell'organizzazione. Tra le conseguenze pratiche che derivano da questa determinazione si ricorda:

- Il fatto immediato che sarà il proprietario a dover effettuare gli interventi di manutenzione e riparazione sui beni, tanto di natura ordinaria che straordinaria;
- Se in assenza di deroga si può ipotizzare che il canone di affitto sia determinato escludendo un compenso specifico per il logorio fisico ed economico dei beni, la diretta conseguenza dell'intervenuta deroga dovrebbe presupporre una diversa misura del predetto canone; infatti se è il proprietario a dover eseguire detti interventi, a parità di altre condizioni questo elemento dovrà avere un riflesso sul canone, che così comprenderà anche una quota ideale imputabile al compenso per il logorio fisico ed economico dei beni;
- Il fatto che non si procederà ai conguagli imputabili al deperimento dei beni al termine contratto (quelli che, tra breve, si definiranno di natura qualitativa).

La conseguenza fiscale dell'intervenuta deroga sarà che l'ammortamento dei beni che fanno parte dell'azienda affittata non saranno deducibili nella determinazione del reddito del conduttore, ma in quella del proprietario, alla condizione che egli mantenga la qualifica di imprenditore. In tale ipotesi si applica l'articolo 14 c. 2 DPR 42/88 che appunto non presuppone l'ammortamento in capo al conduttore quando sia intervenuta la deroga all'articolo 2561 c. 2 C. C.

Proponiamo ora alcuni approfondimenti in relazione alla deroga che convenzionalmente è possibile portare al c. 2 dell'articolo 2561 C. C.

Questa è una disposizione che addossa diversi obblighi al conduttore. Come già visto, tra questi vi è quello di mantenere la destinazione dell'azienda già impressa dal proprietario, oltre a quelli di mantenimento dell'efficienza dell'organizzazione e degli impianti e della normale dotazione delle scorte. Ci si chiede, così, che cosa significhi in concreto derogare a tale disposizione o, meglio, quale confine si debba tracciare, dal punto di vista degli accordi contrattuali, per definire quali disposizioni della norma debbano o meno sopravvivere una volta deciso di intervenire in deroga.

Se si vuole, ci si può porre la domanda nei seguenti termini: il c. 2 dell'articolo 2561 è interamente derogabile ovvero alcune disposizioni non possono, o comunque non è opportuno siano derogate? La risposta,

certamente, non è facile, e quella che cercheremo di dare, più che su un'analisi squisitamente giuridica, si fonda su alcune considerazioni eminentemente di carattere pratico, che cercheremo estendere, oltre che agli aspetti civilistici, anche a quelli contabili e fiscali, che peraltro riprenderemo successivamente. Innanzitutto riteniamo che la deroga non possa spingersi al punto di consentire al conduttore di mutare l'oggetto dell'attività. Se è vero, come pare, che lo spirito generale della disposizione è quello di garantire una forte continuità, in termini di gestione generale, all'azienda affittata, ci pare che un mutamento della sua destinazione sia certamente non configurabile. Altro è capire quanto siano derogabili le altre disposizioni, immediatamente successive, anche considerando le loro implicazioni meno evidenti, che forse è il caso di riassumere almeno in sintesi.

Se non derogato, l'obbligo di mantenimento dell'efficienza dell'organizzazione e degli impianti – tralasciamo volutamente l'aspetto che riguarda le scorte – per il conduttore può tradursi in:

1. obbligo di eseguire le manutenzioni ordinarie - e straordinarie, se contrattualmente convenuto – sui beni che rappresentano la dotazione dell'azienda affittata;
2. l'assunzione in termini economici dell'onere di fronteggiare il deperimento dei beni, dovuto all'uso;
3. obbligo di eseguire le sostituzioni dei beni che si rivelano non più idonei a soddisfare l'obiettivo generale della disposizione.

Bene, a noi pare che, quando si deroga al c. 2 dell'articolo 2561 C. C. la deroga possa interessare gli obblighi di cui ai punti 1. e 2.

Perché non anche il punto 3? La risposta è difficile e, come anticipato, la fondiamo più su questioni pratiche che giuridiche, anche considerando che l'area della deroga dovrà essere attentamente gestita con le clausole del contratto.

Se è vero che la deroga ai primi due punti si concretizza, economicamente, in una differente misura del canone, in tal caso più elevato di quello che si determinerebbe in sua assenza, è anche vero che la deroga all'ultimo punto sembra contrastare con la figura di imprenditore che indubitabilmente assume il conduttore, in termini di potere - dovere di gestione dell'azienda affittata, anche sotto il profilo della possibilità di scegliere se e quando sostituire i beni divenuti obsoleti. Se è vero che tale scelta è opportuno sia concordata con il proprietario, ci pare che l'impulso e la sua gestione concreta non possano che competere al conduttore. Quindi, in conclusione, non ci pare che la deroga possa arrivare al punto di eliminare questo potere-dovere che si definisce in capo a detto soggetto.

Proprio in considerazione delle considerevoli difficoltà di definire precisamente i confini di detta deroga, ribadiamo la necessità di precisarli con chiare disposizioni contrattuali, che precisino che essa interessa le manutenzioni e "l'ammortamento", ma non anche la sostituzione degli impianti.

Il riflesso di tale scelta, di conseguenza, sarà quello di fare sì che, alla fine del contratto, l'operatività del c. 4 dell'articolo 2561 C. C. si limiterà alla determinazione delle differenze di carattere quantitativo, non essendo quelle qualitative rilevanti, proprio in funzione dell'intervento di detta deroga.

Concludiamo sul punto osservando che, stante gli scarsi contributi pubblicati sull'argomento, non si può escludere una operatività più ampia della deroga, vale a dire estesa anche agli obblighi di cui al precedente n. 3. che, ancora, sarà evidentemente opportuno gestire contrattualmente. Per essere più chiari, non si può escludere che la libera autonomia delle parti possa definire un accordo per cui, qualora si riveli necessario sostituire uno dei beni che fanno parte dell'azienda in affitto, detto intervento sia eseguiti direttamente dal proprietario che, evidentemente, si accollerà la spesa per sostenere il nuovo investimento.

L'assenza di deroga

Sotto il profilo tributario, la mancata previsione di una deroga al c. 2 dell'articolo 2561 C. C. si traduce nella regola per cui le quote di ammortamento relative ai beni che compongono l'azienda affittata sono dedotte dall'affittuario, in applicazione del c. 9 dell'articolo 67 TUIR.

Di conseguenza si può affermare che, in tal modo, il conduttore si pone, rispetto a tali beni, nella stessa posizione propria del proprietario concedente. Sul piano fiscale tale disposizione dà applicazione al principio secondo cui l'affittuario deve "conservare l'efficienza dell'organizzazione e degli impianti...", sopportando pertanto l'onere derivante dal logorio e dal deperimento dei beni che compongono l'azienda. In altre parole, poiché l'articolo 2561 C. C. presuppone, con ogni probabilità, che nel canone d'affitto d'azienda non sia compresa una quota imputabile all'ammortamento dei beni strumentali, di questo componente di reddito deve farsi carico l'affittuario non solo in termini civilistici, ma anche in termini fiscali.

Nel calcolo degli ammortamenti l'affittuario dovrà adottare gli stessi criteri di cui si sarebbe valso il proprietario - locatore, per cui determinerà le quote di ammortamento sul valore originario, e ciò fino ad esaurire il residuo da ammortizzare, come determinato partendo dal registro dei beni ammortizzabili del proprietario o, meglio sotto il profilo pratico, da un suo estratto in fotocopia reso dal proprietario al locatore.

Se il concedente non ha tenuto tale registro, ovvero lo ha tenuto in modo irregolare, si presume – con presunzione *iuris et de jure* - che l'ammortamento sia stato effettuato nella misura del 50%, per cui l'af-

fittuario potrà ammortizzare non oltre il residuo 50%. Dal punto di vista contabile si ha che l'affittuario ammortizza il costo di beni di proprietà non sua ma di terzi. Nello stato patrimoniale dell'affittuario, così, è stanziato un fondo di ammortamento che, come tale, dovrebbe essere rivisto come posta rettificativa di un valore attivo che, in realtà, non è presente. L'affittuario, infatti, può indicare i valori dei beni dell'azienda in affitto – in termini di cosiddetto debito di restituzione - solo nei conti d'ordine, ma non certo nell'attivo dello stato patrimoniale (si veda, in senso contrario, circolare Assonime n. 34 del 10 maggio 2000). Quindi, definendo tale fondo come fondo di ammortamento, che porta una rettifica di una posta che non figura nell'attivo del proprio bilancio ma in quello di un altro soggetto, si dà una definizione come minimo fuorviante.

Se invece si riguarda tale posta in funzione di come essa realmente si alimenta sotto il profilo civilistico – scopo di indennizzare il proprietario per il deperimento di beni utilizzati dal conduttore sulla base del contratto di affitto – meglio si comprende come essa si possa meglio definire come un fondo di accantonamento.

Per l'affittuario si tratta, in definitiva, di accantonare - in vigore del rapporto contrattuale - un importo che serve a compensare il deperimento dei beni a lui affittati - ma di proprietà del locatore. Si tratta quindi di una posta che accoglie accantonamenti che servono a creare le risorse finanziarie necessarie per creare l'indennizzo dovuto al proprietario per l'utilizzo e il conseguente deperimento dei beni strumentali. Questa posta, solo una volta riacquisita dal proprietario - quando a fine contratto i beni rientrano nella sua disponibilità – si trasformerà per tale soggetto in fondo di ammortamento.

La presenza di deroga

L'articolo 14 c. 2 DPR 42/88, di attuazione del TUIR, dispone però che le norme richiamate nella precedente sezione non si applicano nei casi di deroga convenzionale – quindi per patto contrattuale - alle norme dell'articolo 2561 C. C. concernenti – si precisa - *“l'obbligo di conservazione dell'efficienza dei beni ammortizzabili”* con ciò mutuando in parte il disposto del c. 2 dell'articolo 2561 C. C.

In presenza di tale deroga contrattuale, dunque, non vale sotto il profilo tributario la regola per cui l'ammortamento sui beni aziendali affittati compete all'affittuario. Pertanto l'ammortamento dei beni dell'azienda data in affitto spetterà al concedente che, tuttavia, potrà effettivamente avvalersene se e solo se mantiene la qualifica di imprenditore, societario ovvero singolo, se oggetto dell'affitto è stato un ramo di azienda.

Se invece il proprietario dell'azienda concessa in affitto è un ex imprenditore, avendo affittato l'unica azienda, non potrà dedurre alcuna quota di ammortamento nella determinazione del suo reddito, che è un reddito diverso ai sensi dell'articolo 81 lett. h) TUIR. In tal caso, così, né il concedente - soggetto al di fuori delle regole del reddito d'impresa - né il conduttore - in forza della deroga e della conseguente applicazione del c. 2 dell'articolo 14 DPR 42/1988 - ammortizzano i beni aziendali.

Ci si potrebbe chiedere, tuttavia, se il proprietario possa far valere le quote di ammortamento idealmente deducibili nella determinazione del reddito diverso che gli deriva, considerato che il c. 2 dell'articolo 85 TUIR prevede la determinazione della base imponibile come differenza tra l'ammontare percepito nel periodo d'imposta e le spese specificamente inerenti la sua produzione. La risposta, a nostro avviso e a malincuore, dovrebbe essere negativa, perché se è vero che il reddito diverso è improntato sul principio di cassa, è altrettanto vero che la quota di ammortamento non si può configurare in tal senso, e quindi non dovrebbe essere rilevante sotto questo profilo.

Spunti interpretativi

Riprendiamo parzialmente quanto appena proposto ma in un'ottica diversa, e ciò per proporre alcuni spunti di ulteriore riflessione in relazione all'istituto dell'affitto d'azienda.

Le notevoli articolazioni, non sempre evidenti, che caratterizzano il contratto di affitto d'azienda, possono spesso generare dubbi, soprattutto in relazione a quelli che sono i reciproci diritti ed obblighi che caratterizzano il rapporto tra proprietario e conduttore.

Ad esempio, nell'ambito di un contratto di affitto di azienda, nel quale non sia pattuita esplicitamente la deroga all'articolo 2561 del C. C. il porre a carico del proprietario l'obbligo di eseguire le manutenzioni ai beni dell'azienda affittata, potrebbe far pensare ad una intervenuta deroga, almeno in linea di fatto, alla predetta norma?

In generale, ai fini della concreta applicazione del contratto, l'Assonime, con la Circolare 34/2000, propone un'affermazione apparentemente superflua, e cioè che la volontà effettiva delle parti deve essere ricostruita in base a tutti gli elementi contrattuali. Peraltro, possono emergere molti dubbi operativi proprio quando sono questi elementi a non essere chiari. Un altro elemento di riflessione è offerto sempre dall'Assonime quando propone la seguente considerazione: nell'ipotesi in cui le parti abbiano derogato all'articolo 2561 del C. C. com'è noto l'ammortamento non può essere dedotto dal conduttore.

Se, data questa previsione contrattuale, ne esistesse un'altra, secondo la quale l'onere della manutenzione dei cespiti aziendali è posta a carico del conduttore, vale ciò a far ritenere come sopraggiunta una

sorta di contro deroga, almeno di fatto, che porti a riconoscere la spettanza degli ammortamenti in capo al conduttore medesimo? Sul punto la conclusione dell'Associazione è negativa, nella considerazione del fatto che la manutenzione è un'incombenza *"insita naturalmente nel rapporto concessorio"*.

Partendo da questa osservazione, si può provare a proporre una regola più ampia, che investe in definitiva il rapporto tra manutenzioni e ammortamenti dei beni dell'azienda in affitto.

Innanzitutto, cosa può significare, in concreto, la previsione del c. 2 dell'articolo 2561 C. C. là dove afferma che l'affittuario *"deve gestire l'azienda senza modificarne la destinazione e in modo da conservare l'efficienza dell'organizzazione e degli impianti e le normali dotazioni di scorte"*?

Certamente, almeno si ritiene, ciò significa che il conduttore dovrà, tra l'altro e in generale, riprendendo in parte quanto detto in precedenza:

1. provvedere alle manutenzioni ordinarie dei beni che costituiscono l'azienda affittata;
2. provvedere alle manutenzioni straordinarie dei medesimi beni;
3. sostituire i beni strumentali, quando questi si rivelino non più adeguati per mantenere l'efficienza e l'organizzazione.

Slegato da questi obblighi che, come detto, discendono dal c. 2 dell'articolo 2561 del C. C. ve ne è un altro, del tutto indipendente da questi, generato dal contenuto del c. 4 del medesimo articolo, secondo cui il conduttore deve regolare, a fine affitto, le differenze inventariali, nell'ambito delle quali, come si è detto nei precedenti interventi, rientrano certamente, tra le altre, le differenze sia a quantità, sia anche a valore.

Semplificando, ciò dovrebbe significare che, se l'azienda affittata fosse costituita da un unico bene, e le parti avessero derogato al c. 2 dell'articolo 2561 C. C. e se detto bene avesse avuto un valore a inizio affitto di 10 e, a fine affitto, per effetto del deperimento d'uso, pari a zero, il conduttore deve corrispondere al proprietario 10 a titolo di differenza inventariale e ciò, come detto, indipendentemente dal fatto che sia intervenuta la deroga convenzionale alla norma prima citata.

Questa costruzione potrebbe suggerire una osservazione in parte provocatoria: si può essere sicuri, date le considerazioni immediatamente precedenti, che l'ammortamento dipenda dalla mancata deroga al comma 2 dell'articolo 2561 C. C. e non, piuttosto, dal contenuto del c. 4 di detta norma? Questo potrebbe essere vero solo in ipotesi estremamente particolari, e se l'effetto del deperimento dei beni si dovesse concretizzare secondo l'ipotesi limite prima proposta; in realtà, si deve ricordare che le differenze inventariali non sono da corrispondere, necessariamente, a senso unico, vale a dire dal conduttore al proprietario, potendo ben darsi che sia quest'ultimo a doverle corrispondere al primo, soprattutto nell'ipotesi in cui le addizioni apportate dal conduttore si siano rivelate consistenti ed ancora esistenti a fine affitto. Così, si deve ritenere che l'ammortamento – accantonamento dipenda principalmente dall'obbligo, evidentemente non derogato, di cui al numero 3 dell'elenco per ultimo proposto.

Prima di ritornare alla questione iniziale, si ricorda che la dottrina ritiene applicabili, all'affitto d'azienda, molte delle regole proprie dell'affitto, tra cui l'articolo 1621 C. C. secondo cui le manutenzioni straordinarie sono a carico del proprietario, mentre le altre sono a carico del conduttore; tale regola, peraltro, è riconosciuta come ampiamente derogabile, si ritiene in tutte le direzioni possibili.

A questo punto si possono proporre alcune conclusioni.

Innanzitutto, si può premettere che, dei tre obblighi specifici che discendono dal c. 2 dell'articolo 2561 C. C. si ritiene che quello che caratterizza maggiormente quello generale, che si concreta nel mantenimento dell'efficienza dell'organizzazione e degli impianti dell'azienda affittata, sia quello elencato al numero 3; ciò anche in virtù della ritenuta derogabilità delle norme relative agli altri obblighi.

In definitiva, si ritiene che gli obblighi prima elencati non debbano gravare necessariamente sul conduttore tutti insieme, e ciò non dovrebbe affatto comportare una deroga sostanziale al comma 2 dell'articolo 2561 C. C. se, come detto, si mantiene in capo al conduttore medesimo quell'obbligo definito "principale". Se ciò è vero, dovrebbe essere possibile stipulare un contratto di affitto di azienda nel quale si preveda, da un lato, che le manutenzioni sono a carico del proprietario mentre, dall'altro, che resta in capo al conduttore l'obbligo generale di mantenimento dell'efficienza dell'organizzazione, facendo salvo il suo diritto alla deduzione di quote di ammortamento ovvero di accantonamento, secondo l'accezione offerta dalla tesi di dottrina che si ritiene più fondata.

In concreto, si ritiene possibile che il contratto preveda che sia il proprietario ad eseguire le manutenzioni, soprattutto straordinarie, ritenendo di potersi dare forza all'articolo 1621 C. C. mentre sarà obbligo del conduttore quello di curare l'organizzazione aziendale in senso stretto, il che si traduce nei necessari interventi di sostituzione dei beni che, stante il deperimento, non sono più in grado di assicurare efficienza all'organizzazione aziendale.

La proprietà dei beni immessi dal conduttore

Molto delicata è la questione che riguarda il destino dei beni acquistati dal conduttore in costanza del contratto di affitto d'azienda. Infatti, per la **Corte di Cassazione – sentenza n. 2574 del 12 ottobre 1973** – *"tutti i beni che vengono immessi nell'azienda dall'affittuario vanno a far parte integrante del complesso"*

aziendale; la proprietà delle cose immesse rimane al dominus dell'azienda, dal cui complesso vengono assorbite come parte integrante, mentre l'affittuario ha solo diritto alla differenza in danaro tra la consistenza dell'inventario all'inizio e al termine dell'affitto, sulla base dei valori correnti a tale ultima data".

Quindi, se il conduttore arriva alla determinazione che un certo bene deve essere sostituito o, di più, a quella per cui si rende necessario aggiungere un certo bene all'insieme dei beni strumentali disponibili in un certo momento, il nuovo bene non è considerato di sua proprietà, bensì di proprietà del concedente. Questa conclusione non deve essere vista in termini espropriativi nei confronti del conduttore atteso che, tramite il meccanismo delle differenze inventariali di cui al c. 4 dell'articolo 2561, egli avrà diritto a un riconoscimento in termini economici di tale immissione. E ciò alla fine del contratto stesso.

In sostanza la Cassazione evidenzia l'operatività del principio di accessione, tipico dell'usufrutto – articolo 983 C. C. – anche nell'ambito dell'affitto d'azienda. Sottolinea inoltre, ancora una volta, come uno degli obiettivi delle norme in materia di affitto d'azienda sia quello di conservare l'efficienza aziendale, sia in corso di contratto sia al termine dello stesso. In altre parole, se è vero che un bene è stato immesso per mantenere l'efficienza dell'organizzazione, questo non può essere sradicato dall'azienda allo scadere del contratto per il solo fatto che l'investimento è stato operato da un soggetto diverso dal proprietario, soggetto che peraltro aveva un ben preciso obbligo in tal senso. C'è chi, con qualche fondamento, rivede in tale disposizione una certa analogia con quella di cui all'articolo 2289 C. C. relativo alla liquidazione della quota nei casi di scioglimento del rapporto sociale limitatamente a un socio, per recesso, morte o esclusione. Infatti, in tale ipotesi, è escluso che il socio uscente abbia diritto a una parte dei beni aziendali, avendo invece "diritto soltanto a una somma di danaro".

Articolo 983 c.c. - Accessioni

[1] L'usufrutto si estende a tutte le accessioni della cosa.

[2] Se il proprietario dopo l'inizio dell'usufrutto, con il consenso dell'usufruttuario, ha fatto nel fondo costruzioni o piantagioni, l'usufruttuario è tenuto a corrispondere gli interessi sulle somme impiegate. La norma si applica anche nel caso in cui le costruzioni o piantagioni sono state fatte per disposizione della pubblica autorità.

Quanto detto in precedenza può non generare problemi particolarmente drammatici nel caso in cui l'immissione riguardi beni non soggetti a iscrizione in pubblici registri. Ma se il conduttore decidesse di acquistare un autoveicolo o, addirittura, un immobile, cosa deve fare? Innanzitutto, per evitare spiacevoli sorprese da una parte e dall'altra, è assolutamente necessaria la piena consapevolezza dell'operatività del principio di accessione di cui si discute.

Da un punto di vista operativo, poi, nel caso dell'immobile sembra coerente con l'impostazione precedente che il conduttore, che materialmente sopporta l'esborso per il suo acquisto, proceda all'iscrizione dell'immobile medesimo nei pubblici registri direttamente a nome del proprietario. Ma a questo punto ci si chiede, tra l'altro: si riuscirà a convincere gli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria che questa operazione deriva direttamente dalle pieghe delle norme sull'affitto d'azienda, e non configura invece alcuna liberalità operata dal conduttore a favore del proprietario?

Dall'aspetto in esame deriva peraltro un insieme di altri non trascurabili problemi:

- a) Come si concilia l'introduzione di nuovi macchinari, operato dal conduttore nell'ambito dell'originaria destinazione, se e quando l'investimento non sarebbe stato effettuato dal proprietario?
- b) Può il proprietario rifiutarsi di riconoscere il conguaglio per quegli investimenti che si rivelano palesemente eccessivi?

Ci pare di avere proposto motivi sufficienti per dire che, anche in questo caso, la soluzione del problema non possa che essere ricercata a monte, nel senso di prevedere opportune clausole contrattuali.

Innanzitutto, per rimuovere qualsiasi problema fin dall'origine, sarà il caso di prevedere contrattualmente che i beni immessi dal conduttore sono di sua proprietà, e non saranno così rilevanti in sede di definizione del conguaglio finale.

Diversamente, se non si intende derogare come specificato in precedenza, se e quando si può sensatamente ipotizzare che non ci si troverà di fronte a problemi di grave entità, in altre parole è possibile escludere a priori un investimento immobiliare, sarà possibile prevedere una clausola che, ad esempio, imponga alle parti di discutere gli investimenti che intende eseguire il conduttore, magari verbalizzando il contenuto dell'incontro e creando così un'appendice al contratto stipulato in origine. La mancata organizzazione dell'incontro, che è un onere da porre a carico del conduttore, potrebbe generare il diritto per il proprietario di non considerare ai fini del conguaglio finale il valore dei beni la cui immissione non è stata oggetto di discussione.

Riassumendo, la Cassazione, con sentenza n. 2574/73 ammette quindi:

- la proprietà "fin dall'origine", in capo al proprietario, dei beni immessi nell'azienda da parte del conduttore;
- il diritto del conduttore a percepire una somma in denaro imputabile alle differenze (in più) tra inven-

tario iniziale e inventario finale, derivanti dall'immissione di beni.

La posizione dell'amministrazione finanziaria

L'Amministrazione Finanziaria è intervenuta sul problema dell'ammortamento da parte dell'affittuario dei beni dell'azienda concessa in affitto. In tale occasione ha anche espresso la propria opinione su quello che dovrebbe essere il trattamento fiscale della differenza tra i valori dei beni fiscalmente riconosciuti al momento dell'inizio del contratto di affitto e il valore dei beni ritrasferiti dall'affittuario al concedente alla cessazione del rapporto. Il passaggio amministrativo è dato dalla **nota DRE Emilia Romagna n. 42049 del 7 ottobre 1996** (il testo di tale nota, che di seguito si riporta, è stato successivamente confermato da altro intervento della stessa DRE con la nota n.909-16127/2002 del 5 aprile 2002).

Nell'ambito delle procedure di consultazione definite con il protocollo d'intesa sottoscritto con gli Ordini dei Dottori Commercialisti dell'Emilia Romagna e' stato chiesto di conoscere, nell'ipotesi di affitto di azienda e di ammortamento dei beni aziendali da parte dell'affittuario, il trattamento fiscale dell'eventuale differenza tra i valori fiscalmente riconosciuti dei beni trasferiti al momento dell'inizio del contratto ed il valore dei beni medesimi - comprensivi dell'eventuale conguaglio ai sensi dell'articolo 2561, comma quarto, CC - ritrasferiti dall'affittuario al momento della cessazione del rapporto locativo. Come e' noto, l'affitto d'azienda e' regolato dall'articolo 2561 del CC - disciplinante l'usufrutto di azienda - per effetto del rinvio contenuto nell'articolo 2562 CC. In virtù del contratto di affitto la proprietà dei beni aziendali permane in capo al locatore; l'affittuario avrà il godimento dell'azienda, con i relativi obblighi. La normativa civilistica prevede altresì il regolamento in denaro della differenza tra le consistenze d'inventario all'inizio ed al termine dell'affitto, sulla base dei valori correnti al termine dell'affitto stesso. Premesso che a nulla rileva, in questa sede, il dibattito dottrinario volto ad individuare il soggetto su cui grava il logorio ed il perimetro dei beni nel caso in cui le parti non abbiano derogato all'obbligo imposto dal secondo comma dell'articolo 2561 CC, in quanto il legislatore tributario ha attribuito (artt. 67, comma 9, e 68, comma 4, del Testo Unico delle imposte sui redditi) all'affittuario la possibilità della deduzione di quote di ammortamento dei beni delle aziende date in affitto, occorre fare riferimento alle specifiche disposizioni che disciplinano la materia. L'articolo 14 del DPR 4-2-1988, n. 42, prevede la commisurazione delle quote di ammortamento al costo originario dei beni quale risulta dalla contabilità del concedente, stabilendone la deducibilità fino a concorrenza del costo non ancora ammortizzato ovvero considerando dedotte, per il 50%, le quote relative al periodo di ammortamento decorso, qualora il concedente non abbia tenuto regolarmente il registro dei beni ammortizzabili. L'articolo 81, comma 1, lettera h), del citato Testo Unico attrae nell'ambito dei redditi diversi quelli derivanti dall'affitto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore e le plusvalenze realizzate, in caso di successiva vendita. Tali plusvalenze, in relazione al disposto del successivo articolo 85, comma 2, saranno determinate a norma dell'articolo 54, del medesimo TU. L'affittuario dovrà, quindi, prendere visione del registro dei cespiti ammortizzabili del concedente e tenere un proprio registro dei beni ammortizzabili, sul quale saranno annotati i dati riguardanti i singoli beni strumentali. La deducibilità delle quote e' legata all'imputazione al conto economico con contropartita contabile di un fondo di ammortamento; i beni saranno iscritti tra i conti d'ordine in analogia ai beni acquistati in leasing (in tal senso Leo, Monacchi, Schiavo, Roxas, Le imposte sui redditi, Milano, 1996, pag. 992). Trattandosi di un fondo di ammortamento che non ha natura rettificativa di valori patrimoniali iscritti nell'attivo del bilancio appare evidente che si tratta di un fondo anomalo, improprio; in sostanza non legato tanto all'effettivo deperimento e logorio dei beni stessi quanto all'accantonamento necessario per reintegrare l'eventuale perdita di valore subita dai beni aziendali durante il periodo di affitto in conseguenza del loro deperimento e consumo. L'innovazione introdotta dal richiamato Testo Unico con riferimento alla possibilità di deduzione delle quote di ammortamento da parte dell'affittuario va interpretata come riconoscimento del costo derivante dalla differenza tra le consistenze, iniziale e finale, dell'inventario; costo che si forma nell'intero periodo di affitto dell'azienda. La determinazione in base ai coefficienti di ammortamento assume un carattere parametrico. In relazione a quanto precede, è l'importo del conguaglio che deve incidere fiscalmente sul bilancio dell'affittuario, con la conseguenza che sarà determinata una sopravvenienza attiva o passiva a seconda che le quote accantonate siano superiori o inferiori all'importo del conguaglio.

Per quanto riguarda la posizione del locatore, i proventi derivanti dall'affitto sono redditi diversi o d'impresa a seconda che lo stesso sia o meno titolare di una unica azienda. Con riferimento al conguaglio, si ricorda che esso deriva dalla differenza, effettuata sulla base dei valori correnti, delle consistenze inventariali di inizio e termine locazione. Quindi, l'affittuario dovrà procedere alla chiusura dei conti, riconosciuti ai fini fiscali, per la riconsegna al locatore che, in caso di continuazione dell'attività, dovrà proseguire dagli stessi valori fiscali. Il saldo emergente dal raffronto, a valori fiscali, dei netti patrimoniali, iniziale e finale, rappresenta la reintegrazione patrimoniale per il deperimento dell'azienda riconosciuto fiscalmente; la differenza tra l'importo del conguaglio ed il suddetto saldo costituisce una sopravvenienza tassabile o deducibile in capo al locatore.

Le cooperative sociali e la nuova disciplina IVA



di Gabriele Albanese e Francesco Calò

La legge di stabilità per il 2016, ha introdotto un notevole cambiamento all'assetto fiscale delle Cooperative sociali, infatti, con l'articolo 1 commi dal 960 al 963, ha introdotto, nella Tabella A, allegata al D.P.R. n. 633/1972, la nuova Parte II-bis, riguardante i beni e servizi soggetti l'aliquota IVA del 5% e contestualmente ha abrogato il numero 41 *bis* della tabella II parte II del DPR 633/1972 che prevedeva l'applicabilità dell'Iva al 4% per alcune prestazioni rese da cooperative sociali e onlus.

In particolare, tale normativa al **comma 960** definisce in primis, sotto il profilo oggettivo, le prestazioni che, dal 01 gennaio 2016 **fruiscono dell'aliquota agevolata del 5%:**

- le "prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle prestazioni e arti sanitarie soggette a vigilanza" (n. 18 dell'art. 10 co. 1 del DPR 633/72);
- le "prestazioni di ricovero e cura (...), compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali" (n. 19 dell'art. 10 co. 1 del DPR 633/72);
- le "prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e ri-conversione professionale (...), comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici" (n. 20 dell'art. 10 co. 1 del DPR 633/72);
- le "prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili, delle colonie marine, montane e campestri e degli alberghi e ostelli per la gioventù (...), comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie" (n. 21 dell'art. 10 co. 1 del DPR 633/72);
- le "prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili" (n. 27-ter dell'art. 10 co. 1 del DPR 633/72).

Mentre, nella parte conclusiva del medesimo comma, viene definito l'ambito soggettivo, di applicazione della norma, rappresentato da tutti i "soggetti indicati al numero 27-ter) dell'art. 10 c. 1 del D.P.R. 633/72" quali: anziani ed inabili adulti, tossicodipendenti e malati di AIDS, handicappati psicofisici, minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, persone detenute, donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo.

Apparentemente rivoluzionario è stato anche il **comma 962**, che ha soppresso l'art. 1, comma 331, della legge 27 dicembre 2006 n. 296, il primo ed il secondo periodo; proprio in questo secondo periodo, vi era infatti la possibilità per le cooperative sociali di cui alla legge 381/91, di optare per la previsione di cui all'art. 10, comma 8, del decreto legislativo 460/97 "sono in ogni caso considerate Onlus,, le cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n.381". Dall'interpretazione letterale della norma sembrava che le Cooperative sociali non potessero essere più considerate Onlus di diritto e non

potessero più usufruire dei relativi vantaggi fiscali; fortunatamente, è intervenuta la circolare 31/E del 15/07/2016 che ha ristretto la portata di questa interpretazione, esclusivamente all'IVA, lasciando salvi i benefici previsti per gli altri tributi.

È stata abrogata, inoltre, la norma di interpretazione autentica della cosiddetta *clausola di maggior favore*, ovvero la possibilità che una cooperativa sociale – essendo anche ONLUS di diritto – potesse scegliere di applicare l'aliquota IVA del 4% oppure optare per l'esenzione delle prestazioni. Solo per i **contratti** stipulati dalle cooperative sociali entro il **31.12.2015** è rimasta la possibilità di scelta alternativamente tra *“l'aliquota agevolata del 4% (...) ovvero il regime di esenzione”*. L'**aliquota agevolata al 5%** si applicherà, comunque ed ad ogni modo, anche a tutte le operazioni effettuate sulla base di contratti stipulati, rinnovati o prorogati successivamente all'1.1.2016 (**comma 963**).

Pertanto dal 1° gennaio 2016 le cooperative sociali **non possano più applicare l'esenzione IVA** per le prestazioni sopra elencate rese «in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni». Rispetto all'originaria formulazione della novellata disposizione, che faceva riferimento alle sole prestazioni rese in esecuzione di contratti di appalto e convenzioni in generale, l'**ambito applicativo** della nuova aliquota ridotta è stato esteso, in sede di approvazione definitiva, e nuovamente ribadito dalla circolare 31/E del 15/07/2016, anche alle **prestazioni rese direttamente** a favore dei “soggetti svantaggiati”.

È il caso di segnalare che per le cooperative non sociali e non **onlus e loro consorzi** dal 01.01.2016, per le prestazioni in esame, l'aumento dell'Iva sarà dal 4% al 22% sia per quelle rese direttamente, sia per quelle svolte in esecuzione di contratti di appalto e di convenzioni.

Resta da verificare la compatibilità della nuova aliquota sul piano unionale, poichè il n. 15) dell'allegato III alla direttiva n. 2006/112/CE prevede che la possibilità di istituire aliquote ridotte non inferiori al 5% sia limitata alle operazioni poste in essere da organismi di cui sia riconosciuto il carattere sociale dagli Stati membri, “nella misura in cui tali operazioni non siano esenti in virtù degli articoli 132, 135 e 136”. Laddove, pertanto, le prestazioni rese dalle cooperative sociali e loro consorzi rientrano nell'ambito applicativo dell'esenzione dell'art. 10, comma 1, n. 18), 19), 20), 21) e 27-ter), del D.P.R. n. 633/1972, sembrerebbe prioritaria l'applicazione della detassazione in luogo dell'imponibilità con aliquota ridotta del 5%.



Convegno “Il nuovo sistema sanzionatorio tributario”
Francavilla Fontana, 03 marzo 2016

News in pillole

Gerico: in arrivo le lettere di anomalia

Sono in arrivo le lettere di anomalia di Gerico. Il magazzino non coerente è una delle cause di emissione. Il riscontro degli studi di settore si basa su automatismi che si originano dalla selezione di alcune poste di bilancio, principalmente attraverso l'utilizzo degli indici di coerenza e normalità economica. Fra questi, oggetto di grande attenzione da parte delle Entrate è il magazzino, su cui sono stati costruiti specifici indicatori, per i quali, al superamento dei valori-soglia, il contribuente viene inserito automaticamente in particolari liste selettive.

Assegnazione/cessione beni ai soci: occorre una proroga

Per la assegnazione/cessione dei beni ai soci serve più tempo, visti i numerosi dubbi e incertezze presenti, nonostante la circolare Agenzia delle Entrate n. 26/E del 1° giugno scorso. Il maggior tempo il legislatore lo aveva concesso con la stesura dell'articolo 8 della bozza del decreto competitività resa nota lo scorso 31 maggio. In quella disposizione venivano differiti al 30 novembre 2016 tutti i termini di scadenza delle operazioni agevolate (estromissione compresa, che scadeva al 31 maggio), la cui scadenza originaria è invece fissata al 30 settembre 2016. Il nuovo calendario imponeva poi uno slittamento al 16 dicembre 2016 per il versamento della prima rata dell'imposta sostitutiva dovuta a seguito delle operazioni agevolate poste in essere dalle imprese. Occorre la proroga agli operatori, perché le spiegazioni date dall'Agenzia delle Entrate sono state troppo tardive per permettere loro di lavorare ed organizzare gli atti con tranquillità; oltretutto i professionisti in questo periodo sono oberati di scadenze, a partire da UNICO 2016 e il rischio è che le pratiche non si facciano per mancanza di tempo.

In arrivo le comunicazioni di irregolarità sulle dichiarazioni relative a 2013 e 2014

Con un comunicato stampa di oggi l'Amministrazione Finanziaria ha reso noto che a partire dal prossimo 21 provvederà, attraverso il canale telematico Entratel, a segnalare agli intermediari le irregolarità nell'attività di trasmissione delle dichiarazioni fiscali risultanti dall'incrocio dei dati presenti nel Sistema informativo dell'Anagrafe tributaria con riferimento agli anni 2013/2014.

Qualora si dovesse ricevere una simile comunicazione, gli intermediari potranno utilizzare la nuova versione dell'applicativo "In.Te.S.A.", accessibile all'interno del portale Entratel, per fornire elementi e/o chiarimenti in relazione ai casi segnalati, nonché allegare eventuale documentazione a supporto. Attraverso lo stesso canale, le Direzioni Regionali comunicheranno agli interessati l'esito dell'istruttoria in relazione ai casi segnalati.

Qualora non vengano forniti elementi utili alla verifica della regolarità dell'attività di trasmissione telematica, si procederà alla contestazione delle irregolarità e all'irrogazione della sanzione prevista dall'art. 7-bis del D.lgs. 241/97. Si invitano, pertanto, gli intermediari a verificare, nei prossimi giorni, la eventuale presenza di tali segnalazioni sul portale Entratel.

Professionisti: via libera al credito agevolato

Dopo il via libera da parte della camera, al ddl di riforma dei confidi, anche i professionisti potranno avere accesso al credito agevolato. La legge delega prevede la creazione di una disciplina apposita circa le modalità di contribuzione degli enti pubblici finalizzate alla patrimonializzazione dei confidi al fine di rendere più efficiente l'utilizzo delle risorse pubbliche e favorire la sinergia tra il Fondo centrale di garanzia e i confidi stessi.

IRAP: rimborsi senza dichiarazione integrativa

I rimborsi Irap non hanno bisogno della dichiarazione integrativa. Se il contribuente ritiene non dovuta l'imposta potrà richiedere il rimborso dei versamenti effettuati entro 48 mesi precedenti di cui all'articolo 38 del DPR 602/73, senza dover integrare o rettificare le originarie dichiarazioni presentate.

Nel 730 precompilato entrano le parafarmacie

Il 730 precompilato 2017 accoglie nuove spese: psicologo, ottico e veterinario, scontrini sugli acquisti effettuati nelle parafarmacie.

770: la scadenza slitta

La presentazione telematica dei modelli 770 semplificato e ordinario ha come termine il 1° agosto 2016 (il 31 luglio è domenica). Per effetto delle sospensioni feriali (per gli adempimenti fiscali in scadenza dal 1° agosto al 20 agosto, è prevista la cosiddetta proroga di Ferragosto) i modelli 770 semplificati e i modelli 770 ordinari potranno essere presentati entro il 22 agosto 2016, anche se è prevista una ulteriore proroga.

Corte di Cassazione: Unico, solo un anno per le dichiarazioni integrative a favore

Le Sezioni unite civili della Cassazione, con la sentenza n. 13378 del 30 giugno 2016, hanno chiarito che c'è solo un anno per emendare la dichiarazione integrativa a favore del contribuente. Il contribuente ha comunque la possibilità di correggere in giudizio errori od omissioni commessi nella redazione della dichiarazione, a prescindere dall'esistenza o meno di una integrativa. Il termine per chiedere il rimborso delle maggiori imposte resta fissato a 48 mesi dalla data degli indebiti versamenti.