Euroconference Editoria

LA CIRCOLARE TRIBUTARIA

Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

Normativa e prassi in sintesi 3

Giurisprudenza in sintesi 7

Il focus giurisprudenziale

Spese di giudizio: quando risponde il difensore

di Mara Pilla 10

PTT difensori in cerca di nuovi principi generali

Il Mef: *subsidiary* o *supporter* del processo tributario

di Mara Pilla 14

Focus

Patent box - L'agevolazione in sintesi ai tempi del Covid-19 – Parte prima

di Gianfranco Antico e Carmelo Petralia 17

Agevolazioni

Sospensione dei termini per la decadenza dai benefici "prima casa": novità del D.L. 23/2020 (c.d. Decreto Liquidità)

di Sandro Cerato 28

Antiriciclaggio

Le Linee guida del Cndcec sulla valutazione del rischio, sull'adeguata verifica della clientela e sulla conservazione dei dati – Parte prima

di Giovanni Barbato 42

Bilancio

L'*impairment test* delle immobilizzazioni: effetto del Coronavirus

di Massimo Buongiorno 52

Revisione

La revisione legale delle "nano imprese" e il documento del Cndcec: *focus* sui principali temi caratteristici della revisione legale delle imprese di minori dimensioni

di Stefania Grazia 62

Schemi di sintesi

Le accise sull'olio di vaselina 71

Il caso risolto

Aspetti civilistici e contabili dell'affitto d'azienda 73

La circolare tributaria n. 22/2020

Accise

Via libera al versamento delle accise con compensazione dell'Iva

L'Agenzia delle entrate, con la risposta alla consulenza giuridica n. 4/2020 ha riconosciuto la possibilità di procedere al delle accise mediante compensazione con i crediti relativi ad altri tributi, ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997. In particolare, con riferimento alle merci movimentate in conto proprio, i depositari autorizzati di cui all'articolo 5, D.Lgs. 504/1995, debitori dell'imposta ai sensi dell'articolo 2, comma 4, sempre D.Lgs. 504/1995, possono procedere al pagamento delle accise, mediante F24, anche compensando tale debito con eventuali crediti afferenti altri tributi, tra i quali l'Iva.

Agenzia delle entrate, consulenza giuridica, n. 4/2020

Adempimenti

Le Stp di medici non seguono le regole di fatturazione delle strutture sanitarie private

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 136/2020, ha affermato che le prestazioni rese presso strutture sanitarie da medici che operano attraverso una Stp non soggiaciono alle regole di cui debbano all'articolo 1, commi 38-42, L. 296/2006.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello, n. 136/2020

La macchina con sbarra automatica dei posteggi non è una *vending machine*

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 131/220, ha chiarito che una macchina con sbarra automatica che consente il pagamento della sosta senza operatore, avendo la sola funzione di consentire agli utenti il pagamento non è riconducibile tra le *vending machine* e non è assoggettabile agli obblighi di cui all'articolo 2, comma 2, D.Lgs. 127/2015. Il corrispettivo per il servizio reso, inoltre, non è soggetto agli obblighi di cui al comma 1 poiché trattasi di operazioni ricomprese tra quelle elencate dall'articolo 2, D.P.R. 696/1996. Resta, in ogni caso, la facoltà di procedere su base volontaria all'invio dei corrispettivi mediante apposito registratore telematico o procedura *web* dell'Agenzia delle entrate, nonché l'obbligo di emettere fattura a fronte di specifica richiesta dei clienti.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello, n. 131/2020

Soppressa la causale per l'Ente bilaterale per l'ambiente e la sicurezza

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 24/E del 14 maggio 2020, con decorrenza immediata, ha proceduto alla soppressione della causale contributo istituita con la risoluzione n. 85/E/2017, ENB1 denominata "*Ente Nazionale Bilaterale per l'Ambiente e per la Sicurezza ENBAS*".

Agenzia delle entrate, risoluzione, 14/5/2020, n. 24/E

Istituiti i codici per l'Imi

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 23/E del 14 maggio 2020, ha proceduto all'istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite modello F24, dell'Imi di cui all'articolo 1, L. Provincia Autonoma

di Bolzano 3/2014. Nello specifico, i codici tributo sono:
– 3980 denominato "*IMI - Provincia Autonoma di Bolzano - Imposta municipale immobiliare su abitazione principale e relative pertinenze*";
– 3981 denominato "*IMI - Provincia Autonoma di Bolzano - Imposta municipale immobiliare per i fabbricati rurali strumentali*";
– 3982 denominato "*IMI - Provincia Autonoma di Bolzano - Imposta municipale immobiliare per le aree fabbricabili*";
– 3983 denominato "*IMI - Provincia Autonoma di Bolzano - Imposta municipale immobiliare per gli altri fabbricati*";
– 3984 denominato "*IMI - Provincia Autonoma di Bolzano - Imposta municipale immobiliare per gli immobili ad uso produttivo classificati nel gruppo catastale D*";
– 3985 denominato "*IMI - Provincia Autonoma di Bolzano - Imposta municipale immobiliare - interessi*"; e
– 3986 denominato "*IMI - Provincia Autonoma di Bolzano - Imposta municipale immobiliare - sanzioni*".

Agenzia delle entrate, risoluzione, 14/5/2020, n. 23/E

Agevolazioni

Chiarimenti sulla documentazione necessaria per le donazioni alla Protezione civile

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 25/E del 14 maggio 2020, in merito alla disciplina delle erogazioni liberali di cui all'articolo 66, D.L. 18/2020, ha precisato che, per quanto riguarda la documentazione attestante il sostenimento dell'onere è necessario che dalla ricevuta del versamento bancario o postale ovvero, in caso di pagamento con carta di credito, carta di debito o carta prepagata, dall'estratto conto della società che gestisce tali carte, sia possibile individuare il soggetto beneficiario dell'erogazione liberale, il carattere di liberalità del pagamento e che lo stesso sia finalizzato a finanziare gli interventi in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da Covid-19. Tuttavia, in ragione di quanto previsto dall'articolo 99, D.L. 18/2020, è sufficiente che dalle ricevute del versamento bancario o postale o dall'estratto conto della società che gestisce la carta di credito, la carta di debito o la carta prepagata risulti che il versamento sia stato effettuato su uno dei predetti conti correnti dedicati all'emergenza epidemiologica Covid-19.

Agenzia delle entrate, risoluzione, 14/5/2020, n. 25/E

Aggiornamento *software*

Aggiornamento *software*

Sono disponibili sul sito *web* dell'Agenzia delle entrate:
– dichiarazione Redditi Persone fisiche 2020: aggiornamento *software* di controllo (versione 1.1.1 del 19/05/2020);
– dichiarazione Redditi Persone fisiche 2020: aggiornamento *software* di compilazione (versione 1.1.1 del 19/05/2020);
– dichiarazione delle imprese di assicurazioni per i premi e accessori incassati: aggiornamento *software* di controllo (versione 1.1.8 del 18/05/2020);
– dichiarazione delle imprese di assicurazioni per i premi e accessori incassati: aggiornamento *software* di compilazione (versione 1.1.8 del 18/05/2020);
– dichiarazione Irap 2020: aggiornamento *software* di controllo (versione 1.0.1 del 14/05/2020);
– dichiarazione Irap 2020: aggiornamento *software* di compilazione (versione 1.0.1 del 14/05/2020);

– scelte del 2, 5 e 8 per mille: *software* di controllo (versione 1.0.0 del 14/05/2020);
– scelte del 2, 5 e 8 per mille: *software* di compilazione (versione 1.0.0 del 14/05/2020);
– dichiarazione 730/2020: *software* di controllo riservato agli intermediari (Caf, professionisti e sostituti) (Versione 1.0.0 del 14/05/2020).

Irpef

Regime dei marittimi esteso anche ai non italiani

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 134/2020, ha ricordato come la L. 88/2001 abbia fornito l'interpretazione autentica dell'attuale articolo 51, comma 8-*bis*, Tuir, per cui i redditi corrisposti a marittimi di nazionalità italiana, che lavorano su navi battenti bandiera estera per più di 183 giorni in un arco temporale di 12 mesi (anche a cavallo di due periodi d'imposta), non vanno assoggettati a imposizione in Italia, a prescindere dalla residenza dei medesimi marittimi e dal luogo di prestazione dell'attività lavorativa. L'Agenzia delle entrate precisa che la locuzione "lavoratori marittimi italiani" deve essere riferita non soltanto ai marittimi con nazionalità italiana, bensì anche a tutti i soggetti fiscalmente residenti nel territorio dello Stato italiano.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello, n. 134/2020

Iva

Errata indicazione della partita Iva nei Gruppi e modalità di correzione

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 133/2020, ha ricordato che, quando un soggetto appartenente a un gruppo Iva riceve una fattura con l'errata indicazione della propria partita Iva in luogo di quella del gruppo Iva, ai fini della sua registrazione e dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva relativa, deve necessariamente attivarsi per la sua regolarizzazione *ex* articolo 6, comma 8, lettera b), D.Lgs. 471/1997, tuttavia, se il committente regolarizza mediante autofattura l'errata indicazione in fattura della sua partita Iva in luogo di quella del gruppo Iva, senza preventivamente comunicare all'istante l'errore commesso, quest'ultimo non ha necessità di emettere una nota di variazione di cui all'articolo 26, D.P.R. 633/1972 per correggere, a sua volta il medesimo errore. In tale evenienza, infatti, è sufficiente l'annotazione sul registro Iva vendite che la regolarizzazione della fattura è avvenuta mediante emissione di autofattura da parte del committente, documento che deve essere conservato agli atti senza essere anch'esso annotato nel registro Iva vendite.

Agenzia delle entrate, risposta risposta a interpello, n. 133/2020

Per l'emissione della fattura non vale la regola del sabato o del festivo

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 129/2020, ha precisato che l'obbligo di emissione della fattura (analogica o elettronica) non è riconducibile tra gli adempimenti cui si applica la disposizione di cui all'articolo 7, lettera h), D.L. 70/2011, secondo cui "*i versamenti e gli adempimenti, anche se solo telematici, previsti da norme riguardanti l'Amministrazione economico-finanziaria che scadono il sabato o in un giorno festivo sono sempre rinviati al primo giorno lavorativo successivo*", riguardando adempimenti che il contribuente deve assolvere nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Agenzia delle entrate, risposta risposta a interpello, n. 129/2020

Corretta fatturazione nel mandato senza rappresentanza

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 132/2020, con riferimento a un contratto di mandato senza rappresentanza, la società che fattura per conto dei professionisti operanti nella propria struttura deve emettere fattura ai clienti/pazienti perle prestazioni rese in esenzione da Iva ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 18), D.P.R. 633/1972, ricorrendone i presupposti applicativi, e ricevere fattura dal professionista/mandante per la prestazione dallo stesso effettuata, sempre in regime di esenzione e al ricorrere dei presupposti applicativi. Nella fattura emessa dal professionista/mandante, il corrispettivo esente da Iva è pari alla differenza tra l'ammontare fatturato dalla società al paziente e la provvigione spettante a quest'ultima, che sarà esclusa dalla base imponibile ai sensi dell'articolo 13, comma 2, lettera b), D.P.R. 633/1972.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello, n. 132/2020

Operazioni straordinarie

Regime del realizzo controllato in presenza di azioni proprie

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 135/2020, ha analizzato l'applicabilità del regime di realizzo controllato di cui all'articolo 177, comma 2, Tir, in presenza di azioni proprie della società oggetto di scambio, con particolare riferimento al "peso" che esse assumono ai fini dell'integrazione del requisito del controllo. L'Agenzia delle entrate ricorda come nelle società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio, le azioni proprie sono incluse nel computo del *quorum* costitutivo ed escluse dal quorum deliberativo. Diversamente, nelle Spa che non ricorrono al mercato del capitale di rischio le azioni proprie devono essere conteggiate nel calcolo sia dei *quorum* assembleari costitutivi sia di quelli deliberativi.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello, n. 135/2020

Reddito di impresa

Calcolo del *patent box* con conferimento di ramo di azienda

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 130/2020, ha offerto chiarimenti in merito alla possibilità di considerare il contributo positivo da *patent box*, relativo al periodo 1° agosto 2018-31 dicembre 2018, determinato con riferimento a un ramo d'azienda oggetto di conferimento con effetti dal 1° agosto 2018, al lordo del contributo negativo da *patent box* prodotto dalla società con riferimento al medesimo ramo d'azienda, nella frazione di periodo d'imposta 2018 *ante* conferimento.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello, n. 130/2020

La circolare tributaria n. 22/2020

Accertamento

Presunzione sugli investimenti esteri senza effetto retroattivo

La presunzione di evasione sancita, con riferimento agli investimenti e alle attività di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, dall'articolo 12, comma 2, D.L. 78/2009, convertito, con modifiche, dalla L. 102/2009, in vigore dal 1° luglio 2009, non ha efficacia retroattiva, in quanto non può attribuirsi alla stessa natura processuale, essendo le norme in tema di presunzioni collocate, tra quelle sostanziali, nel codice civile, e inoltre perché una differente interpretazione potrebbe -in contrasto con gli articoli 3 e 24 Costituzione- pregiudicare l'effettività del diritto di difesa del contribuente rispetto alla scelta in ordine alla conservazione di un certo tipo di documentazione (cfr. sentenze n. 27845/2018 e n. 2666/2018).

Cassazione – ordinanza n. 9119 – 15 gennaio 2020 – 19 maggio 2020
Cassazione – ordinanza n. 9118 – 15 gennaio 2020 – 19 maggio 2020

Quando si può utilizzare la media aritmetica semplice

In tema di accertamento induttivo fondato sulle percentuali di ricarico della merce venduta, il ricorso alla media aritmetica semplice è consentito quando risulti l'omogeneità della merce, dovendosi invece fare ricorso alla media ponderale quando, tra i vari tipi di merce, esiste una notevole differenza di valore e i tipi più venduti presentano una percentuale di ricarico inferiore a quella risultante dal ricarico medio (cfr. sentenza n. 33458/2018).

Cassazione – ordinanza n. 8926 – 29 gennaio 2020 – 14 maggio 2020

Legittimo l'accertamento ai soci di società estinta

In tema di imposte sui redditi, l'avviso di accertamento per redditi imputati per trasparenza al socio, in seguito a infruttuosa notifica di un precedente atto impositivo a una società estinta in data antecedente, non è affetto da nullità derivata in conseguenza dell'invalidità della notifica alla società stessa, in quanto in tal caso si realizza un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale le obbligazioni facenti capo alla società si trasferiscono ai singoli soci che ne rispondono illimitatamente o nei limiti di quanto riscosso in seguito alla liquidazione a seconda che, "*pendente societate*", fossero illimitatamente o limitatamente responsabili per i debiti sociali (cfr. ordinanza n. 23534/2019).

Cassazione – sentenza n. 8915 – 3 dicembre 2019 – 14 maggio 2020

Contenzioso tributario

I limiti alla querela di falso negli atti pubblici

L'atto pubblico fa piena prova fino a querela di falso solo in relazione alla provenienza del documento dal pubblico ufficiale che l'ha formato; alle dichiarazioni al medesimo rese e agli altri fatti dal medesimo compiuti; pertanto detta efficacia probatoria non si estende anche alle dichiarazioni fatte dai comparenti e trasfuse nell'atto pubblico, ben potendo queste ultime essere liberamente contrastate e valutate in sede giudiziale con tutti i mezzi di prova consentiti dalla legge, senza dover ricorrere alla querela di falso (cfr. sentenze n. 22903/2017, n. 3787/2012 e n. 9649/2006).

Cassazione – ordinanza n. 9105 – 16 gennaio 2020 – 18 maggio 2020

Inesistente e non nulla la notifica al difensore che si è cancellato dall'albo

La notifica dell'atto d'appello eseguita al difensore dell'appellato che, nelle more del decorso del termine di impugnazione, si sia volontariamente cancellato dall'albo professionale, non è inesistente - ove il procedimento notificatorio, avviato a istanza di soggetto qualificato e dotato della possibilità giuridica di compiere detta attività, si sia comunque concluso con la consegna dell'atto - ma nulla per violazione dell'articolo 330, c.p.c., comma 1, in quanto indirizzata a un soggetto non più abilitato a riceverla, atteso che la volontaria cancellazione dall'albo degli avvocati importa per il professionista la simultanea perdita dello *ius postulandi* tanto nel lato attivo quanto in quello passivo. Tale nullità della notifica - ove non sia stata sanata, con efficacia retroattiva, mediante sua rinnovazione dando tempestivamente seguito all'ordine *ex* articolo 291, comma 1, c.p.c., o grazie alla volontaria costituzione dell'appellato - importa nullità del procedimento e della sentenza d'appello, ma non anche il passaggio in giudicato della sentenza di primo grado, giacché l'articolo 301, comma 1, c.p.c., deve ricomprendere tra le cause di interruzione del processo, secondo interpretazione costituzionalmente conforme in funzione di garanzia del diritto di difesa, anche l'ipotesi dell'avvocato che si sia volontariamente cancellato dall'albo, con l'ulteriore conseguenza che il termine di impugnazione non riprende a decorrere fino al venir meno della causa di interruzione o fino alla sostituzione del difensore volontariamente cancellatosi (cfr. sentenze SS.UU. n. 3702/2017 e n. 14916/2016).

Cassazione – ordinanza n. 9104 – 16 gennaio 2020 – 18 maggio 2020

Iva

Ammessa la detrazione anche in assenza di dichiarazione annuale

La neutralità dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale, l'eccedenza d'imposta - risultante da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per un anno e dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto - sia riconosciuta dal giudice tributario se siano stati rispettati dal contribuente tutti i requisiti sostanziali per la detrazione; pertanto, in tal caso, il diritto di detrazione non può essere negato nel giudizio d'impugnazione della cartella emessa dal Fisco a seguito di controllo formale automatizzato, laddove, pur non avendo il contribuente presentato la dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, sia dimostrato in concreto - ovvero non controverso - che si tratti di acquisti fatti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati a Iva e finalizzati a operazioni imponibili (cfr. sentenze n. 15459/2018, n. 8131/2018 e SS.UU. n. 17757/2016).

Cassazione – ordinanza n. 8920 – 29 gennaio 2020 – 14 maggio 2020

Tributi locali – Ici

Applicazione dell'agevolazione anche se il vincolo incide solo su parte dell'immobile

L'agevolazione prevista dal D.L. 16/1993, articolo 2, comma 5, convertito in L. 75/1993, per gli immobili dichiarati di interesse storico o artistico, ai sensi della L. 1089/1939, articolo 3, perseguendo l'obiettivo di venire incontro alle maggiori spese di manutenzione e conservazione che i proprietari sono tenuti ad affrontare per preservare le caratteristiche degli immobili vincolati, si applica anche nel caso in cui l'interesse riguardi solo una porzione dell'immobile, in quanto anche in quest'ultima ipotesi gravano a carico del proprietario gli oneri di conservazione citati (cfr. sentenza n. 11794/2010).

Cassazione – ordinanza n. 9036 – 15 gennaio 2020 – 15 maggio 2020

Tributi locali – Imu

Con la risoluzione del *leasing* debitore è la società e non più l'utilizzatore

Nell'alveo Imu si predilige l'esistenza di un vincolo contrattuale fondato sulla detenzione qualificata del bene da parte dell'utilizzatore che prescinde dalla detenzione materiale dello stesso. È il contratto a determinare la soggettività passiva del locatario e non la disponibilità del bene, quindi il venir meno dell'originario vincolo giuridico (per scadenza naturale o per risoluzione anticipata) fa venir meno la soggettività passiva in capo a quest'ultimo, determinando l'automatico passaggio della stessa in capo al locatore, con rilevanza del presupposto impositivo del possesso nella logica del pieno rispetto del principio della legalità che impone appunto una rigorosa applicazione dei presupposti d'imposta a prescindere da quanto previsto nelle varie istruzioni ministeriali. Dal chiaro dettato normativo ne discende che con la risoluzione del contratto di *leasing* la soggettività passiva ai fini Imu si determina in capo alla società di *leasing*, anche se essa non ha ancora acquisito la materiale disponibilità del bene per mancata riconsegna da parte dell'utilizzatore. Ciò in quanto, il legislatore ha ritenuto rilevante, ai fini impositivi, non già la consegna del bene e quindi la detenzione materiale dello stesso, bensì l'esistenza di un vincolo contrattuale che legittima la detenzione qualificata dell'utilizzatore (cfr. sentenze n. 29973/2019 e n. 25249/2019).

Cassazione – ordinanza n. 8957 – 18 dicembre 2019 – 14 maggio 2020

La circolare tributaria n. 22/2020

Spese di giudizio: quando risponde il difensore

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 8592/2020 e l'ordinanza n. 8591/2020 chiarisce i confini della malaugurata evenienza in cui il difensore debba sopportare l'onere delle spese del giudizio, poste a suo carico dal giudice.

Il primo caso riguardava un contenzioso tributario risoltosi positivamente per il contribuente, rimasto però insoddisfatto della liquidazione delle spese di giudizio a carico dell'Agenzia delle entrate, insufficiente rispetto alle aspettative. Il contribuente procedeva, pertanto, all'impugnazione della sentenza per revocazione, adducendo l'errore di fatto in cui, a modo di vedere della difesa di parte privata, era incorso il giudice dell'appello. La revocazione, come noto, è il mezzo d'impugnazione con cui si fanno valere gli errori di fatto. Tali errori, a tenore dell'articolo 395, comma 1, n. 4, c.p.c. (pedissequamente richiamato dall'articolo 64, D.Lgs. 546/1992) sussistono in 2 casi: quando il giudice suppone che esista un fatto che non esiste e su tale fatto fonda la propria decisione; quando il giudice suppone che non esista un fatto che invece esiste e sull'inesistenza di tale fatto fonda la propria decisione. In entrambi i casi si ha un errore revocatorio purché il fatto, di cui il giudice abbia supposto erroneamente l'esistenza o abbia supposto erroneamente l'inesistenza, abbia rappresentato un punto controverso tra le parti sul quale il giudice abbia pronunciato. La posizione della Suprema Corte, in relazione agli errori di fatto, è nel senso di circoscrivere l'errore revocatorio entro i confini che gli sono propri per la definizione normativa risultante dal codice di rito: "*questa Corte è intervenuta più volte, affermando che l'errore revocatorio consiste in una falsa percezione della realtà, in un errore, cioè, obbiettivamente ed immediatamente rilevabile, che attiene all'accertamento o alla ricostruzione della verità o non verità di specifici dati empirici, idonei a dar conto di un accadimento esterno al processo, al quale una parte intende ricollegare effetti giuridici a sé favorevoli, all'esito della sua sussunzione entro una fattispecie generale ed astratta determinata: l'errore deve, quindi, apparire di assoluta immediatezza e di semplice e concreta rilevabilità, senza che la sua constatazione necessiti di argomentazioni induttive o - meno che mai - di indagini o procedimenti ermeneutici*" (Cassazione SS.UU. n. 561/2000 e n. 4413/2016); "*l'errore revocatorio non può articolarsi nella deduzione di un inesatto apprezzamento delle risultanze processuali,*

integrando tale inesatto apprezzamento, semmai, il detto vizio logico deducibile secondo il previgente testo dell'articolo 360, codice di rito, comma 1, n. 5" (Cassazione, n. 3652/2006 e n. 8472/2016).

La CTR, nel nostro primo caso, aveva dichiarato inammissibile il ricorso per revocazione della sentenza emessa dalla CTR stessa: la liquidazione delle spese in misura inferiore alla somma richiesta, secondo il giudice dell'appello, non costituiva un errore di fatto deducibile con il rimedio revocatorio. Inoltre, la CTR aveva compulsato la procura alle liti rilasciata al difensore e appurato che mancava del requisito di specialità, nel senso che non faceva esplicita menzione del giudizio di revocazione. Da tale constatazione, il giudice dell'appello aveva arguito che il difensore avesse agito sprovvisto di poteri e, di qui, aveva un po' frettolosamente concluso per l'inammissibilità del ricorso per revocazione. Non paga della declaratoria di inammissibilità, la CTR condanna il difensore alla refusione delle spese di giudizio in proprio, perché aveva – a suo giudizio – agito senza la procura speciale dell'assistito.

La Suprema Corte, sempre attenta a non approssimare sul giudizio in ordine alle procure alle liti nei giudizi diversi da quelli di legittimità, onde non lasciare esposta la parte a eventuali leggerezze del difensore che gli procurerebbero diversamente il mancato accesso alla tutela giurisdizionale per interpretazioni prossime al cavilloso, riequilibra la situazione. Se emergono dalla procura elementi tali da lasciar intendere la manifestazione della volontà della parte di adire il giudice, *rectius* se si possa escludere che la parte sia stata coinvolta nel giudizio senza consapevolezza per l'agire poco trasparente del difensore, eventuali vizi della procura vanno riposizionati della categoria dei vizi soggetti a sanatoria. A fronte della contestazione del difensore, infatti, secondo cui la procura apposta a margine dell'atto di impugnazione è in speciale *re ipsa*, i giudici di piazza Cavour affermano che "*la possibilità di condannare il difensore della parte al pagamento in proprio delle spese processuali sussiste solo ove costui abbia agito in forza di una procura alle liti inesistente e non già meramente nulla (Cassazione SS.UU. sentenza n. 10706/2006 e ordinanze n. 961/2009 e n. 27530/2017), giacché in tal ultimo caso il rapporto processuale si instaura validamente, onerando il giudice che rilevi il vizio di ordinarne la rinnovazione sanante (Cassazione SS.UU. sentenza n. 28337/2011). Nel caso di specie va rilevato che il vizio individuato dalla CTR per argomentare la possibilità di condanna diretta alle spese dei difensori sta nel difetto di specialità della procura apposta a margine del ricorso per revocazione, in quanto costituita da un prototipo per il giudizio ordinario, senza alcun riferimento alla specialità dell'impugnazione per revocazione. L'affermazione è erronea, posto che, in tema di specialità o meno della procura, questa Corte si orientata in maniera del tutto unanime a ritenere che il requisito dell'apposizione a margine dell'atto cui si riferisce renda la procura ad esso riferibile - e in tal senso speciale - a prescindere dal tenore delle espressioni ivi utilizzate (Cassazione, sentenza n. 530/1972 e n. 10782/1998). In ogni caso, anche qualora la CTR avesse inteso rilevare un vizio di*

validità della procura alle liti, avrebbe dovuto provocare sulla questione il contraddittorio delle parti e, successivamente, applicandosi alla fattispecie ratione temporis il novellato articolo 182, c.p.c. giacchè il ricorso per revocazione è stato proposto nel 2014, provvedere a concedere un termine per sanare il presunto vizio, che giammai avrebbe potuto essere annoverato tra quelli che determinano l'inesistenza della procura".

Di qui, la cassazione senza rinvio del capo della sentenza impugnata relativo alla condanna del difensore al pagamento in proprio delle spese processuali del giudizio di revocazione, ferme le altre statuizioni.

Nel secondo caso, invece, la CTR aveva dichiarato inammissibile un ricorso per revocazione proposto avverso una sentenza emessa dalla stessa CTR con cui era stata dichiarata l'inammissibilità dell'appello avverso una sentenza di primo grado con cui erano state compensate le spese del giudizio, nonostante la pronunzia fosse integralmente favorevole al ricorrente. Anche in questo caso, appurato che il vizio dedotto non costituiva un errore di fatto deducibile con il rimedio revocatorio, la CTR aveva ritenuto che i difensori avessero agito in revocazione senza procura speciale e per questa ragione li aveva condannati al pagamento delle spese processuali in proprio.

Analogamente a quanto visto per il caso precedente, la Corte cassa senza rinvio il capo della sentenza impugnata relativo alla condanna alle spese, escludendo la sussistenza dei presupposti per la condanna del difensore al pagamento delle spese processuali.

Il presupposto astratto per la condanna del difensore alle spese, difatti, risiede in astratto nel rilievo che il rapporto processuale si sia instaurato non già tra parte e controparte, bensì direttamente tra difensore e controparte, circostanza che *prima facie* si potrebbe verificare ove il difensore agisca, anziché su mandato della parte risultante da rituale procura, *motu proprio*. Il punto, oggetto di approfondita disamina da parte delle Sezioni Unite (Cassazione SS.UU. sentenza n. 10706/2006), diventa allora stabilire quando possa ravvisarsi un'iniziativa del difensore non adeguatamente coperta dalla procura alle liti. Anche quando la procura manifesta vizi che la rendano irregolare? Tra le sezioni semplici si era, in effetti, creato un certo dibattito a distanza, per cui secondo una prima scuola di pensiero il difensore non potrebbe mai assumere la qualità di parte del processo e non potrebbe di conseguenza mai essere destinatario di una condanna alle spese *ex* articoli 91 e 92, c.p.c.. Secondo l'altra scuola di pensiero, al contrario, il difensore che agisca senza valido mandato si rivelerebbe l'unico "*contraddittore, nel processo, delle controparti da lui, in questo, evocate*". Le Sezioni Unite, soppesate le contrapposte motivazioni, con l'occasione di una procura *ab origine* valida, ma successivamente viziata da sopravvenuta inefficacia per la morte della parte assistita, hanno risolto la diatriba: "*nel caso di azione o impugnazione promossa dal difensore senza effettivo conferimento della procura da parte del soggetto nel cui nome egli dichiari di agire*

nel giudizio o nella fase di giudizio di che trattasi (sulla base dunque di una procura inesistente o, ad esempio, falsa, o rilasciata da soggetto diverso da quello dichiaratamente rappresentato o per processi o fasi di processo diverse da quello cui l'atto è speso), l'attività del difensore non riverbera alcun effetto sulla parte e resta attività processuale di cui il legale assume esclusivamente la responsabilità e, conseguentemente, è ammissibile la sua condanna a pagare le spese del giudizio; diversamente, invece, nel caso di invalidità o sopravvenuta inefficacia della procura ad litem", non è ammissibile la condanna del difensore alle spese del giudizio, in quanto l'attività processuale è provvisoriamente efficace e la procura, benchè sia nulla o invalida, è tuttavia idonea a determinare l'instaurazione di un rapporto processuale con la parte rappresentata, che, assume la veste di potenziale destinataria delle situazioni derivanti dal processo".

Completa il *kit* degli strumenti processuali per risolvere casistiche limite di tal fatta la norma di cui all'articolo 182, c.p.c. novellata con la L. 69/2009, che con decorrenza dal 4 luglio 2009 prescrive un adempimento in capo al giudice istruttore che rilevi un difetto di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione ovvero un vizio che determini la nullità della procura al difensore. Alla parte, infatti, deve essere concesso termine per il rilascio o la rinnovazione della procura alle liti, in modo tale che con la diligenza della parte e del difensore nel termine si possa conseguire l'effetto della sanatoria voluta del Legislatore. Non si era adeguato, insomma, il giudice dell'appello dei casi esaminati né all'insegnamento delle Sezioni Unite né alla novella del 2009, dimostrando una conoscenza appena larvale delle norme calate nel contesto dell'evoluzione giurisprudenziale.

La circolare tributaria n. 22/2020

Il Mef: *subsidiary* o *supporter* del processo tributario

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

Il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, nelle previsioni del D.Lgs 545/1992, è l'organo di autogoverno dei giudici tributari che delibera sulle nomine e su ogni altro provvedimento riguardante i componenti delle Commissioni Tributarie, dispone l'applicazione annuale di componenti presso altra Commissione Tributaria o sezione staccata della Regione, stabilisce i criteri di massima per la formazione delle sezioni e dei collegi giudicanti nonché per la ripartizione dei ricorsi nell'ambito delle Commissioni Tributarie divise in sezioni. Il Consiglio di Presidenza, tuttavia, non è l'unico *player* sul campo del processo tributario in cui gioca un ruolo non marginale il Mef. La centralità del ruolo del Mef s'intuisce non appena si esaminino i compiti dello stesso Consiglio di Presidenza, cui il D.Lgs. 545/1992 assegna la parte dell'interlocutore del giocatore ministeriale. Il Consiglio di Presidenza, difatti, formula al Mef proposte per l'adeguamento e l'ammodernamento delle strutture e dei servizi, esprime pareri sul funzionamento delle Commissioni Tributarie, predispone "*elementi per la redazione della relazione del Ministro delle finanze*", anche in ordine alla produttività comparata delle Commissioni, assicura l'aggiornamento professionale dei giudici tributari attraverso l'organizzazione di corsi di formazione sulla base di un programma di formazione annuale, che è tenuto a comunicare anticipatamente al Mef. Non ultimo il Consiglio di Presidenza esprime parere sul funzionamento delle commissioni tributarie: ecco spiegato perché hanno discusso il Consiglio e il Ministero sulle udienze a distanza, non senza contrapposizione di valutazioni anche sul Covid-19, nello specifico sull'aspetto della partecipazione di persona da parte dei giudici alle udienze telematiche che verranno, quando comincerà davvero la c.d. fase 2. Il Consiglio Superiore, come noto, reputa la questione di propria competenza, giacché il Mef sarebbe deputato ai soli profili tecnici e operativi, mentre il Mef rivendica il proprio ruolo sul punto. Cosicché sulla piattaforma, sul luogo dell'udienza virtuale e sulla connessione si è consumata una diatriba. Nel frattempo, l'articolo 135, comma 2, D.L. 34/2020, ha disposto che "*la partecipazione alle udienza di cui agli articoli 33 e 34, D.L. 546/1992, può avvenire a distanza mediante collegamento audiovisivo tra l'aula di udienza e il luogo del collegamento da remoto del contribuente, del difensore, dell'ufficio impositore e dei soggetti della riscossione, nonché dei giudici tributari e del personale amministrativo delle*

Commissioni tributarie, tali da assicurare la contestuale, effettiva e reciproca visibilità delle persone presenti in entrambi i luoghi e di udire quanto viene detto domicilio. Il luogo dove avviene il collegamento da remoto è equiparato all'aula di udienza. La partecipazione da remoto all'udienza di cui all'articolo 34, D.Lgs. 546/1992, può essere richiesta dalle parti processuali nel ricorso o nel primo atto difensivo ovvero con apposita istanza da depositare in segreteria e notificare alle parti costituite prima della comunicazione dell'avviso di cui all'articolo 31, comma 2, D.Lgs. 546/1992. Con uno o più provvedimenti del Direttore Generale delle Finanze, sentito il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, il Garante per la protezione dei dati personali e l'Agenzia per l'Italia Digitale, sono individuate le regole tecnico operative per consentire la partecipazione all'udienza a distanza e le Commissioni tributarie presso cui è possibile attivarla. I giudici, sulla base dei criteri individuati dai Presidenti delle Commissioni tributarie, individuano le controversie per le quali l'ufficio di segreteria è autorizzato a comunicare alle parti lo svolgimento dell'udienza a distanza".

E, per tornare ai ruoli del Consiglio Superiore e del Mef, ecco, più in generale, spiegata la ragione per cui è innegabile una costanza della presenza del Mef nella materia del processo tributario, che non può, a rigore di norma di legge, essere considerata un'invasione di campo, ma deve essere letta nell'ottica partecipativa degli auspici del D.Lgs. 545/1992. Tale ottica partecipativa, d'altro canto, evidenzia le peculiarità del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria rispetto al Consiglio Superiore della Magistratura, l'organo di autogoverno della Magistratura, il cui ruolo è esplicitamente riconosciuto dalla Costituzione a garanzia dell'autonomia e dell'indipendenza della Magistratura, presieduto dal Capo dello Stato, membro di diritto con il Primo Presidente e il Procuratore Generale della Cassazione insieme agli altri 16 membri eletti dai magistrati ordinari e dagli ulteriori otto membri eletti dal Parlamento.

Il Mef, come si diceva, svolge un ruolo normativamente delineato dal Capo IV, D.Lgs. 545/1992. Le Commissioni Tributarie sono assistite da un ufficio di segreteria, i cui componenti sono addetti dipendenti del Mef compresi in un apposito contingente del personale, ma pur sempre dipendenti del Mef che, di concerto con il Ministro del tesoro, con proprio decreto determina ogni anno le variazioni da apportare alle dotazioni del contingente in relazione alle variazioni del numero di sezioni e del flusso dei ricorsi presso ogni Commissione Tributaria. A tale personale si applicano i livelli retributivi previsti per le rispettive qualifiche dalle disposizioni concernenti il personale del Mef, circostanza che ha superato il vaglio della Consulta (Corte Costituzionale, ordinanza n. 227/2016). I direttori delle segreterie delle Commissioni Tributarie e i funzionari muniti di qualifica di un certo livello provvedono all'organizzazione tecnica del lavoro degli uffici di segreteria, partecipano a commissioni di studio relative al funzionamento del contenzioso tributario istituite in seno all'Amministrazione nonché

collaborano alle rilevazioni statistiche sull'andamento dei processi. La direzione centrale per gli affari giuridici e per il contenzioso tributario presso il Dipartimento delle entrate del Mef, inoltre, cura la rilevazione e l'esame delle questioni di rilevante interesse o di ricorrente frequenza nelle controversie pendenti dinanzi alle Commissioni Tributarie sulla base di segnalazioni periodiche dei Presidenti. Sentita quando occorre l'Avvocatura generale dello Stato, la direzione centrale per gli affari giuridici e per il contenzioso tributario presso il Dipartimento delle entrate del Mef, quando si manifestino questioni sulle quali non vi sia un univoco orientamento giurisprudenziale, formula e propone al Ministro indirizzi per gli uffici periferici ai fini della difesa dell'Amministrazione finanziaria, in ordine alle questioni rilevate ed esaminate, secondo criteri di uniforme e corretta interpretazione della legge. E questo profilo è il primo a evidenziare un ruolo normativamente previsto né tecnico né operativo. D'altra parte, gli uffici periferici, sulla base degli indirizzi e delle direttive di cui sopra, esercitano l'attività di rappresentanza e difesa dell'Amministrazione nelle controversie dinanzi alle Commissioni Tributarie e coordinano con gli uffici competenti dell'Avvocatura dello Stato le iniziative dirette a facilitare la sua assistenza consultiva e il suo patrocinio in giudizio. Un sinedrio, insomma, non un'equipe tecnico-operativa, una *subsidiary* di una parte da cui ci si aspettano prestazioni da *supporter* del giudice. Chiaro che dall'esercizio di un simile ruolo bifasico, eppure istantaneo, possa emergere qualche discrasia. Basti pensare che la direzione centrale per gli affari giuridici e per il contenzioso tributario presso il Dipartimento delle entrate del Mef rileva ed esamina i motivi di accoglimento dei ricorsi al fine di elaborare direttive per gli uffici periferici e formulare proposte al Ministro, se non anche proposte di modifiche legislative da trasmettere all'ufficio del coordinamento legislativo. Il tutto corroborato dalla disponibilità di rilevazioni statistiche, cui è sempre deputata per legge. In prospettiva, tra l'altro, sarà da valutare se l'informatizzazione innescata dal Covid-19 intensificherà l'attività del Mef irrobustendone il ruolo. Per ora sul punto delle dotazioni informatiche, il D.L. 34/2020, è intervenuto con il solo articolo 219, che non riguarda direttamente la Giustizia Tributaria, stabilendo per il mondo giustizia un investimento in apparecchiature e licenze per oltre 4.600.000 euro.

La circolare tributaria n. 22/2020

Patent box - L'agevolazione in sintesi ai tempi del Covid-19 – Parte prima

di Gianfranco Antico - pubblicista

Carmelo Petralia - esperto fiscale

Premessa

La facoltà di autoliquidazione introdotta per il c.d. *patent box*, dall'articolo 4, D.L. 34/2019, convertito con modificazioni dalla L. 58/2019[1], unitamente al provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 luglio 2019 (protocollo n. 2019/658445), e ai chiarimenti forniti con la circolare n. 7/E/2020 per gestire la fase emergenziale del Covid-19, consente di esaminare in questo *focus* - suddiviso in 2 parti - l'istituto nel suo complesso e i requisiti per accedere all'agevolazione[2].

In questa prima parte, l'attenzione sarà dedicata alla disciplina di accesso e al metodo di calcolo dell'agevolazione, mentre nella seconda parte ci soffermeremo sulla possibilità di autoliquidare l'agevolazione e sulle regole dettate per effetto del Covid-19.

Patent box

I requisiti soggettivi e oggettivi e il metodo di calcolo dell'agevolazione hanno in buona sostanza una doppia finalità:

– agevolare i redditi che derivano dall'utilizzo di alcuni beni immateriali che siano frutto dell'attività di ricerca e sviluppo svolta dall'impresa che ne abbia il diritto allo sfruttamento economico (c.d. *nexus approach*[3]);

– evitare pianificazioni fiscali aggressive volte ad allocare i predetti beni in Paesi differenti rispetto a quelli di produzione.

L'agevolazione opera escludendo dal reddito complessivo del soggetto una quota percentuale (il 50% a regime dal 2017) dei redditi derivanti dalla concessione in uso o dall'utilizzo diretto dei beni immateriali

[1] Sul punto, l'Agenzia delle entrate ha emesso uno schema di circolare in consultazione pubblica.
[2] L'agevolazione nasce con l'articolo 1, commi da 37 a 45, L. 190/2014.
[3] Inteso come "nesso" tra le attività di ricerca e sviluppo, i beni immateriali e il reddito agevolabile a essi riferibile.

agevolabili. Ciò avviene operando una variazione in diminuzione ai fini sia dell'imposta sui redditi sia dell'Irap.

Possono accedere al *patent box*:

– i titolari di reddito d'impresa residenti;

– le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti residenti in Paesi con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali vi sia scambio d'informazioni effettivo.

Il decreto attuativo[4] prevede che non possano fruire dell'agevolazione:

– le società assoggettate alle procedure di fallimento;

– le società in liquidazione coatta amministrativa;

– le società in amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, tranne nei casi in cui la procedura sia finalizzata alla continuazione dell'attività economica;

– le imprese che determinano il reddito con metodi non analitici[5].

Schema di sintesi - Soggetti		
Soggetti	**Agevolabili**	**Non agevolabili**
Imprese commerciali	Sì	
Snc	Sì	
Sas	Sì	
Società semplici		No
Società di fatto che non svolgono attività commerciale		No
Sapa, Spa, Srl	Sì	
Stabile organizzazione in Italia di soggetto *balck list*		No
Società non residenti senza stabile organizzazione in Italia		No
Enti pubblici e privati residenti che esercitano attività commerciali	Sì	
Società in *tonnage tax*		No

Condizione necessaria per fruire del regime è che i soggetti svolgano attività di *research and developement* (c.d. R&D), finalizzate allo sviluppo, mantenimento e accrescimento dei beni agevolati. Tale attività non deve essere svolta necessariamente all'interno ma può anche essere affidata all'esterno con la stipula di contratti di ricerca[6].

[4] Cfr. articolo 3, D.I. 28 novembre 2017 del Mise, di concerto con il Mef (in G.U. n. 30 del 6 febbraio 2018), denominato "*Revisione del regime di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di software protetto da copyright, di brevetti industriali, disegni e modelli, nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili*". Si tratta, in particolare, del secondo decreto di natura non regolamentare emanato dal Mise, di concerto con il Mef, con il quale sono state adottate le disposizioni di revisione del D.I. 30 luglio 2015 recante le disposizioni di attuazione dei commi da 37 a 43 dell'articolo 1, L. 190/2014, al fine di coordinare la normativa ivi contenuta con le disposizioni recate ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 56, D.L. 50/2017, convertito, con modificazioni, dalla L. 9/2017, nonché per stabilire le modalità di effettuazione dello scambio spontaneo di informazioni relativo alle opzioni esercitate per i marchi d'impresa.

[5] La circolare n. 11/E/2016 elenca esemplificativamente tra i soggetti esclusi quelli che fruiscono del nuovo regime forfetario, della *tonnage tax*, e le società agricole che esercitano l'opzione per determinare il reddito su base catastale.

[6] Con Università o enti di ricerca, società e *start up* innovative non appartenenti direttamente o indirettamente al gruppo di appartenenza.

L'articolo 8, D.I. 28 novembre 2017 specifica le attività di R&D agevolabili, che qui di seguito sintetizziamo.

Attività di R&D	
Tipologia	
Ricerca fondamentale	Inclusi i lavori sperimentali e teorici finalizzati a ottenere nuove conoscenze da utilizzarsi in ricerca applicata e *design*
Ricerca applicata	Destinata a ottenere nuove conoscenze e capacità per lo sviluppo di nuovi prodotti
Design	
Sviluppo sperimentale e competitivo	Applicazione di conoscenze esistenti per migliorare i prodotti
Ideazione e realizzazione *software* (protetto da *copyright*)	
Interventi per l'adozione di sistemi anticontraffazione *software*	Deposito, ottenimento e mantenimento dei diritti sui prodotti
Attività di presentazione comunicazione e promozione	Se finalizzate ad accrescere il carattere distintivo, la rinomanza dei marchi e destinate alla conoscenza, all'immagine, all'affermazione commerciale di prodotti, servizi, *design*, marchi (proteggibili)

I beni agevolabili

Sono agevolabili i redditi che derivano dai beni immateriali secondo le definizioni che sono contenute nel D.I. attuativo[7]. Vi rientrano in particolare i redditi derivanti dai seguenti beni immateriali:

Beni agevolabili
Software protetto da *copyright*
Brevetti industriali
Brevetti per invenzione
Brevetti per invenzioni biotecnologiche
Brevetti per modello d'utilità
Brevetti e certificati per varietà vegetali e le topografie di prodotti a semiconduttori
Disegni e modelli, giuridicamente tutelabili
Processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili
Due o più beni immateriali tra quelli indicati alle lettere da a) a d) dell'articolo 6, D.I. 28 novembre 2017 collegati tra loro da un vincolo di complementarietà tale per cui la realizzazione di un prodotto o di una famiglia di prodotti o di un processo o di un gruppo di processi sia subordinata all'uso congiunto degli stessi

Un discorso a parte va fatto per i marchi d'impresa. Essi inizialmente erano compresi tra i beni agevolabili. Successivamente, l'articolo 56, D.L. 50/2017, convertito con modificazioni in L. 96/2017, ha

[7] Cfr. l'articolo 6, D.I. 28 novembre 2017, che contiene le definizioni di beni immateriali. È di particolare interesse il richiamo contenuto nel comma 2, dell'articolo 6, D.I. 28 novembre 2017, non solo alla normativa nazionale e a quella europea ma anche a quella internazionale pattizia; per cui per la definizione dei beni, requisiti per la loro esistenza e protezione si fa riferimento a tutta questa congerie di disposizioni.

escluso i marchi dagli intangibili agevolabili facendo salva la possibilità, per i contribuenti che avevano già presentato l'opzione per i periodi d'imposta 2015 e 2016, di detassarli entro una data finestra temporale (il c.d. "*grandfathering*"), che si chiuderà il 30 giugno 2021[8].

Meritano, altresì, di essere ricordate le opere dell'ingegno[9], in quanto sono state oggetto della modifica contenuta nell'articolo 1, comma 148, L. 208/2015, che ha sostituto l'espressione "*opere dell'ingegno*" con "*software protetto da*".

Ciò ha determinato l'effetto di escludere dall'agevolazione i componenti positivi tutelati dal diritto d'autore, con l'eccezione del *software* protetto da *copyright*.

Le questioni di diritto intertemporale sono state risolte dall'Amministrazione finanziaria, la quale nella circolare n. 11/E/2016 ha ritenuto che la norma contenuta nella L. 208/2015 abbia natura interpretativa e quindi che l'esclusione si applichi (differentemente dalla disciplina dei marchi d'impresa) *ab origine* anche ai regimi avviati con decorrenza dall'esercizio 2015, cioè alle opzioni e istanze di *ruling* presentate entro il 31 dicembre 2015.

Sempre in tema di beni esclusi dall'agevolazione, la circolare n. 11/E/2016 chiarisce che non possano fruire del *patent box* "*...le liste di nominativi, quali ad esempio le liste fornitori e clienti, che contengono informazioni aggregate ed utilizzabili dalle imprese in chiave di direct marketing*".

Il calcolo dell'agevolazione: i 3 *step*

Il calcolo dell'agevolazione – che come abbiamo anticipato conduce a una variazione in diminuzione del reddito e del valore della produzione - in pratica avviene in 3 *step*:

1. determinazione del reddito derivante dall'utilizzo dell'immateriale;
2. quantificazione del c.d. *nexus ratio,* dato dal rapporto tra i costi qualificati (diretti e indiretti) e i costi complessivi;
3. individuazione della quota di reddito agevolabile, moltiplicando il reddito derivante dall'utilizzo dell'IP (*l'intellectual property* determinato nel primo *step*) e il *nexus ratio* (quantificato nel secondo *step*), che genera la variazione in diminuzione da operare ai fini delle imposte dirette e dell'Irap.

Entriamo, quindi, nel dettaglio.

[8] Cfr. sul punto il principio di diritto n. 11/2019. L'Agenzia dell'entrate premetteva che in data 31 dicembre 2018 le era pervenuta un'istanza di *ruling* obbligatorio relativa anche a un marchio d'impresa, la cui opzione telematica era stata esercitata nel corso dell'anno 2015. Nel caso di specie, chiariva l'Amministrazione finanziaria, che la presentazione dell'istanza di *ruling* determinava l'efficacia dell'opzione e faceva decorrere l'intero quinquennio dall'anno 2018 per tutti i beni agevolabili, eccezion fatta per i marchi, per i quali la finestra temporale prevista dall'articolo 13, comma 1, D.I. 28 novembre 2017 consentiva al contribuente di beneficiare del regime agevolativo entro e non oltre il termine ultimo del 30 giugno 2021.

[9] Si tratta in via esemplificativa delle opere letterarie, delle opere drammatiche, delle opere scientifiche, delle opere didattiche, dei *format* radiotelevisivi, delle opere fotografiche, delle opere dell'arte cinematografica, delle opere della scultura, delle opere e delle composizioni musicali, dei disegni e delle opere dell'architettura, dei progetti di lavori di ingegneria, etc..

Step 1 - Determinazione del reddito

Preliminarmente è necessario accennare alla distinzione tra utilizzo diretto e utilizzo indiretto dell'intangibile[10].

La prima ipotesi ricorre quando il bene viene utilizzato direttamente dal contribuente che intende fruire dell'agevolazione.

La complicazione[11] in tale ipotesi è rappresentata dal fatto che è necessario determinare l'esatto contributo economico che l'intangibile in concreto apporta all'impresa. Semplificando, è necessario elaborare un Conto economico virtuale ricostruendo i costi (diretti e indiretti) e i ricavi (*royalty* implicita) e quindi il reddito o la perdita di riferimento.

Il cardine normativo del sistema è rappresentato dall'articolo 12, comma 3, D.I. 28 novembre 2017, il quale prevede che si debba fare riferimento "*...agli standard internazionali rilevanti elaborati dall'Ocse con particolare riferimento alle linee guida in materia di prezzi di trasferimento*"[12].

I metodi da adottare preferibilmente ai fini della determinazione del reddito attribuibile all'*intellectual property* (c.d. IP) sono il Cup (metodo del confronto del prezzo) e il *profit split methods*[13] (metodo della ripartizione dei profitti).

Non potendo essere questa la sede per approfondire la disciplina del *transfer price*[14] ci limitiamo a ricordare di seguito le caratteristiche principali del Cup, del *profit split methods*[15] e della variante del *residual profit split* (Rpsm).

Metodi a confronto	Descrizione
Cup (*comparable uncontrolled price method*)	• Comparazione tra il prezzo praticato nelle operazioni infragruppo e il prezzo che sarebbe stato praticato per analoghe o identiche operazioni intercorse tra una società del gruppo e un soggetto terzo, in un determinato mercato (c.d. confronto di prezzo interno)

[10] Tale distinzione è rilevante anche con riguardo all'eccesso al regime ed è utile per comprendere le novità introdotte dall'articolo 4, D.L. 34/2019, convertito con modificazioni in L. 58/2019.

[11] La complessità deriva dal fatto che il reddito va "*... determinato assumendo l'esistenza di un ramo d'azienda autonomo deputato alla concessione in uso dei beni immateriali allo stesso contribuente, isolando, quindi, le componenti positive (componenti positive implicite) e negative di reddito ascrivibili allo sfruttamento del bene intangibile*". Cfr. sul punto circolare n. 11/E/2016, § 6.1.

[12] C.d. *transfer pricing guidelines* Ocse.

[13] Eventualmente utilizzando in taluni casi la variante di tale metodo definita *residual profit split* ("Rpsm"). Sul punto cfr. altresì la già citata circolare n. 11/E/2016 e il recente provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 658445/2019.

[14] Una precisazione tuttavia è d'obbligo. L'attuale formulazione dell'articolo 110, comma 7, Tuir rinvia a un decreto del Mef nel quale possono essere determinate, sulla base delle migliori pratiche internazionali, le linee guida per l'applicazione delle norme sul *transfer pricing*. L'articolo 4, D.M. 14 maggio 2018 del Mef dispone che la valorizzazione di un'operazione controllata in base al principio di libera concorrenza è determinata applicando il metodo più appropriato alle circostanze del caso scegliendolo fra quelli indicati al comma 2 del medesimo articolo, facendo salva la possibilità di prescinderne qualora si dimostri che nessuno di tali metodi può essere applicato in modo affidabile per valorizzare un'operazione controllata. In materia di *patent box* il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 658445/2019 precisa che nel caso in cui per la determinazione del reddito agevolabile si utilizzino metodi differenti dal Cup e dal Rpsm sarà necessario predisporre un apposito prospetto (che dia evidenza del calcolo effettuato) integrato da una nota descrittiva delle ragioni per le quali il Cup e il Rpsm sono stati considerati meno appropriati o non praticabili nelle circostanze di specie.

[15] La più volte citata circolare n. 11/E/2016 specifica che: "*Il metodo del profit split, così come descritto dalle Linee guida Ocse, nell'ambito del regime di patent box, è utilizzato per determinare la ripartizione dei redditi, non tra 2 o più imprese correlate, ma all'interno della stessa impresa, tra le diverse funzioni esercitate, al fine di isolare il profitto residuale attribuibile al bene immateriale*".

	• Comparazione tra il prezzo praticato nelle operazioni infragruppo e il prezzo che sarebbe stato praticato per analoghe/stesse operazioni intercorse tra soggetti terzi, tra loro indipendenti, in un determinato mercato (c.d. confronto di prezzo esterno)
Profit split	Consiste nel ripartire tra diverse imprese che appartengono allo stesso gruppo il profitto che esse concorrono a generare in modo congiunto
Residual profit split (Rpsm)	Opera isolando il reddito attribuibile alle funzioni cosiddette "routinarie" dal risultato economico dell'impresa consentendo, per differenza, la determinazione dell'utile o perdita residua derivante dall'utilizzo di beni intangibili

Nell'ipotesi di utilizzo indiretto, cioè con concessione a terzi dell'utilizzo del bene immateriale a fronte della previsione di un canone, il reddito agevolabile è determinato sottraendo ai canoni (componenti positivi) i costi, diretti e indiretti, fiscalmente riconosciuti a essi connessi di competenza del periodo d'imposta.

Nel caso di concessione del diritto all'utilizzo del bene immateriale a parti correlate estere, la disciplina del *patent box* si intreccia nuovamente con l'articolo 110, comma 7, Tuir, in quanto il contribuente può attivare le procedure ordinarie di accordo preventivo ai sensi dell'articolo 31-*ter,* D.P.R. 600/1973, in relazione alle componenti, sia positive sia negative, connesse alle predette operazioni. Se la parte correlata è nazionale, è possibile assoggettare a scrutinio di antieconomicità l'operazione (cfr. circolare n. 11/E/2016).

Abbiamo anticipato che i canoni impliciti (nell'ipotesi di utilizzo diretto) e le *royalties* (in caso di utilizzo indiretto) devono essere diminuiti dei costi fiscalmente rilevanti diretti e indiretti a questi connessi.

Si riporta di seguito la definizione di costi diretti e indiretti contenuta nella circolare n. 11/E/2016.

La definizione contenuta nella circolare n. 11/E/2016	
Costi diretti	*"I costi imputabili in maniera certa e univoca al "costo di produzione" del singolo IP. Ci si riferisce a beni o risorse di produzione direttamente attribuibili al processo di ricerca e sviluppo. Si tratta di costi che hanno una relazione specifica con l'IP considerato (naturalmente correlabili)"*
Costi indiretti	*"Costi imputabili all'IP secondo criteri di comunanza ovvero indirettamente mediante un processo di ripartizione. Per questa tipologia di costi manca una relazione specifica con l'IP considerato. Si tratta di quei costi che risultano comuni a più beni immateriali quali i costi di tipo amministrativo, utilizzo di attrezzature o macchinari condiviso da altre commesse, le spese relative agli immobili, etc."*

I costi da prendere in considerazione sono quelli fiscalmente rilevanti, che vanno quantificati in base alle disposizioni del Tuir.

I soggetti che esercitano l'opzione per il regime agevolativo ai sensi dell'articolo 6, D.I. 28 novembre 2017, detassano le plusvalenze derivanti dalla cessione dei medesimi beni immateriali agevolati. In tal caso la variazione in diminuzione viene calcolata con le stesse modalità previste per le ordinarie ipotesi

agevolative. Il Legislatore ha posto tuttavia una serie di condizioni per fruire dell'agevolazione e in particolare:

Le condizioni: articolo 10, comma 2, D.I. 28 novembre 2017			
Almeno il 90% del corrispettivo (e non della plusvalenza) derivante dalla cessione deve essere reinvestito in attività di ricerca e sviluppo finalizzate allo sviluppo, mantenimento e accrescimento di altri beni immateriali indicati nel medesimo articolo 6[16]	Il reinvestimento deve avere a oggetto beni immateriali diversi da quelli già posseduti dal soggetto beneficiario al momento del realizzo della plusvalenza	L'investimento non può consistere nell'acquisto di altri beni immateriali	Dal punto di vista temporale il reinvestimento deve attuarsi non oltre la chiusura del secondo periodo di imposta successivo a quello nel quale si è verificata la cessione. In difetto si attiva un meccanismo di *recapture* del beneficio

Per l'individuazione del periodo di imposta in cui si considera realizzata la plusvalenza e di quello in cui si considera assolto l'obbligo di reinvestimento si prescinde dagli aspetti finanziari e si fa esclusivo riferimento al criterio della competenza utilizzato nella determinazione del reddito di impresa.

Step 2 – Il *nexus ratio*

Abbiamo già visto che condizione necessaria per accedere all'agevolazione è che l'impresa svolga attività di *research and developement* (c.d. R&D) finalizzata allo sviluppo, mantenimento e accrescimento dei beni agevolati.

In tale ottica, il *nexus ratio* consente di imputare il beneficio del *patent box* al soggetto che sostiene i costi per l'attività di ricerca e sviluppo relativa ai beni immateriali da cui origina il reddito agevolabile. Pertanto, per godere dell'agevolazione è necessaria la verifica dell'esistenza di un nesso diretto tra il beneficio agevolabile e la spesa complessiva qualificata in attività di ricerca & sviluppo. Ciò concretamente comporta la necessità di rapportare i costi qualificati (diretti e indiretti) e i costi complessivi[17].

In termini grafici il rapporto può essere così rappresentato:

[16] La circolare n. 11/E/2016 chiarisce che le attività di R&D (nel quale deve essere investito almeno il 90% del corrispettivo di cessione dell'IP, "*...possono essere svolte: a) direttamente dal soggetto beneficiario dell'agevolazione; b) mediante contratti di ricerca stipulati con università o enti di ricerca e organismi equiparati; c) mediante contratti di ricerca stipulati con società, anche start up innovative, che non appartengono al gruppo societario del soggetto beneficiario dell'agevolazione; d) mediante contratti di ricerca stipulati con società, anche start up innovative, che appartengono al gruppo societario del soggetto beneficiario dell'agevolazione, le quali si siano limitate a fare svolgere le attività di ricerca e sviluppo dai soggetti indicati alle lettere sub b) e c*".

[17] In particolare come evidenziato nella recente risposta a interpello n. 120/2020, l'articolo 9, D.I. 28 novembre 2017, in particolare, dispone che: "*...il numeratore è rappresentato dai costi di attività di ricerca e sviluppo, rilevanti ai fini fiscali, sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale; il denominatore è costituito dai costi complessivi, rilevanti ai fini fiscali, sostenuti per produrre tale bene*". In altri termini, il numeratore del rapporto *nexus* rappresenta la ricerca qualificata ed è espressivo di quella ricerca effettuata direttamente da colui che vuole beneficiare dell'agevolazione o che da questi è stata commissionata a soggetti indipendenti o nell'ambito di rapporti di compartecipazione ritenuti meritevoli.

Nexus ratio – I termini del rapporto	
Numeratore	**Denominatore**
Costi qualificati	**Costi complessivi**
A: costi di R&S sostenuti direttamente dal contribuente	A+B+C
B: costi per attività di R&S appaltate a soggetti terzi	D: costi per attività di R&S appaltate a società del gruppo
C: riaddebito costi società del gruppo a terzi (escluso margine) e costi per accordi di C.C.A.	E: costi di acquisizione di beni immateriali
F: *up lift**	
Up lift: si incrementa il valore del numeratore di un importo (componente F9 pari alla differenza tra il valore complessivo del denominatore e il valore del numeratore, nei limiti del 30% di quest'ultimo	

$$\textit{Nexus ratio} = \frac{A+B+C+F}{A+B+C+D+E}$$

Inserendo i numeri tratti dalla più volte citata circolare n. 11/E/2016 avremo:

Nexus ratio – I termini del rapporto			
Nominatore		**Denominatore**	
Costi qualificati	**numeri**	**Costi complessivi**	**numeri**
A:	100	A+B+C	370
B:	120	D:	0
C:	150	E:	200
F: *up lift*	111		
Totale	481	Totale	570

Calcolo *up lift*			
Denominatore	570		
Numeratore	370		
Differenza	200		
Non oltre il 30% di 370 (numeratore)	370	30%	111

Quindi il *nexus ratio* nell'esempio citato sarà pari a: 481/570x100 = 84,39%

Per completezza nell'individuare i costi utili a determinare il rapporto di cui sopra va ricordato che:

1. non rilevano fra i costi gli interessi passivi, le spese relative agli immobili e qualsiasi costo che non può essere direttamente collegato a uno specifico bene immateriale agevolabile;

2. i costi da considerare nel calcolo del rapporto sono quelli sostenuti (anche se capitalizzati) nel periodo di riferimento, senza tener conto del trattamento ai fini contabili e fiscali;

3. dovranno essere rilevati nel momento in cui si considerano sostenuti secondo le regole generali di competenza fiscale previste dall'articolo 109, Tuir;

4. nel caso in cui sia stata acquisita la proprietà del bene immateriale, il costo va assunto nella sua interezza nel periodo d'imposta di competenza dell'operazione a nulla rilevando la ripartizione dello stesso in più periodi d'imposta secondo la tecnica dell'ammortamento.

Al fine di consentire l'accesso all'agevolazione anche alle imprese non ancora dotate di sistemi analitici di contabilità gestionale per il triennio 2015-2017 è prevista la determinazione di un coefficiente cumulativo.

A regime[18] le imprese dovranno dotarsi di un efficace sistema di *tracking and tracing* dei costi e dei ricavi legati ai singoli IP.

I costi R&D *ex* articolo 9, comma 6, D.I. 28 novembre 2017	
Costi R&D da prendere in considerazione ai fini della determinazione del *nexus ratio*	Quelli sostenuti nel periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione dei redditi e quelli sostenuti nei 3 periodi di imposta precedenti

In pratica	
I costi di R&D rilevanti in soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare	
Anno di imposta 2015	Costi complessivi sostenuti nel periodo dal 2012 al 2015*
Anno di imposta 2016	Costi complessivi sostenuti nel periodo dal 2013 al 2016*
Anno di imposta 2017	Costi complessivi sostenuti nel periodo dal 2014 al 2017*
Anno di imposta 2018	I costi sostenuti nell'anno di imposta 2015 per singolo IP N.B: necessità di istituire adeguati sistemi di *tracking and tracing* dei costi e dei ricavi legati ai singoli IP
* Se l'impresa è in grado di determinare il *nexus ratio* analitico può utilizzare tale dato ai fini del calcolo dell'agevolazione fruibile per gli esercizi 2015, 2016 e 2017	

Step 3 - La determinazione della quota del reddito agevolabile

Il terzo *step* è il più semplice. Infatti, in omaggio all'articolo 9, comma 8, D.I. 28 novembre 2017, la quota di reddito agevolabile deriverà dal prodotto fra il reddito agevolabile del singolo IP (determinato nel primo *step*) e il coefficiente *nexus* (calcolato nel 2 *step*).

Il risultato di tale prodotto "*non concorre a formare il reddito d'impresa per il 50% del relativo ammontare. Per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e a quello in corso al 31 dicembre 2015 la percentuale di esclusione dal concorso alla formazione del reddito d'impresa è fissata, rispettivamente, in misura pari al 30 e al 40%*".

In definitiva, per completare l'esempio sopra riportato, ipotizzando che nel periodo d'imposta 2018 il reddito agevolabile derivante dall'IP sia pari 600, avremo:

reddito agevolabile bene x	***Nexus ratio***	**Effettivo imponibile agevolabile**	**Aliquota PB 2018 (quella effettiva è pari al 42%)**	**Quota esente**
600	84,39%	506,34	50%	253

[18] A partire cioè dal terzo periodo d'imposta successivo a quello di entrata in vigore della agevolativa; nell'ipotesi di periodo d'imposta che coincide con l'anno solare dall'anno 2018.

Per completezza si evidenzia che nell'ipotesi in cui lo sfruttamento economico del bene immateriale generi una perdita fiscale (in luogo di un reddito), l'impresa in regime di *patent box* rinvierà gli effetti positivi dell'opzione agli esercizi in cui lo stesso bene sarà produttivo di reddito. Le perdite fiscali di un determinato IP, infatti, andranno a decurtare i soli eventuali redditi positivi generati dallo stesso IP nel quinquennio di efficacia dell'opzione.

SCHEDA DI SINTESI

La facoltà di autoliquidazione introdotta di recente per il *c.d. patent box*, dall'articolo 4, D.L. 34/2019, convertito con modificazioni dalla L. 58/2019, unitamente al provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 luglio 2019 (protocollo n. 2019/658445), e ai chiarimenti forniti con la circolare n. 7/E/2020 per gestire la fase emergenziale del Covid-19, consente di esaminare l'istituto nel suo complesso e i requisiti per accedere all'agevolazione. In questa prima parte, l'attenzione sarà dedicata alla disciplina di accesso all'istituto e al metodo di calcolo dell'agevolazione, mentre nella seconda parte ci soffermeremo sulla possibilità di autoliquidare l'agevolazione e sulle regole dettate per effetto del Covid-19, esaminando anche il caso pratico che ha originato la recente risposta dell'Agenzia delle entrate all'istanza d'interpello n. 120/2020.

I requisiti soggettivi e oggettivi e il metodo di calcolo dell'agevolazione hanno una doppia finalità: agevolare i redditi che derivano dall'utilizzo di alcuni beni immateriali che siano frutto dell'attività di ricerca e sviluppo svolta dall'impresa che ne abbia il diritto allo sfruttamento economico (c.d. *nexus approach)*; evitare pianificazioni fiscali aggressive volte ad allocare i predetti beni in Paesi differenti rispetto a quelli di produzione.

Possono accedere al *patent box* i titolari di reddito d'impresa residenti; le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti residenti in Paesi con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali vi sia scambio d'informazioni effettivo. Sono escluse, le società assoggettate alle procedure di fallimento; le società in liquidazione coatta amministrativa; le società in amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, tranne nei casi in cui la procedura sia finalizzata alla continuazione dell'attività economica; le imprese che determinano il reddito con metodi non analitici.

L'agevolazione in esame opera escludendo dal reddito complessivo del soggetto una quota percentuale (il 50% a regime dal 2017) dei redditi derivanti dalla concessione in uso o dall'utilizzo diretto dei beni immateriali agevolabili. Ciò avviene operando una variazione in diminuzione sia ai fini dell'imposta sui redditi che dell'Irap.

Condizione necessaria per fruire del regime è che i soggetti svolgano attività di *research and developement* (c.d. R&D), finalizzate allo sviluppo, mantenimento e accrescimento dei beni agevolati. Tale attività non deve essere svolta necessariamente all'interno ma può anche essere affidata all'esterno con la stipula di contratti di ricerca.

Il calcolo dell'agevolazione – che come abbiamo anticipato conduce a una variazione in diminuzione del reddito e del valore della produzione - in pratica avviene in 3 *step*:

1) determinazione del reddito derivante dall'utilizzo dell'immateriale;

2) quantificazione del c.d. *nexus ratio,* dato dal rapporto tra i costi qualificati (diretti e indiretti) e i costi complessivi;

3) individuazione della quota di reddito agevolabile, moltiplicando il reddito derivante dall'utilizzo dell'IP (determinato nel primo *step*) e il *nexus ratio* (quantificato nel secondo *step*), che genera la variazione in diminuzione da operare ai fini delle imposte dirette e dell'Irap.

La circolare tributaria n. 22/2020

Sospensione dei termini per la decadenza dai benefici "prima casa": novità del D.L. 23/2020 (c.d. Decreto Liquidità)

di Sandro Cerato - dottore commercialista, revisore legale e pubblicista

Premessa

L'articolo 24, D.L. 23/2020 (c.d. Decreto Liquidità) ha sospeso, dal 23 febbraio 2020 al 31 dicembre 2020, tutti i termini previsti:

– dalla nota II-*bis* di cui all'articolo 1, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986, in materia di agevolazione "prima casa";

– dall'articolo 7, L. 448/1998 in materia di credito di imposta per il riacquisto della "prima casa".

In particolare, i termini oggetto di sospensione risultano essere i seguenti:

– il termine di 18 mesi dall'acquisto della "prima casa" entro il quale il contribuente deve trasferire la residenza nel Comune in cui è ubicata l'abitazione;

– il termine di 1 anno entro il quale il contribuente che ha trasferito l'immobile acquistato con i benefici "prima casa" nei 5 anni successivi alla stipula dell'atto di acquisto, deve procedere all'acquisto di un altro immobile da destinare a propria abitazione principale;

– il termine di 1 anno entro il quale il contribuente che abbia acquistato un immobile da adibire ad abitazione principale, deve procedere alla vendita dell'abitazione ancora in suo possesso, purché quest'ultima sia stata, a sua volta, acquistata usufruendo dei benefici "prima casa";

– il termine di 1 anno per usufruire del credito di imposta per il riacquisto della "prima casa", previsto dall'articolo 7, L. 448/1998.

> La sospensione in parola comporta che i predetti termini smettono di decorrere nel periodo indicato (23 febbraio 2020 - 31 dicembre 2020), riprendendo a decorrere, dal punto in cui sono stati sospesi, a far data 1° gennaio 2021.

Questa novità offre lo spunto per approfondire l'agevolazione Iva e registro per l'acquisto della "prima casa" e del relativo credito d'imposta, adeguando l'analisi ai più recenti chiarimenti giurisprudenziali e

di prassi che hanno riguardato le suddette tematiche, per poi entrare nel merito dei termini oggetto della sospensione prevista dal citato articolo 24, D.L. 23/2020.

L'agevolazione "prima casa": imposizione indiretta

L'agevolazione "prima casa" è disciplinata, ai fini dell'imposta di registro, dalla nota II-*bis* di cui all'articolo 1, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986, mentre in ambito Iva, tale agevolazione risulta normata dal n. 21, Tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. 633/1972 che rinvia integralmente alle condizioni individuate dalla citata nota II-*bis* all'articolo 1, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986. Al riguardo, si rammenta che, in presenza delle condizioni per usufruire dell'agevolazione "prima casa" (di cui si dirà in seguito), gli atti di trasferimento a titolo oneroso traslativi della proprietà o di diritti reali immobiliari:

– se soggetti a imposta di registro, scontano l'aliquota del 2% (con il minimo di 1.000 euro) e le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 euro ciascuna.

> Ai sensi dell'articolo 1, comma 83, lettera b), n. 1), L. 208/2015, fino al prossimo 31 dicembre 2020, è possibile applicare l'agevolazione "prima casa" (con imposta di registro proporzionale in misura pari all'1,5%), anche al momento dell'acquisto dell'immobile da concedere in *leasing* da parte della società di *leasing*, purché l'utilizzatore sia in possesso delle condizioni agevolative di cui alla nota II-*bis* cui all'articolo 1, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986;

– se imponibili a Iva, scontano l'aliquota del 4%, nonché l'imposta di registro in misura fissa di 200 euro e le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 200 euro cadauna.

	Iva	Imposta di registro	Imposte ipotecaria	Imposte catastale
Trasferimento soggetto a imposta di registro	Fuori campo Iva	2 % col minimo di 1.000 euro (1,5% se acquisto dell'immobile da concedere in *leasing*)	50 euro	50 euro
Trasferimento imponibile a Iva	4%	200 euro	200 euro	200 euro

Ambito soggettivo

Possono usufruire dell'agevolazione in esame solo le persone fisiche[1], indipendentemente dalla loro nazionalità, con la conseguenza che, anche i cittadini di nazionalità straniera, possono accedere all'agevolazione in discorso[2].

[1] Non gode del beneficio "prima casa", l'acquisto di un'abitazione da parte di una società semplice, neppure se l'immobile viene dato in godimento al socio e in capo a esso sussistono le condizioni di "prima casa" di cui alla nota II-*bis* cui all'articolo 1, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986.

[2] Per i contribuenti privi della nazionalità italiana, i benefici "prima casa" spettano solo in presenza di tutti gli altri requisiti richiesti dalla nota II-*bis* dell'articolo 1, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986 (di cui si dirà in seguito), mentre per i cittadini italiani emigrati all'estero è necessario che l'immobile acquistato con l'agevolazione sia ubicato nel territorio nazionale: in tale ultima ipotesi, per certificare lo "*status*" di

> Anche i minori non emancipati e gli altri incapaci (interdetti e inabilitati) possono accedere all'agevolazione "prima casa": in tale ipotesi, le dichiarazioni richieste dalla nota II-*bis* all'articolo 1, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986 (ai fini del godimento dell'agevolazione) devono essere rese dai rappresentanti legali anche se riferite al soggetto acquirente[3].

Ambito oggettivo

L'agevolazione "prima casa" trova applicazione, in relazione all'imposta di registro, avuto riguardo:

– agli atti traslativi della proprietà;

– agli atti traslativi o costitutivi dei diritti reali di uso, usufrutto e abitazione;

– agli atti di rinuncia pura e semplice a diritti reali;

– agli atti di espropriazione per pubblica utilità;

– ai trasferimenti coattivi (o per effetto di sentenze costitutive, ai sensi dell'articolo 2932, cod. civ.);

– agli altri atti equiparati ai trasferimenti onerosi ai fini dell'imposta di registro (ad esempio permute, divisioni con conguaglio superiore al 5%, transazioni con trasferimento della proprietà, etc.).

Per quanto concerne, invece, l'Iva, l'agevolazione "prima casa" trova applicazione con riferimento:

– alle cessioni di beni, come definite dall'articolo 2, D.P.R. 633/1972 e al n. 39, Tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. 633/1972;

– alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione dei fabbricati "Tupini" di cui all'articolo 13, L. 408/1949 effettuate nei confronti di soggetti per i quali ricorrono le condizioni di "prima casa";

– agli acconti relativi a contratti definitivi che risulteranno imponibili a Iva, purché siano rese, all'interno del preliminare di compravendita, le dichiarazioni agevolative riferite al momento del trasferimento, come prescritto dall'articolo 1, comma 2, nota II-*bis,* Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986.

Trasferimenti per usucapione

Come affermato dalla giurisprudenza di legittimità, i benefici "prima casa" possono applicarsi, relativamente all'imposta di registro, anche alle sentenze che accertano l'avvenuto acquisto

cittadino italiano emigrato, non è necessario il certificato di iscrizione all'Aire, ma è sufficiente un'autocertificazione mediante dichiarazione scritta resa ai sensi dell'articolo 46, D.P.R. 445/2000 (circolare n. 38/E/2005).

[3] Non rileva, ai fini della fruizione del beneficio in parola, che i genitori (che intervengono in sede di rogito notarile in qualità di legali rappresentanti del minore) siano privi dei requisiti per accedere alle agevolazioni prima casa o possiedano altri immobili nello stesso Comune (Cassazione n. 10247/1994 e n. 10196/1999).

dell'immobile per usucapione (Cassazione n. 29371/2008). La nota II-*bis* all'articolo 8, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986 dispone, infatti, l'equiparazione tra:

– la tassazione delle sentenze di accertamento dell'avvenuta usucapione; e

– il trattamento fiscale degli atti di trasferimento a titolo oneroso della proprietà, di cui all'articolo 1, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986.

Sempre secondo i giudici della Suprema Corte:

> *"l'applicabilità dell'agevolazione richiederebbe in ogni caso la presenza delle condizioni agevolative, sicché sarebbe comunque necessario che le parti avessero rilasciato (ad esempio nell'atto introduttivo del giudizio di accertamento dell'avvenuta usucapione o nel corso del giudizio), le dichiarazioni richieste dalla nota II-bis all'articolo 1, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986. In assenza di tali dichiarazioni l'agevolazione non può comunque essere riconosciuta"* (Cassazione n. 14120/2010).

Tale impostazione giurisprudenziale è stata oggetto di ulteriori precisazioni a opera dell'Amministrazione finanziaria, la quale ha chiarito che, se nella sentenza e negli atti del procedimento non sono state rese le dichiarazioni necessarie per fruire di dette agevolazioni:

> *"i contribuenti interessati potranno, comunque, beneficiare delle predette agevolazioni mediante integrazione dell'atto giudiziario, con dichiarazione autenticata nelle firme, da autorità anche diversa da quella che aveva redatto il provvedimento giudiziario, da allegare al provvedimento stesso nelle more della sua registrazione"* (risoluzione n. 90/E/2014).

Natura dell'immobile acquistabile con i benefici "prima casa"

Per poter beneficiare delle agevolazioni "prima casa", l'immobile deve essere considerato abitazione non di lusso, così come definito dalla nota II-*bis* all'articolo 1, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986. In particolare, l'agevolazione di cui trattasi si applica ai trasferimenti aventi a oggetto case di abitazione[4], a eccezione di quelle di categoria catastale A1/A/8 e A/9. Possono, dunque, beneficiare delle agevolazioni prima casa - sempreché ricorrano le altre condizioni di cui alla citata nota II-*bis* dell'articolo 1, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986 - i trasferimenti immobiliari aventi a oggetto abitazioni (anche in corso di costruzione) classificate nelle seguenti categorie catastali:

Categoria catastale	Descrizione
A2	Abitazioni di tipo civile
A3	Abitazioni di tipo economico

[4] Secondo l'Amministrazione finanziaria "*per casa di abitazione deve intendersi ogni costruzione destinata a dimora delle persone e delle loro famiglie, cioè strutturalmente idonea ad essere utilizzata ad alloggio stabile di singole persone o di nuclei familiari, a nulla rilevando la circostanza che la stessa sia abitata in via permanente o saltuaria*" (circolare n. 14/1981). Si tratta, quindi, dell'unità immobiliare destinata, per le sue caratteristiche strutturali, a essere utilizzata per il soddisfacimento delle esigenze abitative dell'acquirente.

A4	Abitazioni di tipo popolare
A5	Abitazioni di tipo ultrapopolare
A6	Abitazioni di tipo rurale
A7	Abitazioni in villini
A11	Abitazioni e alloggi tipici dei luoghi

> Secondo la prassi ministeriale, al fine di individuare gli immobili che possono accedere al beneficio "prima casa", occorre fare riferimento alle risultanze catastali, mentre è indifferente l'utilizzazione di fatto dell'immobile (circolare n. 2/E/2014).

Va da sé che le agevolazioni "prima casa", previste in caso di acquisto dell'abitazione principale, non possono essere invocate in relazione a immobili che rientrano in categorie catastali diverse da quelle previste per gli immobili abitativi come, ad esempio, per gli immobili rientranti nella categoria catastale A/10 (uffici e studi privati).

Fabbricati in corso di costruzione

Relativamente ai fabbricati in corso di costruzione, dapprima la giurisprudenza (Cassazione n. 7259/1995, n. 8163/2002 e n. 18300/2004) e poi l'Amministrazione finanziaria (circolare n. 38/E/2005) hanno riconosciuto l'applicabilità delle agevolazioni "prima casa", purché l'immobile in corso di costruzione presenti potenzialmente le caratteristiche dell'immobile non di lusso idoneo a un uso abitativo. Tuttavia, con la recente risposta a interpello n. 357/2019, la stessa Agenzia delle entrate ha meglio chiarito che l'agevolazione "prima casa" non può trovare applicazione per l'acquisto di unità collabenti, catastalmente classificate F/2, trattandosi di fabbricati totalmente o parzialmente inagibili, caratterizzati da un notevole livello di degrado che ne determina l'incapacità di produrre ordinariamente reddito.

> In applicazione di tali principi, è stato conseguentemente escluso che l'agevolazione "prima casa" potesse trovare applicazione avuto riguardo all'acquisto di un gruppo di 4 trulli diroccati con annesso pollaio e deposito (classificati F/2 a Catasto), che l'acquirente intendeva ristrutturare e adibire ad abitazione principale[5].

Pertinenze

Ai sensi della nota II-*bis* all'articolo 1, punto 3, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986, anche le pertinenze dell'immobile oggetto dell'acquisto agevolato possono godere dell'agevolazione "prima casa" in presenza dei seguenti requisiti:

[5] Tali immobili, infatti, non possono essere equiparati né alle "case di abitazione" per il cui trasferimento è prevista l'applicazione dell'agevolazione prima casa dalla nota II-*bis* all'articolo 1, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986 e nemmeno agli immobili in corso di costruzione (classificabili F/3 o F/4) per i quali la giurisprudenza ammette l'applicazione del beneficio prima casa (Cassazione n. 18300/2004).

– sono classificate o classificabili catastalmente nelle categorie C/2 (magazzini e locali di deposito), C/6 (stalle, scuderie, rimesse, autorimesse) e C/7 (tettoie chiuse o aperte);
– siano destinate di fatto in modo durevole a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato;
– sono acquistate anche con atto separato;
– nel limite di una per ciascuna categoria (circolare n. 108/E/1996).

Condizioni per accedere ai benefici "prima casa"

La più volte richiamata nota II-*bis* all'articolo 1, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986, richiede, per l'applicazione dell'agevolazione "prima casa", la sussistenza di alcune specifiche condizioni. In particolare, è necessario che l'immobile sia ubicato, alternativamente:
– nel Comune di residenza dell'acquirente, ovvero nel Comune in cui l'acquirente stabilirà, entro 18 mesi dall'acquisto, la propria residenza[6].

> Ai sensi dell'articolo 66, comma 1, L. 342/2000, non è richiesta la condizione della residenza nel Comune ove sorge l'unità abitativa per i fabbricati acquistati dal personale in servizio permanente alle Forze Armate e alle Forze di Polizia a ordinamento militare, nonché da quello dipendente delle Forze di Polizia a ordinamento civile[7];

– nel Comune in cui l'acquirente svolge la propria attività, se diverso da quello di residenza, ovvero nel Comune in cui ha sede o esercita il soggetto da cui dipende l'acquirente, se quest'ultimo è stato trasferito all'estero per ragioni di lavoro;
– nel territorio italiano, se l'acquirente è cittadino italiano emigrato all'estero.

Titolarità di altri immobili

L'acquirente può beneficiare dell'agevolazione "prima casa" purché dichiari, nell'atto di acquisto (e a pena di decadenza dell'agevolazione in parola):
– di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del Comune in cui è situato l'immobile da acquistare;

[6] La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto.
[7] Inoltre, ai fini dell'agevolazione "prima casa", nei confronti di tale categoria di acquirenti (personale delle Forze Armate) non è neppure richiesto il trasferimento della residenza nel Comune in cui è situato l'immobile, al pari di quanto già previsto per il cittadino italiano emigrato all'estero (circolare n. 207/E/2000).

– di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni prima casa.

> L'articolo 1, comma 55, L. 208/2015 - inserendo il nuovo comma 4-*bis*, nella nota II-*bis* all'articolo 1, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986 - ha stabilito che, a partire dal 1° gennaio 2016, l'agevolazione "prima casa" debba trovare applicazione anche se l'acquirente è titolare, al momento del nuovo acquisto (anche per quote) del diritto di proprietà, nuda proprietà, uso, usufrutto o abitazione, su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto (o dal coniuge) con l'agevolazione "prima casa", a condizione, però, che l'abitazione precedentemente acquistata col beneficio in rassegna venga alienata entro 1 anno dalla data dell'atto di acquisto della nuova "prima casa": la mancata alienazione dell'immobile abitativo preposseduto entro il predetto termine di 1 anno comporta la decadenza dal beneficio.

Immobili contigui

Secondo la disciplina dettata dalla citata nota II-*bis* all'articolo 1, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986, la titolarità di un altro immobile nel medesimo Comune (o già acquistato con il beneficio) impedisce l'accesso all'agevolazione "prima casa" per il nuovo acquisto. Tuttavia, l'Agenzia delle entrate ha più volte riconosciuto la possibilità di fruire dell'agevolazione in parola anche per acquisti di altre abitazioni rispetto a quella preposseduta (nel medesimo Comune e quindi impeditive per l'applicazione dell'agevolazione), in quanto le ha fatte rientrare nella casistica dell'ampliamento dell'abitazione già posseduta, a condizione ovviamente che l'immobile ampliato conservasse le caratteristiche di abitazione non di lusso. In particolare:

– con la circolare n. 38/E/2005 e con la risoluzione n. 25/E/2005 l'Agenzia delle entrate ha riconosciuto la possibilità di godere delle agevolazioni "prima casa", con riferimento all'imposta di registro, per l'acquisto di una nuova unità immobiliare da accorpare ad altra abitazione, a condizione che l'abitazione conservi, anche dopo la riunione degli immobili, le caratteristiche "non di lusso";

– con la risoluzione n. 142/E/2009 e con la circolare n. 31/E/2010, con riferimento all'acquisto di un nuovo immobile da accorpare a un alloggio acquistato senza fruire delle medesime agevolazioni, l'agevolazione è stata riconosciuta a condizione che i due alloggi accorpati costituiscano un'abitazione unica rientrante nella tipologia degli alloggi non di lusso, e ciò sulla base della evidente volontà del Legislatore di favorire gli interventi finalizzati al miglioramento delle condizioni di utilizzo della "prima casa".

> In queste ipotesi, l'Agenzia delle entrate ha, quindi, ritenuto che la finalità perseguita dai contribuenti, di "ingrandire" la propria "prima casa", o di acquistarne una mediante l'unione di due abitazioni attigue, legittimi una deroga alle stringenti condizioni previste dalla nota II-*bis* di cui all'articolo 1, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986.

Risposta a interpello n. 113/2020

Con la recente risposta a interpello n. 113/2020, l'Agenzia delle entrate ha esaminato la possibilità di applicare l'agevolazione "prima casa", con riferimento all'acquisto dell'immobile attiguo a quello già acquistato con il beneficio, allo scopo di demolire l'intero fabbricato così ottenuto, per costruire un villino.

> Nel caso di specie 2 coniugi, titolari in separazione dei beni di un'unità immobiliare facente parte di un fabbricato (acquistata a suo tempo con i benefici prima casa), intendevano acquistare l'altra unità immobiliare a essa attigua, per, poi, demolire entrambe le unità immobiliari e costruire un villino.

Nel contesto della suddetta risposta, l'Agenzia delle entrate, pur citando gli orientamenti di prassi sopra brevemente riportati, avalla una interpretazione più restrittiva affermando che, nel caso di specie, l'acquisto dell'unità immobiliare attigua non possa godere del beneficio" prima casa", per la mancanza della condizione dell'accorpamento o fusione catastale delle due unità immobiliari[8].

Decadenza dalle agevolazioni "prima casa"

L'acquirente decade dai benefici "prima casa", con conseguente obbligo di corrispondere le imposte nella misura ordinaria, nonché la sanzione pari al 30% delle stesse imposte, e gli interessi di mora, qualora:

– abbia rilasciato una dichiarazione mendace (circa la tipologia e l'ubicazione dell'immobile trasferito, l'assenza di altri diritti reali su immobili ubicati nello stesso Comune e la novità nel godimento dell'agevolazione);

– non trasferisca, entro 18 mesi, la residenza nel Comune in cui è situato l'immobile oggetto dell'acquisto;

– venda o doni l'abitazione prima di 5 anni dall'acquisto, a meno che non proceda al riacquisto, entro 1 anno dall'alienazione, di altro immobile da adibire a propria abitazione principale.

[8] Ad avviso dell'Agenzia delle entrate, nella fattispecie prospettata, non spetterebbe l'agevolazione "prima casa" per l'acquisto dell'unità immobiliare attigua all'immobile abitativo agevolato preposseduto, in quanto l'intento (palesato dalle parti) di demolire l'intero fabbricato, risulterebbe, in qualche modo, incompatibile con la condizione relativa all'accorpamento, in quanto "*l'operazione di demolizione dell'intero fabbricato e la successiva ricostruzione non costituisce, neanche da un punto di vista catastale, una fusione*".

> Nell'ipotesi in cui il contribuente, dopo aver acquistato con le agevolazioni "prima casa" un immobile e un *box*, rivenda, prima del decorso di 5 anni dall'acquisto, una quota-parte dell'immobile, unitamente al *box*, decade parzialmente dal beneficio, limitatamente alla quota-parte dell'immobile ceduto e al *box*. Di conseguenza, sul valore del bene trasferito sono dovute le imposte (registro, ipotecaria e catastale) ordinarie e la sanzione del 30% della maggior imposta dovuta[9];

– non venda, entro 1 anno, l'immobile preposseduto, già acquistato con il beneficio "prima casa", a norma del comma 4-*bis* dalla nota II-*bis* di cui all'articolo 1, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986.

Sospensione dei termini previsti per l'agevolazione "prima casa"

Come già accennato in premessa, al fine di tenere conto delle difficoltà che i contribuenti potrebbero trovarsi ad affrontare a causa dell'emergenza sanitaria da Coronavirus, l'articolo 24, D.L. 23/2020 (c.d. Decreto Liquidità) ha sospeso, dal 23 febbraio 2020 al 31 dicembre 2020, tutti i termini previsti dalla nota II-*bis* all'articolo 1, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986, in materia di agevolazione "prima casa": la sospensione in parola comporta che i predetti termini siano sospesi nel periodo indicato (23 febbraio 2020 - 31 dicembre 2020), tornando a decorrere (dal punto in cui sono stati sospesi) a far data dal 1° gennaio 2021.

> Lo scopo della norma è sostanzialmente quello di impedire la decadenza dal beneficio "prima casa", attese le difficoltà nella conclusione delle compravendite immobiliari e negli spostamenti delle persone, dovute all'emergenza epidemiologica da Covid-19.

In particolare, in materia di agevolazione "prima casa", i termini oggetto di sospensione risultano essere i seguenti:

– il termine di 18 mesi dall'acquisto della "prima casa" entro il quale il contribuente deve trasferire la residenza nel Comune in cui è ubicata l'abitazione;

– il termine di 1 anno entro il quale il contribuente che ha trasferito l'immobile acquistato con i benefici "prima casa" nei 5 anni successivi alla stipula dell'atto di acquisto, deve procedere all'acquisto di un altro immobile da destinare a propria abitazione principale;

– il termine di 1 anno entro il quale il contribuente che abbia acquistato un immobile da adibire ad abitazione principale, deve procedere alla vendita dell'abitazione ancora in suo possesso, purché quest'ultima sia stata, a sua volta, acquistata usufruendo dei benefici "prima casa".

[9] Secondo l'Agenzia delle entrate l'espressione "*trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici (...) prima del decorso del termine di 5 anni dalla data del loro acquisto*" (disciplinante le ipotesi di decadenza dall'agevolazione prima casa) comprende anche l'ipotesi della cessione di quote o porzioni degli immobili agevolati (risoluzione n. 31/E/2006).

Con la circolare n. 9/E/2020, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la sospensione prevista dall'articolo 24, D.L. 23/2020 non trova applicazione con riferimento al termine di 5 anni entro il quale l'alienazione della prima casa comporta la decadenza dal beneficio:

> *"Una diversa interpretazione, infatti, risulterebbe in contrasto con la ratio della norma in quanto arrecherebbe un pregiudizio al contribuente che vedrebbe allungarsi il termine per non incorrere nella decadenza dall'agevolazione fruita".*

ESEMPIO

Si ipotizzi il caso di un contribuente che acquisti, in data 1° luglio 2019, un immobile abitativo con i benefici "prima casa", impegnandosi a trasferire la residenza nel Comune in cui è ubicata l'abitazione nei 18 mesi successivi all'acquisto agevolato, ovvero entro il prossimo 1° gennaio 2021.
Nel caso prospettato, il termine di 18 mesi dovrà tener conto della sospensione dei termini dal 22 febbraio 2020 al 31 dicembre 2020. Conseguentemente, alla data della sospensione (22 febbraio 2020) saranno spirati 7 mesi e 22 giorni dei 18 mesi a disposizione del contribuente per il trasferimento della residenza nell'immobile acquistato con l'agevolazione. I restanti 10 mesi e 7 giorni ricominceranno a decorrere dal 1° gennaio 2021, con conseguente obbligo di perfezionare il trasferimento della residenza (nel Comune in cui è ubicata l'abitazione acquistata con i benefici "prima casa") entro il 7 novembre 2021.

Credito d'imposta per il riacquisto della prima casa

L'articolo 7, L. 448/1998 prevede, a favore del contribuente che venda l'immobile in relazione al quale abbia goduto dell'agevolazione "prima casa", il sorgere di un credito d'imposta ove egli acquisti, entro 1 anno, a qualsiasi titolo, un nuovo immobile in presenza delle condizioni per usufruire dell'agevolazione "prima casa" di cui alla citata nota II-*bis* all'articolo 1, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986. Come precisato dall'Agenzia delle entrate:

> *"l'importo del credito d'imposta è commisurato all'ammontare dell'imposta di registro o dell'Iva corrisposta in relazione al primo acquisto agevolato e, in ogni caso, non può essere superiore alla imposta di registro o all'Iva corrisposta in relazione al secondo acquisto; il credito, pertanto, ammonta al minore degli importi dei tributi applicati"* (circolare n. 19/E/2001).

Condizioni per beneficiare del credito d'imposta

Il credito d'imposta per il riacquisto della "prima casa" sorge in presenza delle seguenti condizioni, ovverosia che:

– il contribuente abbia goduto dell'agevolazione "prima casa" in relazione a un determinato acquisto immobiliare[10];

– il medesimo soggetto alieni il precedente immobile agevolato e proceda a un nuovo acquisto *"a qualsiasi titolo"*[11];

– il nuovo acquisto avvenga entro 1 anno dall'alienazione, mediante un atto traslativo con effetti reali (ad esempio un contratto di compravendita), non essendo sufficiente un contratto preliminare di vendita[12];

– il nuovo acquisto avvenga in presenza delle condizioni, prescritte dalla nota II-*bis* all'articolo 1, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986, per applicare il beneficio "prima casa".

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate, il credito di imposta in esame può spettare (sempre in presenza delle altre condizioni "prima casa"), anche al soggetto che sia titolare, al momento del nuovo acquisto, di un'altra abitazione (su tutto il territorio nazionale) già acquistata col beneficio, a condizione che il contribuente se ne liberi entro 1 anno dal nuovo acquisto agevolato:

> *"Una diversa interpretazione non risulterebbe, infatti, coerente con la ratio della riforma che ha inteso agevolare la sostituzione della "prima casa", introducendo una maggiore flessibilità nei tempi previsti per la dismissione dell'immobile preposseduto"* (circolare n. 12/E/2016).

Utilizzo del credito d'imposta

Il credito d'imposta in esame – che come detto non può essere superiore all'imposta dovuta in relazione al secondo acquisto - può essere utilizzato, a scelta del contribuente:

– in diminuzione dell'imposta di registro dovuta in relazione al nuovo acquisto[13];

– per l'intero importo, in diminuzione delle imposte di registro, ipotecarie, catastali, sulle successioni e donazioni dovute su denunce e atti presentati dopo la data di acquisizione del credito;

– in diminuzione dell'Irpef dovuta in base alla prima dichiarazione successiva al nuovo acquisto;

– in compensazione con altri tributi e contributi dovuti in sede di versamenti unitari con il modello F24 (usando il codice tributo 6602)[14].

---

[10] Il credito di imposta non compete al "*soggetto che abbia alienato un'abitazione pervenutagli per atto di donazione o successione, ancorché sia stata a suo tempo acquistata dal donante o dal de cuius con le agevolazioni prima casa*" (circolare n. 19/E/2001):

[11] Se il nuovo immobile acquistato è un terreno, per non decadere dal beneficio, è sufficiente che entro l'anno suddetto esista almeno un rustico comprensivo delle mura perimetrali e della copertura (risoluzione n. 44/E/2004).

[12] Secondo l'Agenzia delle entrate "*il contratto preliminare di vendita di un immobile non produce l'effetto reale del trasferimento del bene, ma soltanto quello obbligatorio di concludere il contratto definitivo; soltanto alla stipula di quest'ultimo si produce l'effetto traslativo del bene*" (risoluzione n. 66/E/2004).

[13] È bene precisare che, se il secondo acquisto è soggetto a Iva il credito d'imposta "prima casa" non può essere utilizzato per compensare l'Iva dovuta in relazione all'acquisto della nuova abitazione, ma potrà essere utilizzato in uno degli altri modi sotto indicati.

[14] Se il credito d'imposta è utilizzato solo in parte, la somma residua non compensata può essere indicata nell'apposito quadro dei modelli di dichiarazione dei redditi per poter essere utilizzata nei successivi periodi d'imposta.

> Se il contribuente intende utilizzare il credito d'imposta in detrazione dall'imposta di registro deve manifestare tale volontà in atto, indicando gli estremi dell'atto di acquisto dell'immobile sul quale era stata corrisposta l'imposta di registro o l'Iva in misura agevolata nonché l'ammontare della stessa (circolare n. 7/E/2018).

In ogni caso, ai sensi dell'articolo 7, comma 2, della L. 448/1998, il credito di imposta per il riacquisto della "prima casa" non dà luogo a rimborsi.

Sospensione dei termini previsti per il credito di imposta per il riacquisto della prima casa

Sempre al fine di tenere conto delle difficoltà a causa dell'emergenza sanitaria da Coronavirus, l'articolo 24, D.L. 23/2020 (c.d. Decreto Liquidità) ha sospeso, dal 23 febbraio 2020 al 31 dicembre 2020, anche i termini previsti dall'articolo 7, L. 448/1998 in materia di credito di imposta per il riacquisto della "prima casa".

> Consegue che, il termine di 1 anno previsto per il riacquisto della "prima casa", smetterà di decorrere nel periodo indicato (23 febbraio 2020 - 31 dicembre 2020) e riprenderà a scorrere (dal punto in cui è stato sospeso) a far data 1° gennaio 2021, dando così un po' più di respiro ai contribuenti che potranno disporre di più tempo per perfezionare il nuovo atto di acquisto agevolato (che attribuisce loro il diritto al credito).

ESEMPIO

Si ipotizzi il caso in cui, in data 1° luglio 2019, un contribuente provveda alla vendita dell'immobile acquisito con i benefici prima casa. Nel caso prospettato, il termine di 1 anno per procedere all'acquisto di una nuova "prima casa" (usufruendo del credito d'imposta di cui all'articolo 7, L. 448/1998) dovrà tener conto della sospensione dei termini dal 22 febbraio 2020 al 31 dicembre 2020. Conseguentemente, alla data della sospensione (22 febbraio 2020) saranno spirati 7 mesi e 22 giorni dei 12 mesi a disposizione del contribuente per acquistare la nuova "prima casa". I restanti 4 mesi e 7 giorni ricominceranno a decorrere dal 1° gennaio 2021, con conseguente obbligo di riacquistare la nuova "prima casa" entro il 7 maggio 2021, per poter usufruire del credito d'imposta in esame.

SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 24, D.L. 23/2020 (c.d. Decreto Liquidità) ha sospeso, dal 23 febbraio 2020 al 31 dicembre 2020, tutti i termini previsti: i) dalla nota II-*bis* all'articolo 1, Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. 131/1986, in materia di agevolazione "prima casa"; ii) dall'articolo 7, L. 448/1998 in materia di credito di imposta per il riacquisto della "prima casa". La sospensione in parola comporta che i termini indicati nelle disposizioni in analisi sono sospesi nel periodo indicato (23 febbraio 2020 - 31 dicembre 2020), ma riprenderanno a decorrere (dal punto in cui sono stati sospesi) a dar data 1° gennaio 2021.

In materia di agevolazione "prima casa", i termini oggetto di sospensione risultano essere i seguenti: i) il termine di 18 mesi dall'acquisto della prima casa entro il quale il contribuente deve trasferire la residenza nel Comune in cui è ubicata l'abitazione; ii) il termine di 1 anno entro il quale il contribuente che ha trasferito l'immobile acquistato con i benefici "prima casa" nei 5 anni successivi alla stipula dell'atto di acquisto, deve procedere all'acquisto di un altro immobile da destinare a propria abitazione principale; iii) il termine di 1 anno entro il quale il contribuente che abbia acquistato un immobile da adibire ad abitazione principale, deve procedere alla vendita dell'abitazione ancora in suo possesso, purché quest'ultima sia stata, a sua volta, acquistata usufruendo dei benefici "prima casa".

La sospensione prevista dall'articolo 24, D.L. 23/2020 non trova applicazione, invece, con riferimento al termine di 5 anni entro il quale il trasferimento della "prima casa" comporta la decadenza dal beneficio: una diversa interpretazione, infatti, risulterebbe in contrasto con la ratio della norma poiché arrecherebbe un pregiudizio al contribuente che vedrebbe allungarsi il termine per non incorrere nella decadenza dall'agevolazione "prima casa" precedentemente fruita (circolare n. 9/E/2020).

L'articolo 7, L. 448/1998 prevede il sorgere di un credito d'imposta in presenza delle seguenti condizioni, ovverosia che: i) il contribuente abbia goduto dell'agevolazione "prima casa" in relazione a un determinato acquisto immobiliare; ii) il medesimo soggetto alieni il precedente immobile agevolato e proceda a un nuovo acquisto "a qualsiasi titolo"; iii) il nuovo acquisto avvenga entro 1 anno dall'alienazione, mediante un atto traslativo con effetti reali (ad esempio un contratto di compravendita), non essendo sufficiente un contratto preliminare di vendita; iv) il nuovo acquisto avvenga in presenza delle condizioni, prescritte dalla nota II-*bis* all'articolo 1, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986, per applicare il beneficio "prima casa". Il credito di imposta in esame può spettare, in presenza delle altre condizioni, anche a chi sia titolare, al momento del nuovo acquisto, di un'altra abitazione (su tutto il territorio nazionale) già

acquistata col beneficio, a condizione che il contribuente se ne liberi entro 1 anno dal nuovo acquisto agevolato.

L'articolo 24, D.L. 23/2020 (c.d. Decreto Liquidità) ha sospeso, dal 23 febbraio 2020 al 31 dicembre 2020, anche il termine di 1 anno contemplato dall'articolo 7, L. 448/1998 in materia di credito di imposta per il riacquisto della "prima casa". Consegue che detto termine smetterà di decorrere nel periodo indicato (23 febbraio 2020 - 31 dicembre 2020) e riprenderà a scorrere (dal punto in cui è stato sospeso) a far data 1° gennaio 2021, dando così un po' più di respiro ai contribuenti che potranno disporre di più tempo per perfezionare il nuovo atto di acquisto agevolato (che attribuisce loro il diritto al credito).

La circolare tributaria n. 22/2020

Le Linee guida del Cndcec sulla valutazione del rischio, sull'adeguata verifica della clientela e sulla conservazione dei dati – Parte prima

di Giovanni Barbato - Anti-Money Laundering / 231 Compliance Specialist - Chief Internal Auditor

Il Cndcec, con le Linee guida antiriciclaggio del 2019, ha fornito importanti chiarimenti in ordine all'applicazione delle Regole tecniche emanate ai sensi dell'articolo 11, comma 2, D.Lgs. 231/2007.
In questo le *guidelines* hanno una valenza meramente esemplificativa e pratica: il Cndcec precisa infatti che l'obbligo di adeguata verifica non è unitario e uniforme per ogni casistica, ma va comunque calibrato tenendo presente il generale principio di proporzionalità e a seconda della specifica fattispecie considerata.

L'autovalutazione del rischio

In primo luogo il Cndcec fornisce alcune indicazioni concrete di come si debba declinare l'autovalutazione del rischio già definita dalla regole tecniche.
All'uopo si ricorda come in materia di valutazione del rischio, uno degli aspetti di grande novità riguarda non tanto la valutazione operata sul cliente nei suoi aspetti soggettivi e oggettivi, quanto l'autovalutazione del rischio in termini di vulnerabilità dei presidi del professionista/studio associato/Stp.
Come noto, il processo di autovalutazione del proprio rischio dovrà svilupparsi, in coerenza con i principali *framework* di riferimento in tema di controllo interno e di gestione dei rischi, secondo il seguente approccio:
– valutazione del rischio inerente e delle vulnerabilità dello studio e dell'organizzazione del professionista. Consiste nell'individuare in che modo le minacce o i segnali di allarme - identificati in generale per il settore professionale nella valutazione nazionale dei rischi prevista all'articolo 14, D.Lgs. 231/2007 - interessino anche ciascun professionista in relazione alla portata dell'attività effettivamente esercitata, nonché in quale misura i presidi - assetto organizzativo e sistema dei controlli interni – risultino vulnerabili alle minacce precedentemente identificate;

– definizione e mitigazione del rischio residuo così definito. Si consegue attraverso lo sviluppo e l'attuazione di politiche e procedure per fronteggiare i rischi di riciclaggio e di finanziamento del terrorismo - identificati attraverso la propria determinazione del rischio residuo - cui il professionista rimanga esposto.

In questo ambito il Cndcec fornisce alcune modalità operative per identificare il rischio inerente e la vulnerabilità.

Le norme tecniche precisano come nella valutazione del rischio inerente i valori da 1 a 4 debbano essere attribuiti a ciascuno dei seguenti fattori di rischio:

– tipologia di clientela;

– area geografica di operatività;

– canali distributivi (riferito alla modalità di esplicazione della prestazione professionale, anche tramite collaborazioni esterne, corrispondenze, canali di pagamento, etc.);

– servizi offerti.

Con riguardo ai clienti la valutazione secondo le Linee guida va effettuata tenendo conto del numero dei clienti (in valore assoluto) e delle caratteristiche oggettive e soggettive della clientela.

Per il Cndcec, a titolo esemplificativo, incidono elementi quali: il tipo di attività dei clienti (esposta o meno a infiltrazioni criminali o legata a particolari settori più a rischio), l'inquadramento giuridico, la presenza o meno di organismi o autorità di controllo (collegio sindacale, revisore, organismo di vigilanza *ex* D.Lgs. 231/2001), la complessità e la dimensione aziendale, il volume e l'ammontare delle transazioni del cliente, la presenza di persone politicamente esposte ovvero di soggetti sottoposti a indagini o procedimenti penali, ovvero aventi legami con soggetti a rischio o censiti in liste c.d. antiterrorismo, la presenza di enti no profit con elementi di potenziale rischio di finanziamento del terrorismo, la qualifica di soggetto destinatario degli obblighi antiriciclaggio in capo allo stesso cliente del professionista. Viene reputato in merito che:

– un numero molto esiguo di clienti (10%) individuati in sede di adeguata verifica come ad alto rischio possa determinare un indice di rischiosità pari a 1;

– un numero molto limitato di clienti (tra il 10 e il 25%) individuati in sede di adeguata verifica come ad alto rischio possa determinare un indice di rischiosità pari a 2;

– un numero significativo di clienti (tra il 25% e il 40%) individuati in sede di adeguata verifica come ad alto rischio possa determinare un indice di rischiosità pari a 3;

– una percentuale molto significativa (superiore al 40%) di clienti ritenuti ad alto rischio possa determinare un indice di rischiosità pari a 4.

Relativamente poi all'area geografica di operatività questa viene riferita tanto alla sede (o sedi diverse) dello studio professionale, quanto al territorio in cui si esplica la prestazione professionale a favore del cliente (che può coincidere o meno con la sede di quest'ultimo). Sul punto occorre tenere conto delle relazioni con cui le Autorità aggiornano periodicamente la mappa delle zone maggiormente a rischio sia a livello nazionale, sia a livello internazionale (Stati non dotati di adeguati presidi antiriciclaggio o di una normativa antiriciclaggio equivalente a quella italiana). Si ritiene in merito che:

– un numero molto esiguo di clienti operanti in aree geografiche ritenute ad alto rischio (10%) individuati in sede di adeguata verifica come ad alto rischio possa determinare un indice di rischiosità pari a 1;

– un numero molto limitato di clienti operanti in aree geografiche ritenute ad alto rischio (tra il 10 e il 25%) individuati in sede di adeguata verifica come ad alto rischio possa determinare un indice di rischiosità pari a 2;

– un numero significativo di clienti operanti in aree geografiche ritenute ad alto rischio (tra il 25% e il 40%) individuati in sede di adeguata verifica come ad alto rischio possa determinare un indice di rischiosità pari a 3;

– una percentuale molto significativa (superiore al 40%) di clienti operanti in aree geografiche ritenute ad alto rischio, possa determinare un indice di rischiosità pari a 4.

Qualora i servizi professionali avvengano tramite collaborazioni esterne, corrispondenze, canali di pagamento, occorre tener conto dei relativi rischi, specie se le prestazioni si sviluppano in aree potenzialmente pericolose o distanti rispetto alla sede del professionista. La valutazione deve quindi riguardare il grado di controllo, tracciabilità e protezione di tali relazioni e canali.

Per quanto attiene infine ai servizi, la valutazione deve tener conto dei diversi ambiti di attività professionale, con particolare riguardo alle prestazioni maggiormente esposte a tentativi di riciclaggio/FDT (a tal proposito sono individuati i diversi livelli di rischio nella regola tecnica n. 2, rispettivamente nella tabella 1 - prestazioni a rischio inerente non significativo e nella tabella 2 - prestazioni a rischio inerente poco significativo, abbastanza significativo o molto significativo. All'uopo le Linee guida stimano che:

– una percentuale delle prestazioni a rischio inerente non significativo o poco significativo superiore all'80% possa determinare un indice di rischiosità pari a 1;

– una percentuale delle prestazioni a rischio inerente non significativo o poco significativo superiore al 60% possa determinare un indice di rischiosità pari a 2;

– una percentuale delle prestazioni a rischio inerente non significativo o poco significativo compresa tra il 45% e il 60% possa determinare un indice di rischiosità pari a 3;

– una percentuale delle prestazioni a rischio inerente non significativo o poco significativo inferiore al 45%, possa determinare un indice di rischiosità pari a 4.

Per quanto attiene, invece, alla vulnerabilità, i fattori rilevanti vengono fatti dipendere dall'efficacia dei seguenti elementi:

– formazione;

– organizzazione degli adempimenti di adeguata verifica della clientela;

– organizzazione degli adempimenti relativi alla conservazione dei documenti, dati e informazioni;

– organizzazione in materia di segnalazione di operazioni sospette e comunicazione delle violazioni alle norme sull'uso del contante.

Per la formazione oggetto di valutazione è il livello di aggiornamento della conoscenza della normativa antiriciclaggio in capo a tutti i componenti dello studio (titolare/i, dipendenti, collaboratori, tirocinanti).

La formazione va valutata altresì per quanto concerne il grado di individuazione tempestiva delle tecniche illegali, facendo riferimento anche agli indicatori di anomalia, schemi di comportamento anomalo e altri indicatori messi a disposizione delle Autorità attraverso relazioni ufficiali.

Altro elemento da tenere in considerazione è la frequenza della attività di formazione e il suo effettivo svolgimento attraverso partecipazione a convegni, sedute formative *in house*, etc..

Sulle misure adottate per adempiere agli obblighi previsti in materia di adeguata verifica, conservazione, segnalazione di operazioni sospette e comunicazioni sull'uso illegittimo del contante andranno valutate le misure organizzative adottate dal professionista (manuale di gestione degli adempimenti, procedura per l'adeguata verifica, procedura per la conservazione, procedura per le Sos, procedura per il monitoraggio sull'uso del contante).

Anche le Linee guida rimarcano come una volta fissato il livello di rischio residuo, il professionista debba attivare le azioni necessarie per la gestione/mitigazione del medesimo. A tal fine rilevano le dimensioni della struttura, il numero dei componenti dello studio (professionisti, collaboratori e dipendenti) e il numero delle sedi in cui viene svolta l'attività:

– per 2 o più professionisti nello stesso studio (una sede o più), occorre introdurre la funzione antiriciclaggio e nominare il relativo responsabile;

– per più di 30 professionisti e più di 30 collaboratori nello stesso studio (una sede o più), occorre introdurre la funzione antiriciclaggio, nominare il responsabile antiriciclaggio e introdurre una funzione di revisione indipendente per la verifica dei presidi di controllo (tale soglia va individuata con riferimento al 31 dicembre dell'anno precedente).

In concreto, in considerazione delle dimensioni e del grado di complessità organizzativa e operativa del soggetto obbligato, l'assetto organizzativo potrà prevedere una specifica funzione antiriciclaggio (con conseguente nomina del responsabile) come anche una funzione di revisione indipendente. Le Linee guida forniscono sul punto precise indicazioni sui compiti della funzione antiriciclaggio che avrà l'onere di:

– identificare le norme applicabili e valutare il loro impatto sulle procedure interne;

– verificare l'adeguatezza delle procedure interne in materia di analisi e valutazione dei rischi di riciclaggio/FDT, adeguata verifica della clientela, conservazione dei documenti e dei dati, rilevazione, valutazione e segnalazione delle operazioni sospette e comunicazione delle infrazioni sull'uso del contante;

– curare la predisposizione dell'autovalutazione periodica dei rischi di riciclaggio/FDT;

– collaborare all'individuazione del sistema dei controlli interni e delle procedure finalizzati alla prevenzione e alla gestione dei rischi di riciclaggio/FDT;

– gestire la formazione, mediante la predisposizione di un adeguato piano di formazione, finalizzato a conseguire un aggiornamento su base continuativa del personale dipendente e dei collaboratori;

– predisporre flussi informativi diretti al soggetto obbligato.

Del pari il responsabile della funzione antiriciclaggio dovrà assicurare la supervisione e il coordinamento delle politiche e procedure interne per la gestione dei rischi di riciclaggio/FDT, fornendo la propria assistenza nel gestire e mitigare il rischio residuo.

L'obbligo di conservazione

Le Linee guida del Cndcec rimarcano come operativamente, il soggetto obbligato sia tenuto a conservare:

– copia dei documenti acquisiti in occasione dell'adeguata verifica della clientela;

– l'originale, ovvero copia avente efficacia probatoria ai sensi della normativa vigente, delle scritture e registrazioni inerenti le operazioni.

In relazione alle operazioni, rimarca come l'obbligo di conservazione operi esclusivamente nelle ipotesi marginali in cui si verifichi una vera e propria "interposizione" del soggetto obbligato e quindi quest'ultimo agisca quale mero mandatario del cliente, con o senza rappresentanza. L'incarico professionale, in tal caso, avrà a oggetto la movimentazione o il trasferimento di mezzi di pagamento, oppure la stipulazione di atti negoziali a contenuto patrimoniale in nome o per conto del cliente. In tali casi, il soggetto obbligato potrebbe agire in qualità di mero intermediario del cliente, utilizzando, a seconda del mandato ricevuto, fondi propri o fondi messi a disposizione dal cliente per eseguire

l'operazione. Tali operazioni devono essere oggetto di adeguata verifica solo se i mezzi di pagamento trasmessi o movimentati sono di importo pari o superiore a 15.000 euro.

In via esemplificativa il Cndcec ipotizza le seguenti casistiche che rendono operante la disposizione sulla conservazione dei dati con riferimento alla data, importo, causale e mezzi di pagamento utilizzati:

– fondi messi a disposizione del cliente allo scopo di effettuare operazioni mobiliari o immobiliari;

– fondi ricevuti dal cliente allo scopo di dare esecuzione contrattuale a impegni di garanzia delle parti o di trasferimento o movimentazione all'interno di negozi giuridici mobiliari o immobiliari;

– fondi ricevuti dal cliente allo scopo di intervenire in offerte o per esercitare opzioni di acquisto o di vendita su attività mobiliari o immobiliari;

– fondi ricevuti dal cliente al fine di dotare la società o l'ente in fase di costituzione o altra operazione sul capitale dei mezzi necessari all'esecuzione dell'operazione;

– fondi ricevuti dal cliente al fine di effettuare pagamenti a soggetti privati o pubblici;

– fondi ricevuti dal cliente al fine di pagare imposte, tasse e contributi previdenziali;

– fondi ricevuti dal cliente al fine di dare corso a disposizioni fiduciarie o di esecuzione nei patti di famiglia.

Le Linee guida suggeriscono che qualunque sia il sistema di conservazione prescelto, sia opportuno individuare in maniera esplicita i soggetti legittimati ad alimentare il sistema di conservazione e quelli che possono accedere ai dati e alle informazioni ivi conservati. Si ricorda in merito come la conservazione debba consentire quanto meno di ricostruire univocamente:

– nel caso di prestazioni professionali:

a) la data del conferimento dell'incarico;

b) i dati identificativi del cliente, del titolare effettivo e dell'esecutore e le informazioni sullo scopo e la natura del rapporto o della prestazione;

– nel caso in cui l'attività del soggetto obbligato abbia a oggetto la movimentazione o il trasferimento di mezzi di pagamento, oppure la stipulazione di atti negoziali a contenuto patrimoniale in nome o per conto del cliente di importo pari o superiore a 15.000 euro, in aggiunta a quanto sopra indicato:

c) la data, l'importo e la causale dell'operazione;

d) i mezzi di pagamento utilizzati.

Il Cndcec fornisce quindi alcune indicazioni in merito al contenuto minimo dell'obbligo di conservazione.

Una prima distinzione va fatta per le prestazioni che sono ricomprese in quelle a rischio inerente non significativo di cui alla tabella 1 delle regole tecniche Cndcec 2019, laddove l'obbligo di conservazione è limitato alla documentazione ivi espressamente richiamata.

Per tutte le altre prestazioni di cui alla tabella 2 delle regole tecniche Cndcec 2019 il fascicolo del cliente dovrà riportare, a livello indicativo, i documenti indicati nel successivo § 3.

Il fascicolo antiriciclaggio del cliente

Le Linee guida rimarcano come istituzione e tenuta del fascicolo del cliente costituisca idonea modalità di conservazione dei dati e delle informazioni assunte ai fini del rispetto della normativa antiriciclaggio e di contrasto al finanziamento del terrorismo. Per il Cndcec, indipendentemente dalla modalità (informatica o cartacea) scelta per la conservazione dei dati e delle informazioni, è possibile individuare, a seconda del risultato della valutazione del rischio del cliente, una serie di documenti, dati e informazioni, come di seguito evidenziato, che possono alimentare e integrare il fascicolo della clientela.

Per le prestazioni di cui alla tabella 2 potrà essere formato un fascicolo della clientela con la documentazione di seguito indicata:

– fotocopia documento di identità o di altro documento di riconoscimento equipollente in corso di validità;

– visura del Registro Imprese (certificato equivalente per società di diritto estero, oppure atto costitutivo o certificazione di attribuzione del codice fiscale da parte dell'Agenzia delle entrate);

– codice fiscale e (eventuale) partita Iva;

– incarico professionale (qualora le informazioni utili non siano già ricomprese nella dichiarazione del cliente ovvero nella scheda istruttoria di adeguata verifica);

– scheda istruttoria di adeguata verifica (ai fini della dimostrazione dell'avvenuto adempimento dei relativi obblighi);

– dichiarazione resa dal cliente *ex* articolo 22, D.Lgs. 231/2007;

– scheda di valutazione del rischio di riciclaggio/FDT;

– eventuale attestazione per l'esecuzione dell'obbligo di adeguata verifica da parte di terzi;

– eventuale documentazione in base alla quale si è verificata la possibilità (o la necessità) di applicare obblighi semplificati (o rafforzati) di adeguata verifica;

– documenti per il controllo costante ed eventuale nuova scheda del rischio riciclaggio/FDT (per le prestazioni durature);

– eventuale documentazione o attestazioni comprovanti la consistenza patrimoniale e/o la capacità di credito del cliente (ad esempio ultima dichiarazione dei redditi, ultimo bilancio approvato, lettera di

referenze di un istituto di credito, lettera di presentazione di un soggetto destinatario degli obblighi antiriciclaggio, etc.);

– visura camerale nominativa completa per codice fiscale per la verifica delle cariche sociali (amministratore e socio), del bollettino dei protesti e dell'assoggettamento a procedure concorsuali del legale rappresentante e degli eventuali titolari effettivi;

– documentazione che comprovi l'esame della posizione giuridica del cliente o l'espletamento di compiti di difesa o rappresentanza davanti a un'Autorità giudiziaria, compresa la consulenza sull'eventualità di intentare o evitare il procedimento e copia dell'eventuale incarico professionale conferito;

– eventuale stampa dell'esito della ricerca del nominativo del soggetto nelle liste antiterrorismo;

– altri documenti, estratti da pubblici registri o annotazioni che il professionista ritenga opportuno conservare;

– eventuale dichiarazione sostitutiva di certificazioni e di atti notori o certificato del Tribunale in merito a eventuali condanne e procedimenti penali in corso;

– documentazione relativa alla cessazione della prestazione professionale.

Conservazione cartacea e informatica

Le Linee guida ricordano come, al fine di soddisfare il requisito della storicità, tutti i documenti conservati in modalità cartacea debbano essere datati e sottoscritti dal soggetto obbligato o da un suo delegato: operativamente, il fascicolo del cliente potrà essere costituito da un unico raccoglitore, da una unica cartellina, da più cartelline e/o più raccoglitori aggregati.

Il Cndcec ricorda che nel caso in cui i professionisti continuino ad alimentare il registro cartaceo già istituito alla data del 4 luglio 2017, essi avranno cura di riportare i seguenti dati:

– nel caso di prestazioni professionali:

a) la data del conferimento dell'incarico;

b) i dati identificativi del cliente, del titolare effettivo e dell'esecutore e le informazioni sullo scopo e la natura del rapporto o della prestazione;

– nel caso in cui l'attività del professionista abbia a oggetto la movimentazione o il trasferimento di mezzi di pagamento, oppure la stipulazione di atti negoziali a contenuto patrimoniale in nome o per conto del cliente di importo pari o superiore a 15.000 euro, in aggiunta a quanto sopra indicato:

c) la data, l'importo e la causale dell'operazione;

d) i mezzi di pagamento utilizzati.

Non è invece più obbligatorio riportare nel predetto registro i seguenti dati:

– attività lavorativa svolta dal cliente e dalla persona per conto della quale agisce;

– data dell'avvenuta identificazione;

– descrizione sintetica della tipologia di prestazione professionale fornita;

– valore dell'oggetto della prestazione professionale se conosciuto.

Il criterio della cronologicità sarà individuato attraverso la data di conferimento dell'incarico, in modo da rendere possibile la ricostruzione storica dei dati.

In caso di conservazione cartacea alcuni documenti potranno essere conservati in formato elettronico non modificabile all'interno del sistema informatico dello studio professionale.

Con riguardo alla conservazione informatica le Linee guida precisano poi che il soggetto obbligato potrà avvalersi di:

– un sistema di conservazione realizzato all'interno della propria struttura organizzativa;

– un sistema di conservazione affidato in modo totale o parziale a soggetti terzi pubblici o privati che offrono idonee garanzie organizzative e tecnologiche.

In entrambi i casi il sistema di conservazione informatico deve garantire l'accesso al documento conservato, per il periodo prescritto dalla norma, indipendentemente dall'evolversi del contesto tecnologico.

Nel caso in cui il soggetto obbligato si avvalga, in modo totale o parziale, di un sistema di conservazione esterno, i soggetti terzi pubblici o privati dovranno rilasciare apposita attestazione di garanzia del rispetto delle disposizioni previste dagli articoli 31 e 32. D.Lgs. 231/2007.

I documenti informatici, i dati e le informazioni possono essere conservati in cartelle intestate a ciascun cliente. Anche in caso di conservazione informatica, il sistema adottato può rimandare ad alcuni documenti conservati in formato cartaceo all'interno dello studio professionale.

Nell'ambito di uno studio associato/Stp l'obbligo di conservazione comporterà specifici impatti organizzativi, potendo essere centralizzata in un unico archivio per tutti i professionisti sia a livello della stessa sede sia presso sedi diverse, purché ciò non determini ostacoli giuridici (riservatezza, *privacy*) o logistici che compromettano la pronta disponibilità dei documenti.

Per gli incarichi conferiti a uno studio associato o a una Stp, a fini di semplificazione, potranno essere stabilite specifiche procedure al fine di consentire la conservazione dei dati del cliente in modo centralizzato anche nei casi in cui più professionisti, anche in tempi diversi, rendano nei confronti dello stesso cliente singole prestazioni professionali, eventualmente integrando di volta in volta, per singolo

professionista e incarico, la relativa data di conferimento, nonché le informazioni sullo scopo e la natura della prestazione professionale, la valutazione del rischio e l'esecuzione del controllo costante.

Giova infine annotare che qualsivoglia sia il sistema di conservazione adottato le modalità di conservazione devono essere improntate al rispetto della vigente normativa in materia di protezione dei dati personali; la conservazione, infatti, rientra in modo esplicito nella definizione di "trattamento" del dato personale. I dati raccolti per la finalità antiriciclaggio devono intendersi assunti in esecuzione di un compito di interesse pubblico e per l'adempimento di un obbligo legale: di conseguenza, per il soggetto obbligato sarà sufficiente rilasciare al cliente l'informativa *ex* articolo 13, GDPR (Regolamento UE 2016/679).

SCHEDA DI SINTESI

Il Cndcec fornisce alcune indicazioni concrete di come si debba declinare l'autovalutazione del rischio già definita dalle regole tecniche.

↓

Con riguardo ai clienti la valutazione secondo le Linee guida va effettuata tenendo conto del numero dei clienti (in valore assoluto) e delle caratteristiche oggettive e soggettive della clientela.

↓

Per la formazione oggetto di valutazione è il livello di aggiornamento della conoscenza della normativa antiriciclaggio in capo a tutti i componenti dello studio (titolare/i, dipendenti, collaboratori, tirocinanti).

↓

Le Linee guida del Cndcec rimarcano come operativamente, il soggetto obbligato sia tenuto a conservare:
– copia dei documenti acquisiti in occasione dell'adeguata verifica della clientela;
– l'originale, ovvero copia avente efficacia probatoria ai sensi della normativa vigente, delle scritture e registrazioni inerenti le operazioni.

↓

Il Cndcec fornisce alcune indicazioni in merito al contenuto minimo dell'obbligo di conservazione.

↓

Le Linee guida ricordano come, al fine di soddisfare il requisito della storicità, tutti i documenti conservati in modalità cartacea debbano essere datati e sottoscritti dal soggetto obbligato o da un suo delegato: operativamente, il fascicolo del cliente potrà essere costituito da un unico raccoglitore, da una unica cartellina, da più cartelline e/o più raccoglitori aggregati.

La circolare tributaria n. 22/2020

L'*impairment test* delle immobilizzazioni: effetto del Coronavirus

di Massimo Buongiorno - docente di Finanza aziendale, Università Bocconi di Milano e Università Ca' Foscari di Venezia

Questo articolo intende tornare sulla disciplina introdotta dall'Oic 9 con l'obiettivo di comprendere quali saranno le modalità applicative a seguito dell'emergenza sanitaria tuttora in corso e degli effetti sui bilanci delle imprese delle misure di contenimento del contagio adottate dal Governo.

Dopo avere riassunto la metodologia applicativa dell'*impairment test* come previsto dall'Oic 9, nel seguito del lavoro verranno analizzate le modalità applicative previste per il bilancio 2019 e quelle invece da utilizzare per il bilancio dell'esercizio attualmente in corso.

L'Oic 9: metodologia applicativa

L'Oic 9 è stato applicato per la prima volta ai bilanci chiusi successivamente al 31 dicembre 2014 e definiva criteri più rigidi per l'applicazione del dettato normativo inerente la svalutazione per perdita durevole di una immobilizzazione prevista dall'articolo 2426, comma 1, n. 3, cod. civ. che recita:

> *"L'immobilizzazione che, alla data di chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i numeri 1 e 2 deve essere iscritta a tale minore valore. Il minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata; questa disposizione non si applica a rettifiche di valore relative all'avviamento."*

I dettagli delle svalutazioni effettuate sulle immobilizzazioni devono essere forniti in Nota integrativa che, secondo l'articolo 2427, comma 1, n. 3-*bis*, cod. civ., contiene:

> *"la misura e le motivazioni delle riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni materiali e immateriali, facendo a tal fine esplicito riferimento al loro concorso alla futura produzione di risultati economici, alla loro prevedibile durata utile e, per quanto rilevante, al loro valore di mercato, segnalando altresì le differenze rispetto a quelle operate negli esercizi precedenti ed evidenziando la loro influenza sui risultati economici dell'esercizio".*

In particolare, il nuovo Principio Oic 9 è stato in gran parte mutuato dall'omologo Ias 36 e introduce una novità essenziale che nella metodologia di stima del valore d'uso della immobilizzazione che

"*secondo un approccio di universale accettazione e adottato dagli standard setters più importanti a livello globale*"[1] recepisce il modello basato sull'attualizzazione dei flussi di cassa come riferimento centrale.

Tuttavia Oic riconosceva la necessità di modulare l'applicazione del modello in ragione della dimensione delle società per evitare che i soggetti di minori dimensioni sostenessero costi eccessivi rispetto ai benefici potenzialmente ottenibili. Dopo un primo periodo per il quale erano stati fissati limiti più elevati, a partire dall'esercizio 2019 tali limiti vengono a coincidere con quelli per la predisposizione del bilancio ordinario per cui la disciplina attuale prevede:

1. per le società in bilancio ordinario, l'*impairment test* fondato sul metodo principale dell'attualizzazione dei flussi di cassa;
2. per le società in bilancio abbreviato e per le micro imprese, la possibilità di adottare il modello semplificato fondato sulle previsioni reddituali e definito della "capacità di ammortamento".

Ne è derivato che un numero considerevole di società con bilancio ordinario ma di piccole dimensioni (ad esempio appena sopra i limiti) si trovano dal 2017 a dover applicare un modello di stima molto più complesso che richiede disponibilità di dati e capacità di elaborazioni decisamente superiori rispetto a quanto richiesto dal modello semplificato.

La finalità dell'*impairment test* e gli indicatori di perdita di valore

La finalità del principio è quella di verificare l'effettiva consistenza dell'attivo immobilizzato per evitare che il patrimonio netto della società venga a esprimere valori non più recuperabili, perdendo il suo significato di garanzia a favore dei terzi. L'Oic 9 si applica solamente alle immobilizzazioni immateriali e materiali poiché le svalutazioni per perdite durevoli di valore delle partecipazioni continuano a essere regolate dall'Oic 21.

Secondo Oic 9, il valore recuperabile di una immobilizzazione è pari al maggiore tra il valore d'uso e il *fair value*. Una immobilizzazione può essere iscritta in bilancio al suo valore netto contabile se esso è maggiore del valore recuperabile, in caso contrario l'immobilizzazione dovrà essere svalutata.

Il *fair value* viene definito dall'Ifrs 13 "*come il prezzo che si percepirebbe per la vendita di un'attività ovvero che si pagherebbe per il trasferimento di una passività in una regolare operazione tra operatori di mercato alla data di valutazione",* mentre il valore d'uso è da intendere come l'insieme dei benefici che la società potrà ottenere in futuro dall'attività. In altri termini, il *fair value* esprime il valore generale ottenibile in ipotesi di cessione dell'attività sul mercato a condizioni normali mentre il valore d'uso indica il valore dell'attività, specifico per ogni impresa, che tiene conto delle modalità di impiego future del cespite e

[1] Principio contabile Oic 9, versione emanata nell'agosto 2014, Appendice D – Motivazioni delle scelte operate nel Principio contabile, n. 1.

della capacità di generare reddito. Il valore d'uso coincide con il valore attuale dei flussi di cassa attesi che l'attività o l'unità generatrice flussi produrrà nel tempo dove quest'ultima viene definita come il più piccolo gruppo identificabile di attività che include quella oggetto di valutazione, in grado di generare flussi indipendenti dalle altre attività[2].

Elemento centrale nell'Oic 9 è la definizione dei presupposti che devono ricorrere per rendere necessaria la verifica della recuperabilità del valore che non è ricorrente (come ad esempio per i crediti o per stima della vita utile delle immobilizzazioni) ma deve essere effettuata solamente ove ricorrano i seguenti indicatori di potenziale perdita di valore:

1. il valore di mercato dell'attività si è ridotto in misura maggiore di quanto fosse ipotizzabile in ragione del passare del tempo o con il normale uso del bene;
2. si sono verificate nell'esercizio in chiusura (o si prevede che si verificheranno) dei cambiamenti ambientali sfavorevoli per la società (ad esempio di mercato, tecnologici, normativi) e potenzialmente in grado di ridurre il valore d'uso dell'attività;
3. si è riscontrato un incremento dei tassi di interesse che porta a un incremento dei tassi di attualizzazione dei flussi e quindi a una riduzione del valore d'uso;
4. risulta che il *fair value* stimato della società (ad esempio nell'ipotesi di realizzazione di operazioni straordinarie[3]) è inferiore alla somma del valore contabile delle attività nette e che quindi il mercato non pare riconoscere il valore di bilancio;
5. risulta evidente il deterioramento fisico oppure l'obsolescenza (tipicamente quella economica di un impianto con tecnologia superata) di una attività e tale quindi da ridurre drasticamente il *fair value* ma probabilmente anche il valore d'uso comportando ad esempio inefficienze rispetto ai concorrenti dotati di tecnologie più aggiornate;
6. nel corso dell'esercizio (o nelle previsioni), l'attività risulta oggetto di significativi cambiamenti negativi quali la definitiva cessazione dell'utilizzo[4], la dismissione anticipata dell'attività o la cessione dell'intero ramo d'azienda, la ridefinizione della vita utile, dall'informativa interna risulta che un andamento economico dell'attività peggiore del previsto.

Gli indicatori riportati sono quelli che la società deve considerare "come minimo" essendo possibile integrarli con ulteriori indizi che la società volesse considerare.

[2] Il tema centrale è quello dell'indipendenza e tranne poche situazioni non è ragionevole ipotizzare che un'attività (ad esempio un impianto) sia in grado di produrre flussi in entrata indipendentemente da altre attività quali ad esempio altri impianti a monte o a valle del processo produttivo, attrezzatture industriali e commerciali di supporto fino al fabbricato industriale nel quale viene svolta l'attività produttiva. L'unità generatrice di flussi (Ugf) può essere pertanto assimilata ad un ramo d'azienda caratterizzato da una sufficiente indipendenza rispetto alle altre attività.

[3] Lo Ias 36, n. 12, lettera d), riporta la capitalizzazione di mercato in quanto il principio è applicabile alle società quotate.

[4] In tal caso l'Oic 16 prevede che debba essere interrotto il processo di ammortamento e che l'attività venga riclassificata nell'attivo circolante al valore più basso tra quello contabile e di mercato.

La stima del valore recuperabile

Il *fair value* è stato definito come il prezzo dell'attività in una regolare operazione tra normali operatori di mercato.

L'Oic 9 non fornisce indicazioni puntuali su come debba essere stimato il *fair value* ma riporta che (n. 21):

1. "*la migliore evidenza del fair value di un'attività è il prezzo pattuito in un accordo vincolante di vendita stabilito in una libera transazione o il prezzo di mercato in un mercato attivo*". Andranno però dedotti i costi previsti di vendita (cfr. Ias 36, n. 25);

2. "*se non esiste un accordo vincolante di vendita né alcun mercato attivo per un'attività, il fair value è determinato in base alle migliori informazioni disponibili per riflettere l'ammontare che la società potrebbe ottenere, alla data di riferimento del bilancio, dalla vendita dell'attività in una libera transazione tra parti consapevoli e disponibili. Nel determinare tale ammontare, la società considera il risultato di recenti transazioni per attività similari effettuate all'interno dello stesso settore industriale*" (cfr. Ias 36, n. 26-7). Anche in questo caso, andranno dedotti i costi previsti di vendita.

La misurazione del valore previsto al punto 2 è più facilmente effettuabile dove esiste un mercato attivo (ad esempio per immobili o automezzi) mentre negli altri casi è necessario ricorrere a recenti operazioni comparabili sul mercato oppure, in assenza, fare riferimento all'Ifrs 13[5] che riporta i metodi di valutazione del *fair value*[6].

La stima del valore, come detto, può essere effettuata secondo 2 metodi. Il principale è quello dell'attualizzazione dei flussi che prevede un processo articolato nelle seguenti fasi:

1. stimare i flussi finanziari futuri netti che deriveranno dall'uso continuativo dell'attività;
2. stimare i flussi che deriveranno dalla dismissione;
3. attualizzare i flussi a un tasso appropriato con riferimento al valore finanziario del tempo e al prezzo del rischio implicito nelle previsioni dei flussi.

I flussi devono risultare da piani di durata non superiore a cinque anni, essere approvati dall'organo amministrativo[7] e sono:

1. solamente di natura operativa con esclusione di quelli derivanti dall'attività di finanziamento, come definiti dall'Oic 10. Sono inclusi gli oneri e i proventi finanziari;

[5] Appendice B – Guida Operativa.

[6] Essi non si discostano in maniera significativa dai normali metodi di valutazione come ad esempio indicati dai Principi italiani di valutazione emanati dall'Organismo italiano di valutazione

[7] Data la necessità di prevedere flussi di cassa, i piani non potranno limitarsi alla sola componente economica ma dovranno essere dei veri e propri bilanci previsionali completi di Sato patrimoniale, Conto economico e Rendiconto finanziario. La necessità di attribuire all'attività o più probabilmente alla Ugf una quota parte dei flussi complessivi richiede che i piani siano sufficientemente dettagliati. Per tali motivi è assai difficile che le società minori in bilancio ordinario che dal 1° gennaio 2017 applicano questo metodo, possano distinguere attività e Ugf dal compendio aziendale operativo complessivo, per cui è ragionevole attenderci che l'Ugf coincida con l'azienda e che i flussi siano quelli complessivi.

2. al lordo dei pagamenti o rimborsi di natura fiscale;

3. al lordo degli investimenti futuri per i quali la società non si sia già obbligata;

4. al lordo degli effetti derivanti da future ristrutturazioni che attualmente non impegnano la società;

5. al lordo dei miglioramenti e delle ottimizzazioni future del rendimento dell'attività[8].

Il *test* di verifica è superato se il valore d'uso pari alla somma del valore attuale dei flussi così determinati è maggiore del valore contabile.

In caso contrario, sarà necessario stimare il *fair value* e ove anche questo dovesse essere inferiore al valore contabile dell'attività essa dovrà essere svalutata per la differenza rispetto al maggiore dei 2.

Nel caso di Ugf, la svalutazione riguarda in primo luogo l'avviamento e successivamente tutte le altre attività proporzionalmente sulla base del loro valore contabile.

Ove venissero meno, negli esercizi successivi, i presupposti che hanno giustificano la svalutazione, il valore dell'attività può essere ripristinato con contropartita la voce A5 di Conto economico.

Non è ammesso il ripristino dell'avviamento e degli oneri pluriennali (articolo 2426, comma 1, n. 5 e 6, cod. civ.).

L'approccio alternativo per la stima del valore d'uso è quello della capacità di ammortamento e si fonda su 2 ipotesi:

1. la Ugf corrisponde con l'intera azienda;

2. i flussi di reddito, se la dinamica del circolante si mantiene stabile approssimano i flussi di cassa.

La prima ipotesi è facilmente riscontrabile mentre la seconda richiede:

– la stabilità delle normali condizioni di incasso e pagamento;

– la stabilità dei ricavi e dei costi e delle rimanenze di magazzino.

Le fasi di applicazione del metodo sono le seguenti:

1. la verifica deve essere effettuata sulla base dei flussi di reddito attesi dall'azienda nel suo complesso e non dalla singola attività[9];

2. i flussi di reddito attesi sono al lordo degli ammortamenti dovendosi verificare la capacità di copertura e delle imposte. Sono invece inclusi gli oneri e i proventi finanziari;

3. gli ammortamenti da considerare riflettono la struttura produttiva esistente con inclusione di quelli risultanti dai futuri investimenti di sostituzione e rinnovo. Sono esclusi gli ammortamenti derivanti da investimenti di tipo espansivo;

[8] L'obiettivo è quello di valutare l'attività alle sue condizioni correnti (cfr. Ias 36, n. 44).

[9] Una possibile eccezione è costituita dalla società che operano con rami d'azienda ben distinti nel qual caso la verifica dovrà essere effettuata con riferimento al solo ramo che contiene l'attività da valutare.

4. sono considerati eventuali valori economici significativi delle attività al termine del periodo di ammortamento.

L'orizzonte temporale di riferimento non supera, "generalmente", i 5 anni tuttavia si ritiene possibile il riferimento a orizzonti maggiori se motivati (si pensi ad esempio agli impianti per la produzione di energia da fonti rinnovabili che hanno normalmente una vita utile di 20 anni).

Il *test* è superato se la somma dei redditi attesi (o del *fair value* se maggiore) come stimati sulla base delle indicazioni del principio è maggiore della somma degli ammortamenti previsti. Non rileva l'eventuale presenza di perdite in uno o più esercizi se possono essere compensate dagli utili degli altri. Se, invece, la somma dei redditi attesi (o del *fair value* se maggiore) è inferiore l'attività o la Ugf andrà svalutata per la differenza secondo le stesse modalità già indicate per il metodo principale.

L'applicazione dell'Oic 9 nell'emergenza Coronavirus

Si può facilmente comprendere come la rigidità del processo di verifica del valore recuperabile delle immobilizzazioni abbia creato immediate perplessità agli operatori tanto da inviare una richiesta di chiarimenti all'Oic che ha risposto con un documento specifico del 5 maggio 2020 dal titolo "*Oic 9 e Covid-19 – Valore d'uso di una immobilizzazione nel bilancio al 31 dicembre 2019*".

In particolare, la domanda che viene posta riguarda come debbano essere considerati gli effetti del Covid-19 nella predisposizione dei piani aziendali utilizzati per la stima del valore d'uso.

In realtà i punti sui quali interrogarsi in merito all'esercizio in chiusura e quindi per l'esercizio 2019 sono 2:

1. se l'emergenza Covid-19 debba essere considerata quale indicatore di perdita di valore che richiede l'effettuazione dell'*impairment test*;
2. se ai fini della costruzione di piani per l'applicazione dell'Oic 9 si debbano riflettere gli aggiustamenti dei flussi, generalmente in contrazione, per tenere conto della situazione in atto.

Preliminarmente l'Oic osserva che è chiaramente accertato che l'emergenza Covid-19 sia scattata dopo la chiusura dell'esercizio 2019 e le prime misure per il contenimento del contagio sono state adottate dopo il 23 febbraio 2020 quindi ai sensi dell'Oic 29, la condizione specifica non risultava già esistente al 31 dicembre 2019 e quindi è da intendere come fatto rilevante accaduto dopo la chiusura dell'esercizio. In accordo con la disciplina civilistica (articolo 2427, comma 1, n. 22-*quater*, cod. civ.) e quanto previsto da Oic 29, in Nota integrativa dovranno essere fornite adeguate informazioni in assenza delle quali potrebbe essere compromessa "*la possibilità per i destinatari dell'informazione societaria di fare corrette valutazioni e prendere appropriate decisioni*". Si nota sul punto che la norma civilistica

richiede che siano forniti dati in merito all'impatto quantitativo in termini economici finanziari e patrimoniali dell'evento rilevante. La necessità di fornire tali informazioni rimane anche ove la società intenda avvalersi della deroga in merito alla verifica dell'esistenza delle continuità aziendale come previsto dall'articolo 7, D.L. 23/2020, come confermato dal documento interpretativo 6 di Oic.

In merito al primo quesito, Oic richiama il § 16 di Oic 9 che prevede che: "*La società valuta a ogni data di riferimento del bilancio se esiste un indicatore che un'immobilizzazione possa aver subito una riduzione di valore. Se tale indicatore dovesse sussistere, la società procede alla stima del valore recuperabile dell'immobilizzazione ed effettua una svalutazione soltanto nel caso in cui quest'ultimo sia inferiore al corrispondente valore netto contabile. In assenza di indicatori di potenziali perdite di valore non si procede alla determinazione del valore recuperabile*". La verifica dell'esistenza dell'indicatore di perdita di valore deve sussistere alla data di riferimento del bilancio altrimenti non è necessario procedere con l'*impairment test*. Avendo accertato che la condizione relativa al Covid-19 non esisteva al 31 dicembre 2019 ne deriva che l'emergenza sanitaria in atto non è evento che, preso singolarmente, può comportare l'obbligo di predisposizione dell'*impairment test*.

Nel caso di bilanci con chiusure diverse dall'anno solare e quindi, ad esempio, dopo il 23 febbraio 2019 non pare possibile, seguendo la linea di pensiero dell'Oic ritenere che gli effetti Covid-19 non comportino condizioni non presenti alla data di riferimento del bilancio e quindi dovranno essere considerati.

Quanto sopra ovviamente non significa che in presenza di altri indicatori, diversi dagli effetti del Covid-19, non si debba procedere per il bilancio in chiusura al 31 dicembre 2019 con l'*impairment test*.

In questo caso il problema diviene quello di definire le modalità di stima e le ipotesi sottostanti da adottare.

La Comunicazione Oic in esame richiama 2 differenti passaggi:

1. Oic 9, § 25 sostiene: "*I flussi finanziari futuri delle attività sono stimati facendo riferimento alle loro condizioni correnti*";

2. Oic 29, § 59 (b) definisce i fatti da non recepire in bilancio quali: "quei fatti che indicano situazioni sorte dopo la data di bilancio, che non richiedono variazione dei valori di bilancio, in quanto di competenza dell'esercizio successivo. Ne possono essere esempi: …

- *la distruzione di impianti di produzione causata da calamità; …*".

La lettura congiunta dei 2 paragrafi porta pertanto a ritenere che l'evento catastrofico, quale ben può ritenersi il contagio da Covid-19, non costituisce una condizione corrente, presente alla chiusura dell'esercizio e quindi da non considerare ai fini della formulazione delle ipotesi necessarie per la

costruzione dei flussi previsionali per la stima del valore d'uso. In tal senso, correttamente viene ricordato che non potrebbe essere diversamente altrimenti la svalutazione non sarebbe più un fatto esclusivamente di competenza dell'esercizio in chiusura al 31 dicembre 2019.
Analogamente al caso precedente, i bilanci con chiusura successiva al 23 febbraio 2020 dovranno invece includere ipotesi coerenti con l'emergenza sanitaria.

Possibili conseguenze per l'applicazione ai bilanci 2020

La posizione di Oic appare dunque molto chiara nelle risposte ai 2 quesiti nel senso di agevolare il più possibile le imprese, quanto meno per quanto attiene al bilancio 2019, escludendo gli effetti del Coronavirus dai possibili indicatori di perdita di valore e sterilizzando le ipotesi "Covid-19" dalla valutazione di recuperabilità che dovessero rendersi necessarie per la presenza di altri indicatori.
Le considerazioni di Oic non hanno richiesto nuovi interventi ma solamente l'applicazione di principi già esistenti e convergono su posizioni già emerse in dottrina.
Nessuna agevolazione è invece prevista per l'applicazione dell'*impairment test* ai bilanci 2020 che potranno essere sensibilmente impattati dalle misure di contenimento del contagio e dalla diffusione del *virus* sia nei termini di minori sia, in modo indiretto, attraverso la svalutazione delle immobilizzazioni che potrebbe rendersi necessaria a seguito della riduzione del valore recuperabile.
Tale riduzione riguarda il valore d'uso:
1. in quanto gli effetti del Covid-19 non sono destinati, con ogni probabilità, ad assorbirsi entro l'esercizio 2020 ma potranno generare una contrazione dei ricavi e un incremento dei costi per uno o forse più esercizi con effetti sui flussi di cassa attesi sia sui flussi di reddito (nel metodo semplificato). I flussi di cassa sono anche impattati dalle modalità previste di incasso e pagamento che nella situazione attuale possono determinare un incremento del capitale circolante.
Infine, è possibile che si debba procedere al reintegro delle immobilizzazioni (ad esempio per usura derivante da inattività nel periodo di chiusura) oppure effettuare nuovi investimenti per la *compliance* alle disposizioni (ad esempio per il distanziamento) che potrebbero non esaurirsi nel 2020;
2. in quanto potrebbe incrementarsi il tasso di interesse, in assenza di una efficace politica economica volta a mantenere tassi bassi per consentire una più agevole ripresa economica.
Infine, anche il *fair value* potrà ridursi, specie per i beni immobili per i quali già si riscontra un significativo calo di domanda in acquisto.
Alla luce di tali considerazioni, è facile che uno o più degli indicatori di perdita di valore possano presentarsi al 31 dicembre 2020 richiedendo una valutazione assai delicata, con svalutazioni

potenzialmente assai importanti[10], anche considerando che la sospensione dell'efficacia degli articoli 2446, 2447, 2482, cod. civ. termina proprio il 31 dicembre 2020 e quindi l'eventuale perdita di capitale accertata con l'approvazione del bilancio 2020 rientra in piano nella disciplina definita dagli articoli suddetti.

Pare assai opportuno per le società anticipare il problema e cominciare fin d'ora ad aggiornare o a redigere un piano pluriennale che possa costituire un necessario orientamento per meglio cogliere gli effetti immediati e futuri della situazione in atto.

SCHEDA DI SINTESI

Il nuovo Principio Oic 9 è stato in gran parte mutuato dall'omologo Ias 36 e introduce una novità essenziale che nella metodologia di stima del valore d'uso della immobilizzazione che "*secondo un approccio di universale accettazione e adottato dagli standard setters più importanti a livello globale*" recepisce il modello basato sull'attualizzazione dei flussi di cassa come riferimento centrale.

La disciplina attuale prevede:

1. per le società in bilancio ordinario, l'*impairment test* fondato sul metodo principale dell'attualizzazione dei flussi di cassa;
2. per le società in bilancio abbreviato e per le micro imprese, la possibilità di adottare il modello semplificato fondato sulle previsioni reddituali e definito della "capacità di ammortamento".

La finalità del principio è quella di verificare l'effettiva consistenza dell'attivo immobilizzato per evitare che il patrimonio netto della società venga a esprimere valori non più recuperabili, perdendo il suo significato di garanzia a favore dei terzi.

Elemento centrale nell'Oic 9 è la definizione dei presupposti che devono ricorrere per rendere necessaria la verifica della recuperabilità del valore che non è ricorrente ma deve essere effettuata solamente ove ricorrano indicatori di potenziale perdita di valore.

L'Oic 9 non fornisce indicazioni puntuali su come debba essere stimato il *fair value*

[10] È anche possibile che si debba intervenire sulla vita utile dei beni, se si ritiene che essa si stia riducendo a seguito della situazione attuale.

La stima del valore, come detto, può essere effettuata secondo 2 metodi. Il principale è quello dell'attualizzazione dei flussi.

La posizione di Oic appare dunque molto chiara nelle risposte ai 2 quesiti nel senso di agevolare il più possibile le imprese, quanto meno per quanto attiene al bilancio 2019, escludendo gli effetti del Coronavirus dai possibili indicatori di perdita di valore e sterilizzando le ipotesi "Covid-19" dalla valutazione di recuperabilità che dovessero rendersi necessarie per la presenza di altri indicatori.

L'Oic ha emanato un documento specifico il 5 maggio 2020 dal titolo "Oic 9 e Covid-19 – Valore d'uso di una immobilizzazione nel bilancio al 31 dicembre 2019".

Seminari di specializzazione

Euroconference
Centro Studi Tributari

Seminario di 1 giornata intera

LA RESPONSABILITÀ AMMINISTRATIVA DEGLI ENTI PER I REATI EX D.LGS. 231/2001: ASPETTI PRATICI E NOVITÀ NORMATIVE

Il seminario è finalizzato ad analizzare in termini pratici ed operativi il regime della responsabilità amministrativa degli enti ex D.Lgs. 231/2001, offrendo un contributo immediatamente fruibile ai professionisti che assistono micro imprese, così come le piccole e le medie, che sono componenti di organi sociali di gestione o controllo od operano quali revisori legali. Indispensabile per i professionisti che non hanno ancora avuto modo di "toccare con mano" un Modello 231. Il seminario sarà strumento necessario anche per coloro che già operano con aziende dotate del Modello di prevenzione.

SPECIALISTICA *WEB* - Partecipa *on-line* ai nostri corsi
Ottimizza i tempi della Tua formazione interagendo in tempo reale con l'evento in aula
Si segnala che, nel caso di iscrizione alla sede *Web*, è necessario disporre di un *computer* personale con *webcam* e audio perfettamente funzionanti

ACCEDI AL SITO

La circolare tributaria n. 22/2020

La revisione legale delle "nano imprese" e il documento del Cndcec: *focus* sui principali temi caratteristici della revisione legale delle imprese di minori dimensioni

di Stefania Grazia - dottore commercialista e revisore legale

L'articolo 2477, cod. civ. è stato oggetto nel recente passato di numerose e sensibili variazioni. In un primo momento con il "Codice della Crisi di impresa e dell'insolvenza", pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 14 febbraio 2019 (D.Lgs. 14/2019), e successivamente con il D.L. 32/2019, convertito, con modificazioni, dalla L. 55/2019, si è giunti alla soluzione di prevedere l'introduzione dell'obbligo del sindaco o del revisore per tutte quelle società che nell'arco di 2 esercizi abbiano superato uno dei limiti previsti dalla normativa ovvero 4 milioni di totale attivo, 4 milioni di ricavi o 20 dipendenti. L'abbassamento delle suddette soglie ha determinato un ampliamento significativo della platea di società soggette all'obbligo di revisione, ricomprendendovi quindi realtà di dimensioni veramente ridotte e con strutture amministrative contabili molto semplici e spesso esternalizzate presso consulenti e professionisti. Il Cndcec, pur accogliendo con indubbio favore questo ampliamento della platea delle società assoggettate a revisione contabile, ha immediatamente accolto le perplessità, da più parti espresse, connesse alla concreta difficoltà di applicazione, nel loro complesso, dei principi di revisione internazionale (Isa Italia) alle realtà sopra descritte. Dopo un periodo di pubblica consultazione durato dal 6 al 20 novembre 2019, nel mese di gennaio 2020 è stato pubblicato il documento "*La revisione legale nelle nano imprese - Riflessi e strumenti operativi*" volto a fornire indicazioni operative e strumenti a supporto dei professionisti incaricati nelle suddette revisioni, rimanendo nell'ambito degli attuali *standard* professionali di riferimento.

Documento Cndcec

Il 12 settembre 2019 si è chiusa la pubblica consultazione indetta dallo IAASB (*International auditing and assurance standard board*), sul documento "*Audits of Less Complex Entities: Exploring Possible Options*

to Address the Challenges in Applying the International Standards on Auditing (ISAs)". Più di 80 esponenti internazionali hanno inviato allo IAASB commenti e suggerimenti in merito all'adozione di una di queste diverse possibili strategie:

– rivedere gli attuali *standards* (Isa), rendendoli più adattabili alle differenti esigenze di una revisione del bilancio di imprese di minori dimensioni ("*Less Complex Entities*" nella terminologia internazionale);

– prevedere dei principi di revisione dedicati specificatamente alle società di minori dimensioni;

– prevedere linee guida per i revisori delle imprese meno complesse partendo dagli attuali principi di revisione.

Il Cndcec ha partecipato alla consultazione esprimendo una propria preferenza per la redazione di un *set* specifico di principi di revisione, *ad hoc* per le imprese meno complesse. Il progetto dello IAASB non sarà certamente realizzato in tempi brevi, ma quando ciò succederà, porterà sicuramente notevoli vantaggi per i professionisti coinvolti nello svolgimento dell'attività di revisione delle imprese di dimensioni minori.

In attesa che questo percorso giunga a compimento, a livello nazionale, il Cndcec ha ritenuto quanto mai opportuno un intervento su questo argomento, portato quantomai alla ribalta dalle recenti modifiche del codice civile.

È utile precisare che il documento, emanato dal Cndcec a gennaio 2020 *"La revisione legale delle nano imprese - Riflessi e strumenti operati*", non risolve il problema delle revisioni delle imprese di piccole dimensioni, ma per gli addetti ai lavori, può essere un utile riferimento per trovare in un unico documento le notazioni specifiche relative a questa categoria di imprese, che già i principi di revisione nella loro globalità esprimono su uno o sull'altro aspetto. Il professionista, che si trova a dover affrontare la revisione di una piccola azienda, potrà quindi trovare in questo documento tutte le considerazioni del caso, senza dover sfogliare e rileggere tutti i principi di revisione nella loro interezza. Il documento, quindi, non rappresenta un principio di revisione specifico, in quanto stante l'attuale situazione, il revisore è comunque tenuto a conoscere e applicare tutti i principi di revisione internazionali (Isa Italia). Il documento in questione si pone invece i seguenti molteplici scopi:

– identificare le aziende che rientrano in questo perimetro;

– circoscrivere il fenomeno nell'ambito degli attuali principi di revisione internazionali;

– offrire una serie di approfondimenti e considerazioni su quelli che sono gli aspetti specifici di tali realtà, compreso la messa a disposizione di alcuni documenti operativi di ausilio alla revisione.

Il documento tuttavia per essere pienamente comprensibile, deve essere letto congiuntamente con un altro documento emesso dal Cndcec nel 2018, ovvero l'"*Approccio metodologico alla revisione affidata al*

collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni", in quanto i riferimenti e le considerazioni che vengono fatte partono dal presupposto che il lettore abbia confidenza con l'approccio suddetto suggerito per queste tipologie di società.

Definizione di "nano imprese"

In primo luogo, è opportuno definire che cosa si intende per "nano imprese". Il principio di revisione Isa Italia 200 nelle linee guida, al § A64, riporta alcune considerazioni in merito alla definizione di imprese di minori dimensioni e nello specifico fa riferimento a parametri qualitativi quali:

– la concentrazione della proprietà e della direzione in un numero limitato di soggetti;

– *business* caratterizzato da operazioni semplici e lineari;

– semplicità delle registrazioni contabili;

– presenza di un numero limitato di linee di attività e di prodotti nell'ambito delle singole linee di attività;

– presenza di un numero limitato di controlli interni;

– presenza di un numero limitato di livelli direzionali responsabili di un'ampia gamma di controlli; e

– generalmente un numero limitato di dipendenti, dei quali molti rivestono una molteplicità di funzioni.

Il documento del Cndcec ha identificato le "nano imprese" non solo da un punto di vista qualitativo, come già fatto dai principi di revisione, ma ha inquadrato le stesse anche da un punto di vista quantitativo, identificando in tale categoria di imprese le società che si trovano tra quelle che non rientrano nell'attuale obbligo della revisione e quelle società che già avevano tale obbligo ai sensi della versione ante-riforma dell'articolo 2477, cod. civ.. Volendo rappresentare schematicamente tale situazione riportiamo la tabella già esposta all'interno del documento stesso:

Parametri	Vecchi limiti	Numero soglie	Nuovi limiti	Numero soglie
Ricavi delle vendite e delle prestazioni	8.800.000	2	4.000.000	1
Totale attivo	4.400.000		4.000.000	
Numero dipendenti	50		20	

Oltre alle caratteristiche qualitative già identificate dai principi di revisione le società che rientrano in tale categoria generalmente si caratterizzano anche per i seguenti ulteriori aspetti:

– il supporto informativo al processo decisionale è scarso o inesistente. Il principale soggetto incaricato della produzione di informazioni economico-finanziarie è generalmente un professionista esterno;

– l'imprenditore-proprietario si occupa della gestione operativa direttamente, conosce personalmente i suoi dipendenti e ha un rapporto diretto e capillare con la rete dei clienti e dei fornitori;

– raramente esiste una proiezione internazionale dell'attività aziendale; infine

– la struttura del bilancio che tali società, sono tenute a redigere, è generalmente in forma abbreviata *ex* articolo 2435-*bis* *cod. civ.*.

Identificazione e valutazione rischi di revisione

L'obiettivo di revisione, ossia quello di esprimere un giudizio sul bilancio in merito al fatto che sia redatto in tutti gli aspetti in conformità al quadro normativo di riferimento, non cambia in relazione alla dimensione e caratteristiche della società. Ciò che può essere opportunamente modulato, in relazione alle caratteristiche e dimensioni della impresa, è la strategia di revisione e quindi il piano di attività che il revisore decide di effettuare, al fine di ottenere sufficienti elementi probativi che gli consentono di acquisire una ragionevole certezza che il bilancio non sia inficiato da errori significativi.

I principi di revisione internazionali (Isa Italia) sono strutturati per la revisione di qualsiasi tipo di società dalle grandi imprese e grandi gruppi fino alle piccole società di minori dimensioni e quindi anche le nano imprese. Il revisore deve quindi saper districarsi tra i vari principi e le attività, che gli stessi richiedono di effettuare, cercando di modulare il processo di revisione nel suo complesso nel modo più consono alla società di riferimento.

In generale, ogni principio di revisione pone un obiettivo da raggiungere e descrive una serie di regole che consentono di raggiungere tale obiettivo. Nel caso di nano imprese non tutti i principi di revisione saranno applicabili e soprattutto non sempre le regole per raggiungere un obiettivo potranno essere pertinenti nelle circostanze specifiche dell'incarico. Ne consegue che, il revisore deve riuscire a sbrogliarsela tra i vari obiettivi e regole sottostanti al fine di svolgere nel modo più adeguato il proprio incarico, ma senza dimenticare anche gli aspetti di efficienza ed economicità dello stesso.

Come già detto precedentemente, gli attuali principi di revisione internazionali contengono alcuni specifici riferimenti alle peculiarità delle imprese di minori dimensioni. Nella tabella che segue sono riepilogati quelli relativi alla identificazione e valutazione del rischio, nonché definizione della strategia:

Cosa dicono gli Isa	
Isa Italia 315.A45	Le imprese di dimensioni minori possono utilizzare modalità meno strutturate nonché processi e procedure più semplici per raggiungere i propri obiettivi
Isa Italia 315.A49	Le imprese di dimensioni minori hanno spesso un minor numero di dipendenti con conseguente limitazione dell'applicabilità del principio di separazione delle funzioni. Tuttavia, in una piccola impresa amministrata dal suo proprietario, il proprietario-amministratore può essere in grado di esercitare una supervisione più efficace rispetto a quella possibile nelle imprese di maggiori dimensioni. Tale supervisione può compensare le opportunità, generalmente più limitate, di realizzare la separazione delle funzioni

Isa Italia 315.A50	D'altra parte, il proprietario-amministratore può essere maggiormente in grado di forzare i controlli allo scopo di eluderli a causa della natura meno strutturata del sistema di controllo interno. Tali circostanze sono prese in considerazione dal revisore nell'identificare i rischi di errori significativi dovuti a frodi
Isa Italia 315.A76	L'ambiente di controllo nell'ambito delle imprese di dimensioni minori differisce probabilmente da quello delle imprese più grandi. Per esempio, tra i responsabili delle attività di *governance* nelle imprese di dimensioni minori può non figurare un membro indipendente o esterno, l'attività di *governance* può essere svolta direttamente dal proprietario amministratore, ove non vi siano altri soci. La natura dell'ambiente di controllo può altresì influenzare la significatività degli altri controlli, ovvero la loro assenza. Per esempio, il coinvolgimento attivo di un proprietario-amministratore può mitigare alcuni dei rischi derivanti dalla mancata separazione delle funzioni in un'impresa di dimensioni minori, tuttavia tale coinvolgimento può aumentare altri rischi, ad esempio quello di forzatura dei controlli

Il processo di individuazione e valutazione dei rischi di revisione consiste, in primo luogo, nella individuazione dei così detti rischi intrinsechi relativi alla realtà aziendale, quindi nella valutazione del rischio di controllo legato alla capacità della società di mitigare tali rischi grazie a un adeguato sistema di controllo interno. La combinazione di questi 2 aspetti definisce quello che è il così detto rischio di individuazione e quindi l'ammontare di attività necessarie per ridurre il rischio di non individuare eventuali errori significativi presenti nel bilancio. Nelle nano imprese, per quanto sopra evidenziato nella tabella, il rischio di controllo sarà nella stragrande maggioranza dei casi, elevato, in quanto difficilmente verificabile da un terzo. Pertanto, nelle nano imprese, il revisore potrà decidere di non fare affidamento sul sistema di controllo interno in quanto non idoneo a prevenire, prima che siano commessi, o a individuare e correggere, se già attuati, errori significativi derivanti da comportamenti non intenzionali o frodi. Ne consegue che, la strategia di revisione più idonea in tali circostanze sarà quella che privilegia le procedure di validità piuttosto che le procedure di conformità, quale risposta più appropriata ed efficiente al rischio di revisione residuo. Ai rischi significativi identificati, il revisore di una nano impresa risponderà quindi principalmente svolgendo procedure di validità.

Questo comporta ovviamente una indubbia semplificazione del processo di valutazione dei rischi e una più immediata identificazione delle procedure da attuare quali risposte ai rischi identificati.

Occorre però precisare che, la comprensione del controllo interno è un'attività che il revisore deve sempre porre in essere qualunque sia la dimensione dell'impresa revisionata o le caratteristiche dell'incarico. Quindi, anche nella revisione delle nano imprese tale attività è obbligatoria, e rientra indirettamente anche tra i doveri imposti dalla riforma (vigilanza sull'assetto organizzativo). Purtuttavia, date le premesse di cui sopra, potrà essere svolta in modo molto "*high level*", in quanto non finalizzata all'individuazione dei controlli chiave rilevanti per il piano di revisione.

Tutto ciò premesso, si può quindi ritenere che le procedure di revisione più adeguate alle nano imprese sono caratterizzate dai seguenti aspetti:

– natura: verranno svolte prevalentemente ispezioni documentali, richieste di conferme esterne, ricalcoli e indagini;

– tempistica: le verifiche vengono effettuate soprattutto nella fase così detta di "*final audit*", ovvero quando il bilancio è già stato predisposto o in fase di predisposizione, rispetto alla fase preliminare che generalmente viene effettuata prima della chiusura dell'esercizio;

– estensione: si privilegia un campionamento c.d. "a *target*" andando cioè a ricercare la copertura della maggior parte del dato di bilancio, aumentando l'ammontare degli elementi probativi fino talvolta a coprire l'intero universo. Le nano imprese generalmente presentano limitati volumi operativi e la maggior parte delle transazioni svolte consiste in operazioni di acquisto e di vendita. Inoltre, l'obbligo di fatturazione elettronica, e i conseguenti effetti sui processi di archiviazione delle fatture di acquisto e di vendita, nonché della possibile relativa consultazione online delle stesse, può indubbiamente agevolare il revisore e consentire, in alcuni casi, controlli estesi su tali documenti senza portare a eccessivi sovraccarichi di lavoro.

Le procedure di revisione applicate ai fornitori di servizi contabili (Isa Italia 402)

Una delle possibili caratteristiche qualitative delle nano imprese è quella di avere esternalizzato presso un consulente esterno la maggior parte del processo informativo che porta alla predisposizione del bilancio d'esercizio. In particolare, ci si può trovare di fronte a situazioni in cui la contabilità aziendale è tenuta internamente ma tutti gli adempimenti fiscali e la predisposizione del bilancio sono demandate al consulente esterno o addirittura a situazioni in cui anche la stessa tenuta della contabilità è esternalizzata. In queste situazioni il principio di revisione di riferimento è l'Isa Italia 402 "*Considerazioni sulla revisione contabile di un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitore di servizi*" che tratta delle modalità di acquisizione delle informazioni relative alla comprensione della impresa che utilizza tali servizi e quindi alla individuazioni di rischi di errori significativi connessi alla situazione, nonché alle modalità di porre in essere adeguate risposte in termini di attività di revisione.

In tali circostanze il revisore deve:

– acquisire informazioni riguardanti la natura dei servizi contabili prestati dal fornitore tramite l'analisi del contratto o accordo stipulato tra le parti;

– valutare la competenza professionale del fornitore;

– valutare il livello d'interazione tra le attività del fornitore di servizi e quelle dell'impresa utilizzatrice, in altri termini valutare i controlli che la società effettua sui servizi posti in essere dal fornitore esterno;
– definire natura ed estensione del lavoro da svolgere sui servizi prestati dal fornitore esterno.

Nella pratica, in realtà come quelle delle nano imprese, la soluzione ottimale sarà quella di essere messi nelle condizioni di contattare il professionista esterno, tramite la società utilizzatrice dei servizi stessi, al fine di avere la possibilità di interagire direttamente e avere quindi la capacità di acquisire tutti gli elementi probativi necessari per lo svolgimento dell'attività di revisione, tenendo comunque sempre conto che l'utilizzo di un fornitore di servizi non elimina o riduce le responsabilità degli amministratori dell'impresa utilizzatrice di mantenere procedure di controllo interno efficaci sul processo di predisposizione del bilancio.

Il documento del Cndcec suggerisce, nelle situazioni di esternalizzazione della maggior parte dei processi di formazione del bilancio d'esercizio, di inserire nella lettera di attestazione una dichiarazione degli amministratori circa l'esistenza o meno di comunicazioni che lo studio professionale o la società di servizi ha fatto alla società su frodi, non conformità significative rispetto alle norme di legge o su errori non corretti che influiscono sul bilancio.

Le procedure di revisione sui saldi di apertura

Le nano imprese, proprio per la loro stessa definizione, non sono mai state assoggettate a revisione in quanto fino a oggi non obbligate. In queste circostanze, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per stabilire se i saldi di apertura contengano errori che possono influire in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame. La verifica dei saldi di apertura costituisce una procedura di revisione obbligatoria, come previsto dal principio di revisione internazionale Isa Italia 510, in caso di primo anno di incarico. Le modalità di acquisizione degli elementi probativi sui saldi di apertura assumono connotazioni differenti a seconda delle voci di bilancio sottoposte a verifica.

Le principali attività che pertanto devono essere svolte, nel caso di primo incarico di revisione, sono:
– lettura critica del bilancio dell'esercizio precedente al fine di valutare principi contabili adottati, significatività delle voci di bilancio ed eventuali operazioni straordinarie poste in essere;
– relativamente alle attività e passività non correnti quali immobilizzazioni, debiti e fondi a lungo termine il revisore dovrà procedere alla verifica documentale a campione delle scritture che hanno portato alla composizione del saldo di apertura. Ad esempio, sarà opportuno verificare fatture o contratti di acquisito delle immobilizzazioni più significative e ricalcolare il fondo ammortamento relativo;

– relativamente alle attività e passività correnti, invece, la riscossione o il pagamento nel periodo amministrativo in esame dei crediti o dei debiti esposti nei saldi di apertura fornirà al revisore alcuni elementi probativi sulla loro esistenza, su diritti e obblighi, sulla loro completezza e sulla loro valutazione all'inizio dell'esercizio;

– una delle voci più critiche tra i saldi di apertura da verificare è senza ombra di dubbio il magazzino e in particolare l'asserzione relativa all'esistenza. Raramente nelle nano imprese vi è l'obbligo della tenuta delle scritture ausiliare di magazzino e conseguentemente la ricostruzione delle quantità presenti un anno prima, non sempre è fattibile. Laddove il valore delle rimanenze a inizio esercizio sia rilevante e il revisore non riesce, tramite adeguate procedure alternative, a validare l'esistenza delle quantità presenti nel magazzino di apertura, occorrerà inserire nella relazione di revisione una così detta "limitazione alle procedure svolte" ed emettere un giudizio con rilievi. Tale limitazione non significa che il bilancio non sia corretto, ma che il revisore non è stato in grado di esprimersi su tale specifico aspetto, considerato rilevante ma non pervasivo nell'ambito del bilancio nel suo complesso.

Documenti operativi inclusi nel documento

Il documento del Cndcec contiene, infine, una serie di documenti operativi che possono essere d'ausilio al revisore nello svolgimento e soprattutto nella formalizzazione del proprio lavoro.

In primo luogo, viene messo a disposizione un questionario utilizzabile per avere una corretta comprensione delle attività svolte dall'eventuale fornitore di servizi e capire la interazione tra l'impresa e il fornitore. Il questionario consente poi, sulla base delle informazioni acquisite, di definire la migliore strategia da seguire per acquisire sufficienti e appropriati elementi probativi con riguardo alle attività svolte dal fornitore di servizi stesso.

Un secondo documento è rappresentato da un *fac simile* di contratto tra la società e il fornitore di servizi con l'evidenza di alcuni passaggi rilevanti ai fini dell'eventuale coinvolgimento del revisore legale. Tale documento è fortemente consigliato laddove non esiste alcun contratto che regolarizza tale rapporto e soprattutto laddove il rapporto tra il consulente e il revisore diventa fondamentale per la corretta finalizzazione dei test di revisione.

Infine, come già accennato in precedenza viene messo a disposizione il *format* della lettera di attestazione integrato con i passaggi chiave necessari circa le comunicazioni del fornitore di servizi in merito a errori, frodi e non conformità o sospette non conformità a leggi e regolamenti.

SCHEDA DI SINTESI

È stato pubblicato il documento "La revisione legale nelle nano imprese - Riflessi e strumenti operativi" volto a fornire indicazioni operative e strumenti a supporto dei professionisti incaricati nelle suddette revisioni, rimanendo nell'ambito degli attuali *standard* professionali di riferimento.

Il documento si pone i seguenti molteplici scopi:
– identificare le aziende che rientrano in questo perimetro;
– circoscrivere il fenomeno nell'ambito degli attuali principi di revisione internazionali;
– offrire una serie di approfondimenti e considerazioni su quelli che sono gli aspetti specifici di tali realtà, compreso la messa a disposizione di alcuni documenti operativi di ausilio alla revisione.

L'obiettivo di revisione, ossia quello di esprimere un giudizio sul bilancio in merito al fatto che sia redatto in tutti gli aspetti in conformità al quadro normativo di riferimento, non cambia in relazione alla dimensione e caratteristiche della società.

Nelle nano imprese il rischio di controllo sarà nella stragrande maggioranza dei casi, elevato, in quanto difficilmente verificabile da un terzo. Pertanto, il revisore potrà decidere di non fare affidamento sul sistema di controllo interno in quanto non idoneo a prevenire, prima che siano commessi, o a individuare e correggere, se già attuati, errori significativi derivanti da comportamenti non intenzionali o frodi.

Le nano imprese, proprio per la loro stessa definizione, non sono mai state assoggettate a revisione in quanto fino a oggi non obbligate. In queste circostanze, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per stabilire se i saldi di apertura contengano errori che possono influire in modo significativo sul bilancio del periodo amministrativo in esame.

Sisma *bonus* - Parte prima

Articolo 16-*bis*, Tuir: detrazione dall'Irpef/Ires del 36% (poi passata al 50%) delle spese sostenute per interventi antisismici fino a 48.000 (poi 96.000) per unità immobiliare da ripartire in 10 quote annuali

Col D.L. 63/2013 (articolo 16, commi da 1-*bis* a 1-*septies*) detrazione elevata e differenziata a seconda della tipologia di immobile e della classe di rischio. Tali regole sono valide per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021

50%
• Importo massimo: 96.000
• Ripartizione: 5 quote annuali
• Interventi antisismici che non comportano passaggi a classi inferiori di rischio
• Immobili: immobili a uso abitativo anche diversi dall'abitazione principale o immobili per attività produttive in zona sismica 1, 2 o 3

Attività produttive = agricole, professionali, produttive di beni/servizi, commerciali e non

70%
• Importo massimo: 96.000
• Ripartizione: 5 quote annuali
• Riduzione di una classe di rischio
• Immobili: singole unità immobiliari in zona sismica 1, 2 o 3

80%
• Importo massimo: 96.000
• Ripartizione: 5 quote annuali
• Riduzione di 2 classi di rischio
• Immobili: singole unità immobiliari in zona sismica 1, 2 o 3

75%
• Importo massimo: 96.000 per singola unità immobiliare (se il condominio è costituito da 3 unità immobiliari: limite massimo: 96.000 x 3 = 288.000)
• Ripartizione: 5 quote annuali
• Riduzione di una classe di rischio
• Immobili: condomini in zona sismica 1, 2 o 3

85%
• Importo massimo: 96.000 per singola unità immobiliare (se il condominio è costituito da 3 unità immobiliari: limite massimo: 96.000 x 3 = 288.000)
• Ripartizione: 5 quote annuali
• Riduzione di 2 classi di rischio
• Immobili: condomini in zona sismica 1, 2 o 3

Il D.L. Rilancio (D.L. 34/2020) all'articolo 119, comma 4, ha disposto che per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 fino al 31 dicembre 2021 in luogo delle suddette aliquote si applichi a tutte le ipotesi l'aliquota del 110%

Precisazioni		
Resta sempre possibile avvalersi dell'agevolazione "inferiore" di cui all'articolo 16-*bis*, ossia del 50% in 10 anni	Demolizione e ricostruzione: per avere la detrazione è necessario che dal titolo amministrativo di autorizzazione dei lavori risulti che l'opera è un intervento di conservazione del patrimonio edilizio esistente e non un intervento di nuova costruzione (risoluzione n. 34/E/2018)	Se interventi di mera prosecuzione di altri iniziati in anni precedenti: limite 96.000 complessivo per unità immobiliare

Interventi combinati: riduzione rischio sismico + risparmio energetico	
Nuove detrazioni per tali interventi (introdotte dalla Legge di Bilancio 2018)	
80%	**85%**
Se riduzione di una classe di rischio	Se riduzione di 2 classi di rischio
Detrazione da ripartire in 10 quote annuali	
Importo massimo delle spese: 136.000	

La circolare tributaria n. 22/2020

La revoca per il regime di trasparenza viene comunicata nella dichiarazione dell'anno della revoca

di Centro studi tributari

Il caso

Alfa Srl unipersonale è società per la quale era stata esercitata l'opzione per il regime di trasparenza fiscale con riferimento al periodo d'imposta 2014. Il socio è Mario Rossi che possiede il 100% delle partecipazioni.

Si intende revocare tale opzione: quali sono i termini per esercitare la revoca e con quali modalità?

Come devono essere gestiti gli acconti, ipotizzando la fuoriuscita dal regime di trasparenza per il periodo d'imposta 2020?

La soluzione

Il regime di trasparenza fiscale consente di trattare fiscalmente una Srl in maniera analoga a una società di persone: il reddito determinato in capo alla società, anziché essere assoggettato a Ires, deve invece essere imputato *pro quota* ai soci della società che procederanno a tassare la quota di reddito a loro imputata.

Le disposizioni applicative dell'esercizio di tale facoltà e della relativa disciplina sono state emanate con il decreto del Mef del 23 aprile 2004.

La comunicazione all'Amministrazione finanziaria del fatto di voler esercitare tale opzione era inizialmente veicolata tramite una specifica comunicazione telematica; dal 2015, al contrario, tale comunicazione va effettuata dalla società trasparente all'Agenzia delle entrate con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare o revocare o confermare l'opzione, ai sensi dell'articolo 16, D.Lgs. 175/2014.

Qualora l'opzione venga esercitata nel primo anno di attività, essa va comunicata con l'apposito modello disponibile sul sito dell'Agenzia delle entrate (provvedimento 17 dicembre 2015, aggiornato sul punto dal provvedimento 17 ottobre 2018).

Qualora, invece, la scelta avvenga negli anni successivi l'inizio dell'attività, l'opzione è esercitata direttamente nella dichiarazione dei redditi presentata nell'anno in cui l'opzione ha inizio (al riguardo occorre compilare il quadro OP del modello Reddito Società di Capitali rigo OP11 colonna 2). Quindi, se si volesse esercitare l'opzione nel modello Redditi SC 2020, tale meccanismo di tassazione troverà applicazione e decorre dallo stesso periodo d'imposta 2020 (e non 2019 oggetto della dichiarazione dei redditi) e sarà irrevocabile per tre esercizi consecutivi (quindi la revoca potrà avvenire a decorrere dal periodo d'imposta 2023).

Analogamente occorrerà comportarsi anche nel caso in cui si volesse esercitare la revoca: la revoca comunicata tramite il modello Redditi 2020 SC, esprimerà efficacia con riferimento al periodo d'imposta 2020, lo stesso nel quale la revoca è stata comunicata all'Amministrazione finanziaria.

L'articolo 5, D.M. 23 aprile 2004 afferma che *"L'opzione è irrevocabile per tre periodi d'imposta della società partecipata ed è rinnovabile, con le stesse modalità di cui all'articolo 4, entro il primo periodo d'imposta successivo al triennio di efficacia dell'opzione."*. In realtà, a seguito dell'intervento del D.L. 193/16, l'opzione si intende automaticamente confermata allo scadere del triennio.

Sul punto le istruzioni alla compilazione del modello redditi 2020 SC affermano che *"L'opzione ha la durata di tre esercizi sociali ed è irrevocabile. Al termine del triennio l'opzione si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio a meno che non sia revocata"*.

Conseguentemente, trascorso il primo triennio di efficacia dell'opzione, la revoca può essere effettuata in qualunque momento, anche senza attendere il compimento di un ulteriore triennio.

Ai fini dell'efficacia della scelta è necessario che la società acquisisca il consenso di tutti i soci. Questi ultimi dovranno dare il proprio consenso tramite raccomandata A/R (è esclusa la consegna a mano, salvo che si tratti di società unipersonale - risoluzione n. 185/E/2009 e risoluzione n. 361/E/2007). È sufficiente che un solo socio non effettui la comunicazione affinché l'opzione diventi inefficace.

Il fatto che l'articolo 5, D.M. 23 aprile 2004 rinvii al precedente articolo 4, porta a concludere che anche nel caso di revoca è necessaria la raccomandata da parte dei soci secondo le modalità appena ricordate.

In merito agli acconti 2020, l'articolo 9, D.M. 23 aprile 2004 dispone:

nel primo periodo d'imposta di efficacia dell'opzione, gli obblighi di versamento dell'acconto permangono anche in capo alla società partecipata che, ove venga scelto il criterio previsionale, deve aver riguardo all'imposta che si sarebbe determinata in assenza dell'opzione;

in caso di mancato rinnovo dell'opzione, gli acconti sono calcolati da ciascun soggetto assumendo come imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata in assenza dell'opzione.

Pertanto, se viene revocata l'opzione per il 2020 è necessario che la società versi gli acconti Ires facendo riferimento al reddito che l'anno prima aveva imputato per trasparenza.

L'acconto sull'Ires "figurativa" dovrà altresì essere corrisposto dalla società partecipata nei termini ordinari nell'ipotesi di mancato rinnovo dell'opzione al termine del triennio.

Come ricordato dalla circolare n. 49/E/2004, in caso di uscita dal regime i soci possono cedere alla società gli acconti da essi corrisposti in relazione ai redditi trasparenti: in presenza di redditi di diversa natura la quota di acconto da cedere verrà, pertanto, calcolata in base alla percentuale derivante dal rapporto tra il reddito imputato per trasparenza e il reddito complessivo.

Euroconference NEWS
L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA
Il quotidiano telematico di Euroconference
diretto da Sergio Pellegrino e Giovanni Valcarenghi
NOTIZIE E APPROFONDIMENTI
PER I PROFESSIONISTI DI TUTTA ITALIA
IscriviTi alla mailing list e
rimani informato su tutte le news
www.ecnews.it

EDITORE E PROPRIETARIO
Gruppo Euroconference Spa
Via E. Fermi, 11 - 37135 Verona

DIRETTORE RESPONSABILE
Fabio Garrini

DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO
Fabio Garrini

COMITATO DI REDAZIONE
Luca Caramaschi, Sergio Pellegrino
Fabio Landuzzi, Luigi Scappini
Guido Martinelli, Giovanni Valcarenghi

COLLABORATORI ESTERNI
Andrea Bongi, Paolo Meneghetti
Alessandro Bonuzzi, Marco Peirolo
Sandro Cerato, Leonardo Pietrobon
Luigi Ferrajoli, Mara Pilla
Fabio Giommoni, Maurizio Tozzi
Vittoria Meneghetti, Francesco Zuech

REDAZIONE
Milena Martini e Chiara Ridolfi

SERVIZIO CLIENTI
Per informazioni sull'abbonamento scrivere a:
circolari@euroconference.it

SITO INTERNET
Per informazioni e ordini:
www.euroconference.it/editoria

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE
Settimanale
Vendita esclusiva per abbonamento
Pubblicazione telematica

ABBONAMENTO ANNUALE 2020
Euro 220,00 Iva esclusa

I numeri arretrati sono disponibili nell'area riservata, accessibile tramite le proprie credenziali dal *link*: http://www.euroconference.it/area_riservata_login.
In caso di smarrimento delle *password* è possibile utilizzare la funzionalità "Hai dimenticato la password?" disponibile nella pagina di login.

Autorizzazione del tribunale di Verona n.1448 del 29 giugno 2001
Iscrizione ROC 13 marzo 2017 n.28049

ISSN: 2039-9618

Per i contenuti di "La circolare tributaria" Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.
Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Gruppo Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference Spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.