



Aggiornamento
Professionale
Settimanale

quaderno

settimanale

Focus settimanale:

- I crediti d'imposta introdotti dal Decreto Rilancio
- La proroga dell'invio dei corrispettivi telematici
- Presupposto e normativa fiscale delle spese di rappresentanza e ospitalità
- Decreto Rilancio e contributo a fondo perduto
- Le novità 2020 in tema di cedolare secca

Indice:

Flash di stampa



5

L'Agenzia interpreta



8

Il Giudice ha sentenziato



10

.....	10
In breve.....	11
I crediti d'imposta introdotti dal Decreto Rilancio	11
La proroga dell'invio dei corrispettivi telematici.....	14
L'Approfondimento – 1	16
Presupposti e normativa fiscale delle spese di rappresentanza e ospitalità.....	16
L'Approfondimento – 2.....	30
Decreto Rilancio e contributo a fondo perduto	30
L'Approfondimento – 3.....	37
Le novità 2020 in tema di cedolare secca.....	37
L'angolo Giuridico.....	45
I patrimoni destinati ad uno specifico affare.....	45

Le prossime scadenze



49

*Bissacco Barbara
Burzacchi Francesco
Cannatà Giuseppe
Capodicasa
Francesco
Costa Francesco*

Comitato scientifico:

*Costa Gianfranco
De Stefani Alberto
La Torre Giampiero
Lupi Flavio
Marcolla Alessandro
Moro Nicola*

*Tatone Alessandro
Trevisan Michele
Ziantoni Daniele
Ugo Oscar*

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito web e nel materiale scientifico edito da Associazione SERCONTEL sono soggetti a copyright.

Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Associazione SERCONTEL 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.

SerConTel
.it

Associazione Ser.Con.Tel. - Viale San Concordio, 738 - 55100 Lucca (LU) - C.F. e P.IVA 02372220463
web: www.sercontel.it mail: info@sercontel.it

Flash di stampa



<p>Bonus per professionisti con previdenza autonoma</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 25.05.20</p>	<p>Il D.L. 34/2020 ha precisato che l'indennità di 600 euro, prevista per aprile e maggio non spetta a chi risulta titolare di pensione o titolare di contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato. Occorre comunque distinguere tra soggetti iscritti a una Cassa di previdenza autonoma (professioni ordinistiche) e soggetti privi di Cassa autonoma, ovvero quelli iscritti alla Gestione separata Inps. Per i primi infatti, è escluso il diritto a percepire il nuovo contributo a fondo perduto</p>
<p>Abbassamento soglia denaro contante</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 25.05.20</p>	<p>Dal 1.07.2020, la soglia entro cui è possibile trasferire denaro contante si abbasserà da 3.000 e 2.000</p>
<p>Correttivi al Decreto Liquidità</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 26.05.20</p>	<p>Di seguito si segnalano le modifiche al Decreto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Prestiti autocertificati: introdotta l'autocertificazione per le richieste di prestiti con copertura della garanzia statale; • Garanzie al 100%: i prestiti garantiti al 100% dalla copertura pubblica, potranno arrivare fino a 30.000 euro; • Stop segnalazioni Centrale rischi: con un prestito accompagnato dalla garanzia pubblica si sospendono le segnalazioni alla Centrale rischi fino al 30.09.2020; • Garanzia Sace: non si può delocalizzare la produzione all'estero; • Cessione di crediti: garanzie statali anche sul Factoring; • Infortuni Covid-19: introdotta una responsabilità limitata per i datori di lavoro in caso di infortuni Covid-19; • Fiere e manifestazioni: credito d'imposta al 30% delle spese sostenute dalle imprese per la partecipazione a fiere e manifestazioni commerciali all'estero;

- Rivalutazione gratuita per alberghi e terme: rivalutazione gratuita dei beni d'impresa e delle partecipazioni risultanti dal bilancio al 31.12.2019 rivolta alle aziende che non adottano i principi contabili internazionali;
- Copertura statale per Stp: godono della garanzia Sace anche le associazioni professionali e le società tra professionisti purché, come per tutte le altre Pmi, abbiano già utilizzato fino a capienza massima il Fondo di garanzia;
- Agroalimentare e siderurgia: per i settori agroalimentare e siderurgico, le disposizioni sui poteri speciali dello Stato (golden power), si applicano anche per perseguire l'ulteriore finalità della tutela del mantenimento dei livelli occupazionali e della produttività nel territorio nazionale fino al 31.12.2020;
- Crisi d'impresa: eccezioni alla regola base di improcedibilità dei ricorsi per fallimento presentati dal 9.03.2020 al 30.06.2020

Calcolo Irap 2020 non dovuto

ITALIA OGGI
26.05.20

La relazione illustrativa allegata al D.L. 34/2020 fornisce indicazioni sulla quantificazione del 1° acconto Irap per il 2020, non dovuto. Nello specifico, è stato chiarito che l'importo dell'acconto corrisponde al minore tra quello calcolato con il metodo storico e quello con il metodo previsionale

Credito d'imposta canoni di locazioni immobili

ITALIA OGGI
25.05.20

Il D.L. 34/2020, ha previsto un credito d'imposta del 60% dell'ammontare mensile del canone di locazione pagato in relazione a immobili a uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività per il trimestre marzo-maggio 2020, a patto di aver subito una riduzione del fatturato di almeno il 50% rispetto a ciascun mese dell'analogo trimestre del 2019

Restituzione
iperammortamento
2018

IL SOLE 24 ORE
29.05.20

Nel modello Redditi 2020 ci sarà la possibilità di restituire l'iperammortamento fruito nel 2018, come disposto dall'art. 7, c. 2, del D.L. 87/2018 (decreto Dignità), in caso di recupero dell'agevolazione per cessione di beni all'estero

L'Agenzia interpreta



Esenzione Iva per l'importazione	NOTA N. 152373/2020	L'Agenzia delle Dogane, con la nota, ha chiarito che l'esenzione Iva per la cessione di determinati beni legati al contenimento e alla gestione dell'emergenza Covid-19, come le mascherine e altri DPI, si applica a tutte le tipologie di operazioni
Detrazione interventi di ristrutturazione	RISPOSTA 22.05.20 N. 140/2020	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che, in tema di agevolazioni per lavori edilizi, il conduttore può fruire della detrazione ai fini Irpef per gli interventi di ristrutturazione anche se il consenso scritto all'esecuzione degli stessi da parte del proprietario dell'immobile è stato ottenuto dopo il loro termine ma a patto che venga formalizzato entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi
Comunicazione legale e bonus per investimenti	RISPOSTA 26.05.20 N. 146/2020	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che non basta essere in regime di comunione legale dei beni per dover condividere con il coniuge i benefici fiscali derivanti dalla sottoscrizione di quote di capitale in start-up innovative
Detrazione limitata sui lavori per disabili	RISPOSTA 26.05.20 N. 147/2020	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che per "barriere architettoniche" si intendono quelle che impediscono l'accesso dei disabili e non tutte le opere che intervengano per limitare la disabilità
Deducibilità dei contributi facoltativi	RISPOSTA 26.05.20 N. 148/2020	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che con riguardo a contribuenti non residenti, non è possibile dedurre dal reddito complessivo prodotto in Italia i contributi facoltativi versati alla gestione della forma pensionistica obbligatoria di appartenenza

<p>Nel quadro RW le prestazioni dei fondi ai piloti residenti</p>	<p>RISPOSTA 27.05.20 N. 150/2020</p>	<p>L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che le prestazioni che vengono erogate da un fondo di previdenza complementare inglese a un pilota di aerei residente in Italia sono tassate nel nostro Paese. Nella dichiarazione, tali prestazioni vanno indicate nel quadro RW</p>
<p>Magazzino frazionato in appartamenti destinati alla vendita</p>	<p>RISPOSTA 27.05.20 N. 152/2020</p>	<p>L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che genera reddito d’impresa un soggetto privato, proprietario di una unità immobiliare di categoria catastale C/2 (magazzino o deposito), che cambia la destinazione d’uso, la frazione e realizza tre appartamenti destinati alla vendita, in quanto pone in essere una tipica attività imprenditoriale</p>
<p>Scissione asimmetrica e successione</p>	<p>RISPOSTA 28.05.20 N. 155/2020</p>	<p>L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che non possono più essere ritenuti esenti da imposta di successione, gli eredi che, entro 5 anni dall’apertura della successione, effettuano una scissione asimmetrica con la quale costituiscono nuove società, ognuna appartenente individualmente a ciascuno di essi</p>
<p>Tassazione di fondi pensioni inglesi</p>	<p>RISPOSTA 28.05.20 N. 156/2020</p>	<p>L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che i fondi pensione che partecipano a un “Authorised contractual scheme”, vengono tassati con un’aliquota ridotta al 15%, in base alla convenzione tra Italia e Regno Unito</p>
<p>Agevolazione prima casa</p>	<p>RISPOSTA 28.05.20 N. 158/2020</p>	<p>L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che, dopo l’acquisto effettuato con il beneficio fiscale, non è pregiudicata l’agevolazione “prima casa” nel caso in cui l’acquirente risolva, per mutuo consenso, una precedente donazione con la quale si era reso “impossidente”</p>

Il Giudice ha sentenziato



Tassazione per enunciazione del finanziamento soci	CORTE DI CASSAZIONE N. 6157 – 6158 /2020	Si applica l'imposta proporzionale di registro al finanziamento-soci enunciato in un atto di scissione
Tutele giustizia comunitaria	CORTE DI GIUSTIZIA C-565/18	La sentenza ha riaperto i riflettori sul problema delle discriminazioni a rovescio, ossia quelle situazioni giuridiche nelle quali un trattamento meno favorevole è riservato, a parità di condizioni, a cittadini operatori economici nazionali rispetto a cittadini o imprese di altri Stati membri dell'Unione Europea
Accertamento sul conto corrente bancario	CORTE DI CASSAZIONE N. 9903/2020	Basta la dichiarazione giurata del soggetto che ha donato il denaro per annullare l'accertamento fondato sui versamenti in banca sospetti
Rettifica detrazione Iva per sconto/abbuono	CORTE DI GIUSTIZIA UE C-684/18	Con uno sconto o un abbuono sul prezzo, dopo l'acquisto, deve essere rettificata la detrazione dell'Iva, anche senza la ricezione del documento contabile e anche nel caso in cui il fornitore a sua volta non ha recuperato la maggiore imposta versata sull'operazione

In breve

I crediti d'imposta introdotti dal Decreto Rilancio

di Alberto De Stefani

Il “Decreto Rilancio”, ha introdotto o potenziato alcuni crediti d'imposta, concedendo alle imprese sempre più misure di sostegno.

Nel corso di questo breve articolo analizzeremo i più significativi.

1) Crediti d'imposta per i conferimenti di capitale

Disciplinato dall'articolo 26 del D.L. 34/2020, questo credito d'imposta è rivolto alle società con ricavi compresi tra 5 e 50 milioni e che hanno subito nel bimestre marzo-aprile 2020 una contrazione dei ricavi di almeno il 33% rispetto al bimestre 2019.

In caso di aumento di capitale a pagamento, effettuato dopo il 19.05.2020 ma entro il 31.12.2020, sono previsti:

- A favore dell'investitore, un credito d'imposta del 20% del capitale versato, a condizione che detenga la partecipazione fino al 31.12.2023, nei limiti di 2 milioni di euro di investimento;
- A favore della società conferitaria, un credito d'imposta del 50% delle perdite eccedenti il 10% del patrimonio netto.

L'agevolazione viene meno nel caso in cui il beneficiario distribuisca riserve di qualsiasi tipo prima del 31.12.2023 e del 01.01.2024.

2) Credito d'imposta per canoni di locazioni di immobili ad uso non abitativo

L'articolo 28 D.L. del 34/2020 ha introdotto, con riguardo ai canoni di locazione, leasing e concessioni di immobili ad uso non abitativo, un credito d'imposta che non può essere cumulato con il credito d'imposta per botteghe e negozi, introdotto dal precedente Decreto Cura Italia con l'articolo 65 D.L. 18/2020.

Il credito è destinato:

- ai soggetti che hanno registrato ricavi o compensi inferiori a 5 milioni di euro nell'anno precedente;
- alberghi e agriturismi, senza limite di ricavi.

Il credito varia a seconda del tipo del contratto in essere:

- 60% del canone mensile versato con riferimento ai mesi di marzo, aprile e maggio 2020 in caso di contratti di locazione, leasing e concessione di immobili;
- 30% del canone mensile versato con riferimento ai mesi di marzo, aprile e maggio 2020, nel caso di contratti di servizi a prestazioni complesse o di affitto d'azienda comprendenti almeno un immobile.

I soggetti locatari esercenti attività economica, invece, possono usufruire del credito con almeno una riduzione del 50% del fatturato rispetto allo scorso anno.

3) Credito d'imposta per adeguamento degli ambienti di lavoro

L'articolo 120, invece, prevede un credito d'imposta pari al 60% delle spese sostenute nel 2020, con un massimo di spesa di euro 80.000 a beneficiario, che può essere richiesto dalle attività esercitate nei luoghi aperti al pubblico, indicate nell'allegato 1 al Decreto Legge, oltre che dagli enti del terzo settore, con riguardo ad interventi edilizi, acquisto di arredi di sicurezza, acquisto o sviluppo di strumenti e tecnologie per lo svolgimento dell'attività lavorativa e acquisto di apparecchiature per il controllo della temperatura.

4) Credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione

L'articolo 125 del D.L. 34/2020, ha introdotto un credito d'imposta per sanificare gli ambienti e gli strumenti di lavoro e per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale. L'articolo in questione ha dunque abrogato i precedenti articoli 64 del D.L. 18/2020 e l'articolo 30 del D.L. 23/2020.

Il credito spetta nella misura del 60% delle spese sostenute nell'anno corrente fino ad un importo massimo di credito di euro 60.000 a beneficiario e comunque entro il tetto massimo di 200 milioni di euro.

Il credito spetta in seguito al sostenimento delle seguenti spese: sanificazione degli ambienti e strumenti di lavoro, acquisto di dispositivi di protezione individuale, prodotti detergenti e disinfettanti, dispositivi di sicurezza e dispositivi atti a garantire la distanza di sicurezza interpersonale.

5) Credito d'imposta per gli investimenti pubblicitari e per l'acquisto della carta dei giornali

L'articolo 186 del D.L. 34/2020 consolida il credito d'imposta (50%) per gli investimenti pubblicitari per l'anno 2020 effettuati su giornali quotidiani e periodici, anche *online*, con un tetto massimo di 40 milioni di euro mentre su emittenti televisive, radiofoniche locali e nazionali, analogiche o digitali, il tetto complessivo è di 20 milioni di euro.

Un'altra misura emanata a sostegno dell'editoria, è l'articolo 188 D.L. 34/2020, il quale prevede a favore delle imprese editrici di quotidiani e periodici, iscritte al registro degli operatori di comunicazione, un credito d'imposta pari all'8% della spesa sostenuta nello scorso anno per acquistare carta per la stampa delle testate edite, entro il tetto massimo di 24 milioni di euro per il 2020.

6) Credito d'imposta per i servizi digitali

L'ultimo credito d'imposta analizzato è disciplinato dall'articolo 190 del D.L. 34/2020. Esso prevede un credito d'imposta del 30% delle spese per servizi digitali sostenute nell'anno 2019, entro gli 8 milioni di euro per il 2020, che spetta alle imprese editrici di quotidiani e periodici con almeno un dipendente a tempo indeterminato e iscritte al registro degli operatori di comunicazione.

Le spese devono essere finalizzate ad acquisire servizi di server, hosting e manutenzione evolutiva testate edite in formato digitale e servizi di information technology di gestione della connettività.

La proroga dell'invio dei corrispettivi telematici

di Alberto De Stefani

I corrispettivi telematici devono essere inviati all'Agenzia delle Entrate entro 12 giorni dalla loro effettuazione. Questa procedura, a causa dell'emergenza epidemiologica verificata, ha causato non pochi problemi agli esercenti ed è per questo motivo che il legislatore è intervenuto prevedendo una proroga all'interno del Decreto Rilancio.

Come tutti ricordiamo, l'invio entro il 12° giorno doveva essere effettuato già a partire dallo scorso 01.07.19 per le imprese che nel 2018 aveva realizzato un volume d'affari superiore a 400.000 euro. Tuttavia, era prevista una fase transitoria fino al 31.12.2019 dove era possibile emettere scontrino o ricevuta, per poi trasmettere, entro la fine del mese successivo, il dato riguardante l'ammontare mensili dei corrispettivi realizzati.

L'Agenzia delle Entrate, con la nota circolare 6/E/2020, ha specificato che i soggetti che non hanno provveduto ad inviare tempestivamente i corrispettivi mensili ma rimediano inviando i dati entro il termine di presentazione della dichiarazione (30.06.2020 per effetto del Decreto Cura Italia), non si vedono applicata alcuna sanzione.

Con il Decreto Rilancio, sostanzialmente, per questi soggetti nulla è cambiato. Essi hanno infatti la possibilità di inviare i corrispettivi entro il 12° giorno o, in alternativa, possono inviare i corrispettivi mensili relativi al secondo semestre 2019 il 30.06.2020.

Il periodo di transizione di 6 mesi valeva anche per le imprese con un volume d'affari 2018 superiore a 400.000 euro, le quali avrebbero dovuto provvedere, già a partire dal 1° gennaio di quest'anno, all'invio dei corrispettivi entro il 12° giorno. In questa, come visto in precedenza, era possibile certificare i corrispettivi seguendo le regole tradizionali.

Il Decreto Rilancio ha disposto che tale periodo di transizione sia prorogato fino al 31.12.2020, autorizzando questi soggetti a certificare i corrispettivi con le regole tradizionali e trasmettere i dati entro il mese successivo a quello di riferimento.

Il precedente Decreto Cura Italia, aveva precisato che l'invio dei dati dei corrispettivi relativi a febbraio, marzo e aprile 2020, vanno effettuati entro il 30.06.2020.

Una precisazione con riguardo ai soggetti tenuti all'invio dei dati al STS. Il Decreto è intervenuto stabilendo che a partire dal prossimo 01.01.2021 (in precedenza era 01.07.2020) dovranno inviare i dati dei corrispettivi giornalieri al sistema tessera sanitaria.

Altra proroga prevista dal DL 34/2020 è quella relativa alla lotteria degli scontrini: la sua partenza, inizialmente prevista il 01.07.2020, slitta al 01.01.2021. La proroga era pressoché necessaria in quanto per poter dare avvio a questa lotteria, è necessario certificare il corrispettivo attraverso il registratore telematico e molti esercenti ne sono ad oggi ancora sprovvisti.

L'Approfondimento – 1

Presupposti e normativa fiscale delle spese di rappresentanza e ospitalità

di Alessandro Marcolla

PREMESSA

Da un punto di vista civilistico le spese di rappresentanza costituiscono “*oneri diversi di gestione*”, classificati alla voce B14 del Conto Economico.

In sede di determinazione del reddito imponibile la normativa tributaria richiede, inoltre, di:

- verificarne la natura, dato che le spese di vitto e alloggio sono sottoposte alla limitazione di cui all'art. 109, comma 5 del TUIR¹;
- appurare se dette spese rientrano tra le cosiddette “*spese di ospitalità*”, poiché al fine di migliorare la competitività delle imprese il Legislatore ha previsto un trattamento fiscale di favore per questa tipologia di costi.

Di seguito, dopo aver brevemente riepilogato i presupposti necessari a qualificare un costo come “*spesa di rappresentanza*” ci occuperemo del trattamento fiscale riservato a queste spese sia ai fini delle imposte dirette (IRES e IRAP), che indirette (IVA).

¹ L'art. 109, comma 5 del TUIR, stabilisce che: “Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi. Se si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili in quanto esenti nella determinazione del reddito sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. Le plusvalenze di cui all'art. 87, non rilevano ai fini dell'applicazione del periodo precedente. Fermo restando quanto previsto dai periodi precedenti, le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3 dell'art. 95, sono deducibili nella misura del 75 per cento”.

I PRESUPPOSTI PER QUALIFICARE UN COSTO COME “SPESA DI RAPPRESENTANZA”

Con l'introduzione della Legge Finanziaria 2008 sono stati previsti nel nostro ordinamento tributario nuovi criteri di deducibilità per qualificare un costo come spesa di rappresentanza. Nello specifico:

- ai fini della verifica del requisito dell'inerenza è stato introdotto un nuovo limite di deducibilità, fissato in misura percentuale sui ricavi d'impresa;
- la funzione promozionale e di consolidamento che le spese di rappresentanza esercitano sugli affari dell'impresa ha indotto il Legislatore a prevedere la particolare tipologia delle “*spese di ospitalità*”. Spese a cui è riservato un trattamento fiscale più favorevole.

L'attuazione di questi nuovi criteri è stata poi definita dal DM del 19.11.2008, dove all'art. 1, comma 1 è stato previsto che devono essere considerate inerenti sulla base dei criteri di cui all'art. 108 del TUIR, “*sempreché effettivamente sostenute e documentate, le spese:*

- *per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi;*
- *effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni;*
- *il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con le pratiche commerciali di settore”.*

Al successivo comma 2 viene, inoltre, stabilito che:

- le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di sostenimento della spesa;
- la parte eccedente il limite di deducibilità, calcolato in ragione dei ricavi e compensi della gestione caratteristica dell'impresa, non può essere riportato in deduzione negli esercizi successivi. Pertanto, la quota non deducibile costituisce una variazione in aumento definitiva, che non genera fiscalità differita.

I CRITERI PER QUALIFICARE UN COSTO COME “SPESA DI RAPPRESENTANZA”

Per far rientrare una spesa nell’ambito delle “*spese di rappresentanza*” gli elementi da tenere in considerazione sono:

- la gratuità;
- la finalità dell’esborso, che deve essere effettuato a fini promozionali o di relazioni pubbliche;
- l’ottenimento di futuri benefici economici, anche potenziali, ma che devono essere sempre coerenti con le comuni pratiche del settore economico di appartenenza;
- la congruità della spesa rispetto al volume dei ricavi della gestione caratteristica.

A ben vedere, la disposizione attuativa “*bypassa*” il requisito dell’inerenza, perché per ricondurre un costo tra le “*spese di rappresentanza*” è sufficiente che l’esborso sia stato sostenuto:

- per finalità promozionali. Lo scopo deve essere quello di far conoscere l’attività svolta dall’impresa, i prodotti/servizi offerti, fidelizzare vecchi clienti e attrarne di nuovi;
- di pubbliche relazioni. Deve trattarsi di iniziative volte a rafforzare l’immagine dell’impresa e il grado di apprezzamento presso la clientela;
- con ragionevolezza “*in funzione dell’obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l’impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore*”.

Dalla relazione illustrativa al DM 19.11.2008 si ricava, inoltre, che solo la presenza degli elementi in questione garantisce:

- il necessario collegamento tra spesa sostenuta e attività d’impresa;
- la possibilità di distinguere questa tipologia di spesa da altre spese gratuite, la cui finalità risponde ad esigenze diverse. Si pensi in tal senso alle erogazioni fatte ai soci o loro familiari, all’autoconsumo, alle liberalità, ai dipendenti, collaboratori, etc., sottoposte talaltro ad un diverso trattamento fiscale.

Nella stessa relazione illustrativa al decreto vengono riportati anche alcuni esempi di spese di rappresentanza. Di fatto, rientrano tutte le spese indicate nell'art. 1, comma 1, lettere a), b), c), d) e e) del decreto, ovvero:

- a) *“viaggi turistici;*
- b) *feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose;*
- c) *feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'azienda;*
- d) *feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere ed eventi simili in cui sono esposti i beni e servizi prodotti dall'impresa;*
- e) *ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza indicati nel presente comma”.*

Relativamente alla lett. e), la relazione illustrativa chiarisce, infine, che si tratta di una *“fattispecie residuale nella quale trova collocazione ogni altra erogazione gratuita di beni e servizi effettuata in occasioni diverse da quelle espressamente contemplate nelle precedenti lettere ma che, comunque, si qualifichi funzionalmente per essere idonea, anche potenzialmente, ad assicurare all'impresa benefici in termini promozionali o relazionali...”*. Per queste ragioni all'interno delle spese di rappresentanza possono essere fatti rientrare:

- i contributi erogati gratuitamente per la partecipazione a convegni, seminari e manifestazioni simili;
- le spese per instaurare rapporti o mantenerli con i rappresentanti delle amministrazioni statali, degli enti locali o con organizzazioni private quali le associazioni di categoria, sindacali, etc.

LE IMPRESE DI NUOVA COSTITUZIONE

Una specifica normativa è stata prevista dal Legislatore per le cosiddette start-up. Ai sensi del comma 3 dell'art. 1 del DM 19.11.2008 le start-up possono, infatti, sostenere spese di rappresentanza anche a fronte di un ammontare di ricavi esiguo.

In particolare, è stato stabilito che *“le spese sostenute nei periodi d'imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi, possono essere portate in deduzione dal reddito dello stesso periodo e di quello successivo se e nella misura in cui le spese sostenute in tali periodi siano inferiori all'importo deducibile”*.

In buona sostanza, al fine di scongiurare possibili penalizzazioni che le imprese neo costituite potrebbero subire in un sistema tributario come quello nazionale, che esclude il pieno riconoscimento delle perdite, perché limitatamente detraibili, la norma deroga al generale principio della competenza istituito dall'art. 109 del TUIR. Sul punto si osserva, però, che la facoltà, ex art. 8 del Dlgs n. 358/1997, di riportare illimitatamente le perdite dei primi 3 periodi d'imposta, potrebbe tradursi in alcuni casi in un vantaggio, dato che il contribuente ha la possibilità di far concorrere le spese di rappresentanza alla determinazione della perdita fiscale, potendo successivamente dedurre interamente la perdita rilevata dai ricavi realizzati negli anni successivi.

BENI DI VALORE UNITARIO INFERIORE A € 50

A norma dell'art. 108, comma 2, terzo periodo del TUIR², le spese di rappresentanza di valore unitario non superiore a € 50 sono deducibili interamente. Pertanto, qualsiasi impresa che dovesse sostenere un costo di tal genere può dedurlo senza far rientrare detto importo nel limite di deducibilità.

Diversamente, le spese per beni di valore unitario superiore a € 50 sono deducibili ai fini IRES in ragione del limite di deducibilità.

IMPOSTE DIRETTE (IRES)

Individuare gli esborsi monetari da ricondurre tra le “*spese di rappresentanza*” non è una pratica così semplice, perché molteplici sono le esigenze delle imprese e degli imprenditori e altrettanto varie sono le scelte per far fronte alle stesse necessità. Si pensi in tal senso alle spese sostenute dall'impresa per ospitare manager stranieri, impiegati, etc., di società con cui la stessa impresa opera all'estero in “*joint venture*”.

È evidente come in situazioni di tal genere l'esborso sostenuto sia sicuramente connesso con l'attività d'impresa, ma non ci sia correlazione tra spesa e incremento diretto dei ricavi. Sovente questa tipologia di spese riguarda, infatti, viaggi d'affari per implementare una linea strategica comune, oppure per migliorare l'economicità degli affari e a volte non è possibile nemmeno riscontrare il fine promozionale o di pubbliche relazioni, che come abbiamo appreso sono gli elementi necessari per stabilire se una spesa rientra o meno tra quelle di rappresentanza.

² L'art. 108, comma 2 del TUIR stabilisce che: “Le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi. Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50”.

Per tutti questi motivi sembra utile valutare attentamente la tipologia della spesa sostenuta, perché da questa scelta discendono obblighi fiscali diversi, che se sbagliati potrebbero incrementare in maniera significativa i costi da riprendere a tassazione.

Detto ciò, rileviamo come l'art. 108 del TUIR sia quella norma che, conformemente all'art. 1, comma 2 del DM 18.11.2008, fissa il criterio per misurare la congruità delle spese di rappresentanza. Al secondo comma la citata norma, modificata recentemente dall'art. 13-bis del DL n. 244/2017, che ha introdotto la previsione della piena deducibilità dei beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a € 50, stabilisce, infatti, che *“Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse. Le spese del periodo precedente sono commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo in misura pari: a) all'1,5% dei ricavi e altri proventi fino a 10 milioni di euro; b) allo 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 10 milioni di euro e fino a 50 milioni; c) allo 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 50 milioni di euro. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a € 50”*.

Per quanto attiene all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica a cui far riferimento per la deducibilità delle spese di rappresentanza, occorre guardare alle voci A1 e A5 di Conto Economico, emergenti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo d'imposta.

Si ricorda, inoltre, che l'eventuale eccedenza rispetto alle percentuali di deducibilità fissate dalla norma costituisce una variazione in diminuzione definitiva:

- indeducibile nell'esercizio di riferimento;
- non riportabile negli esercizi successivi.

Si tratta, pertanto, di variazioni che non generano fiscalità differita.

Come già visto a questa regola di portata generale possono derogare le imprese di nuova costituzione, che sostengono spese di rappresentanza negli esercizi precedenti al conseguimento dei ricavi. Si ricorda, però, che in casi del genere si deve procedere nel seguente modo:

1. devono essere sempre dedotte per prime le spese di rappresentanza del periodo in corso, che soggiacciono al vincolo dell'art. 108 del TUIR;
2. solo dove residui un'eccellenza di plafond di deducibilità è possibile dedurre le spese sostenute nei primi periodi.

IMPOSTE DIRETTE (IRAP)

Le spese di rappresentanza e/o ospitalità concorrono alla formazione della base imponibile IRAP delle società di capitali, ed Enti Commerciali.

Come stabilito dall'art. 5 del Dlgs n. 446/1997, infatti, la base imponibile IRAP è calcolata come differenza tra le voci A e B del Conto Economico, con alcune eccezioni. Eccezioni che non contemplano, però, le spese di rappresentanza.

Per queste ragioni, nemmeno gli imprenditori individuali e le società di persone che hanno optato per il regime ex art. 5 del Dlgs n. 446/1997 potrebbero dedurre le spese di rappresentanza dalla base imponibile IRAP, a meno che dette spese non vengano collocate tra le prestazioni di servizi.

IMPOSTE INDIRETTE (IVA)

A norma dell'art. 19-bis, comma 1, lett. h) del DPR n. 633/1972³ l'IVA riferita alle spese di rappresentanza non è ammessa in detrazione, fatta eccezione di quella sostenuta per l'acquisto di beni di valore unitario non superiore a € 50.

³ L'art. 19-bis, comma 1, lett. h) del DPR n. 633/1972 afferma che: "1. In deroga alle disposizioni di cui all'articolo 19:

Di regola, quindi, l'IVA relativa alle spese di rappresentanza non è detraibile, tuttavia, la norma ammette alcune eccezioni. Più precisamente è possibile detrarre l'IVA pagata per:

- gli omaggi di beni non prodotti o commercializzati dall'impresa di valore unitario non superiore a € 50;
- le spese di ospitalità (di cui vedremo a breve);
- le spese di trasferta (di cui vedremo a breve).

SPESE DI OSPITALITÀ

Ai sensi dell'art. 1, comma 5 del DM 19.11.2008 alcune spese, in possesso di tutti i requisiti per essere qualificate come "*spese di rappresentanza*", non devono essere collocate in tale ambito.

La vigente normativa dispone, inoltre, che:

- queste spese non sono sottoposte al limite di deducibilità di cui all'art. 108 del TUIR;
- queste spese possono essere dedotte nel limite del 75%, se riguardano spese per vitto e alloggio, di cui all'art. 109, comma 5 del TUIR;
- per queste spese l'IVA sostenuta è detraibile.

Nella specie, il citato art. 1, comma 5 del DM 19.11.2008 prevede, infatti, che "*Non costituiscono spese di rappresentanza e non sono, pertanto, soggette ai limiti previsti dal presente decreto, le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa o in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa*".

h) non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore ad euro cinquanta".

In buona sostanza, trattandosi di spese di natura commerciale, fortemente legata all'incremento dei ricavi, il Legislatore del 2008, al fine di incentivare la competitività delle imprese del nostro Paese, ha scelto di assimilare dette spese agli ordinari costi di gestione.

Detto ciò, si rileva che in virtù delle importanti agevolazioni fiscali collegate alle spese in questione, ci si è chiesto se fosse possibile allargare l'applicazione di questa norma anche ad altre fattispecie similari. Spese che meriterebbero lo stesso beneficio:

- perché hanno la stessa finalità delle spese di ospitalità, ovvero contribuiscono ad aumentare i ricavi e i proventi e accrescono la competitività dell'impresa;
- anche se connotate da una finalità diversa da quella della promozione e delle pubbliche relazioni, presupposti che contraddistinguono, invece, le spese di rappresentanza.

Per tutte queste ragioni la domanda che ci si pone è se le spese di ospitalità sostenute per soggetti diversi dai clienti attuali o potenziali possono essere:

- considerate ugualmente inerenti e deducibili a norma dell'art. 109, comma 5 del TUIR e se riguardanti vitto e alloggio deducibili nel limite del 75%;
- non considerate spese di rappresentanza.

L'ORIENTAMENTO DELL'AIDC

A parere dell'Associazione italiana dottori commercialisti (Aidc) le spese di ospitalità sostenute per scopi diversi dalla promozione e dalle pubbliche relazioni a favore di soggetti diversi dai clienti attuali e dai "*potenziali clienti*" non dovrebbero essere ricomprese tra le spese di rappresentanza.

Il trattamento fiscale applicabile a questi costi dovrebbe, pertanto, essere quello fissato:

- dall'art. 109 del TUIR, che richiama il principio dell'inerenza;
- dall'art. 19, comma 1 del DPR n. 633/1972, che prevede la detrazione IVA della spesa sostenuta.

Operativamente, quindi, il fattore che potrebbe discriminare le spese sostenute a favore di soggetti diversi da clienti attuali o potenziali, rispetto alle spese di rappresentanza è la finalità. Per queste ragioni, se le spese sostenute:

- hanno finalità promozionale o di pubbliche relazioni dovrebbero essere trattate come “*spese di rappresentanza*”, con tutti gli effetti che ne derivano;
- non hanno finalità promozionale o di pubbliche relazioni non devono essere qualificate come “*spese di rappresentanza*”.

Seguendo questa logica, le spese sostenute ad esempio a favore di agenti, fornitori, rappresentanti e altri operatori “*il cui coinvolgimento nell’illustrazione dell’attività aziendale sia ritenuto meritevole da parte dell’imprenditore*” non dovrebbero essere ricondotte, al pari delle spese di ospitalità, tra le spese di rappresentanza, a patto che presentino il carattere della gratuità e siano state sostenute per finalità diverse da quella promozionale o di pubbliche relazioni.

Una simile eventualità non garantisce, però, la deducibilità del costo ai fini delle imposte dirette e la detraibilità IVA, posto che, a parere dell’Aidc, occorre sempre verificare l’inerenza della spesa sostenuta.

IL PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

Quanto affermato dall’Aidc non trova conferma dall’Agenzia delle Entrate, che fin dal principio ha sempre escluso la deducibilità delle spese sostenute per soggetti diversi dai clienti attuali o potenziali, quali ad esempio fornitori, giornalisti, etc., che partecipano agli eventi richiamati dalla norma.

Segnaliamo, inoltre, che questo rifiuto è stato ribadito dalla stessa Amministrazione Finanziaria nella recente risposta a interpello n. 22/2019 dove è stato affermato che *“dal combinato disposto del citato comma 1 e del comma 5 del predetto art. 1 del Decreto (D.M. 19.11.2008), si ricava che le spese comunemente definite di ospitalità, caratterizzate dal sostenimento, da parte dell’impresa, di costi per viaggi, vitto e alloggio di determinate categorie di soggetti, sono qualificate come spese di rappresentanza, tranne nell’ipotesi in cui siano sostenute per ospitare clienti, attuali o potenziali, in occasioni specifiche, all’interno di contesti commerciali ben definiti, quali fiere, mostre, esposizioni, eventi simili e visite aziendali”*.

Talaltro, si intuisce come la risposta a interpello abbia chiarito che le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute a favore di soggetti diversi dai clienti attuali o potenziali, in occasione di uno degli eventi contemplati dalla norma, rientrano senza ombra di dubbio tra le spese di rappresentanza.

LE SPESE DI TRASFERTA SOSTENUTE DALL’IMPRENDITORE INDIVIDUALE E RIMBORSATE A DIPENDENTI E/O AMMINISTRATORI

Nessun limite di deducibilità è previsto per le spese di viaggio, vitto e alloggio:

- sostenute dall’imprenditore individuale in occasione di trasferte effettuate per la partecipazione a mostre, fiere ed eventi simili in cui sono esposti beni e servizi prodotti dall’impresa o attinenti all’attività caratteristica della stessa (art. 1, comma 5, D.M. 19 novembre 2008);
- rimborsate al dipendente per trasferte all’interno o fuori dal Comune, purché entro i limiti previsti all’art. 95, comma 3, TUIR⁴;

⁴ L’art. 95, comma 3 del TUIR prevede che: “Le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore ad € 180,76; il predetto limite è elevato ad € 258,23 per le trasferte all’estero. Se il dipendente o il titolare dei predetti rapporti sia stato autorizzato ad utilizzare un autoveicolo di sua proprietà ovvero noleggiato al fine di essere utilizzato per una specifica trasferta, la spesa deducibile è limitata, rispettivamente, al costo di percorrenza o alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, ovvero 20 se con motore diesel”.

- rimborsate all'amministratore per trasferte all'interno o fuori dal Comune, purché entro i limiti previsti all'art. 95, comma 3, TUIR.

Si ricorda, che per tutti i casi sopra esposti resta, comunque, fermo il limite di indeducibilità del 25% della spesa. Come stabilito, infatti, dall'art. 109, comma 5, ultimo periodo del TUIR *“le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3 dell'art. 95, sono deducibili nella misura del 75 per cento”*.

Diversamente, invece, l'IVA è sempre detraibile, senza limitazioni e sempre che si tratti di spese riguardanti l'attività d'impresa.

ONERI DOCUMENTALI

A prova della spettanza della deducibilità della spesa, l'art. 1, comma 5, ultimo periodo del DM 19.11.2008 stabilisce stringenti oneri documentali.

In particolare, la disposizione richiede che dalla documentazione relativa al sostenimento della spesa debbano risultare:

- le generalità dei soggetti ospitati;
- la durata;
- il luogo di svolgimento della manifestazione;
- la natura dei costi.

Sempre ai fini della deducibilità la disposizione prevede, inoltre, che per la verifica dell'inerenza della spesa di rappresentanza, l'Agenzia delle Entrate e gli organi di controllo competenti possano chiedere ai contribuenti di indicare:

- l'ammontare complessivo, distinto per natura, delle erogazioni effettuate nel periodo d'imposta e l'ammontare dei ricavi e proventi derivanti dalla gestione caratteristica assunti a base del calcolo;
- l'ammontare delle spese di ospitalità sostenute;

- l'ammontare complessivo delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a € 50.

Alla luce di ciò, sembra utile per le imprese adottare un sistema di registrazione interno che consenta di fornire questo tipo di informazioni alle autorità competenti che ne fanno richiesta.

L'Approfondimento – 2

Decreto Rilancio e contributo a fondo perduto

di Barbara Bissacco

PREMESSA

Finalmente è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il D.L. n. 34 del 19 maggio 2020, il c.d. Decreto Rilancio, recante “Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19”. Le risorse mobilitate sono di 55 miliardi di euro e il Decreto al suo interno contiene diverse misure a sostegno dei lavoratori, delle famiglie e delle imprese per contrastare la profonda crisi economica generata dall'emergenza del Coronavirus che purtroppo è arrivato a colpire anche l'Italia.

Un importante intervento è dato dal riconoscimento di un contributo a fondo perduto a favore dei soggetti esercenti attività di impresa, di lavoro autonomo e di reddito agrario, titolari di partita IVA.

Nel presente intervento saranno esaminati i soggetti interessati, i soggetti esclusi, i requisiti che bisogna possedere, le modalità di presentazione dell'istanza per ottenere il suddetto contributo e i controlli che l'Agenzia delle Entrate opererà nei confronti dei soggetti che, pur non avendone diritto, hanno fatto lo stesso richiesta per beneficiare del contributo in oggetto.

CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO: SOGGETTI INTERESSATI E SOGGETTI ESCLUSI

Il contributo a fondo perduto è stato introdotto dall'art. 25 del D.L. n. 34/2020 e rappresenta una delle misure più importanti previste per i soggetti titolari di partita IVA che sono stati duramente colpiti dalla diffusione del Coronavirus.

Il diritto a ricevere il contributo spetta ai soggetti esercenti attività di impresa e di lavoro autonomo, sono compresi anche coloro che producono reddito agrario.

Possono richiederlo le imprese individuali, le società di persone, le società di capitali e le società tra professionisti. Risulta irrilevante il regime contabile adottato dal soggetto richiedente, pertanto possono presentare domanda pure i contribuenti che adottano il regime forfettario o il regime dei minimi.

Il contributo invece non spetta ai soggetti la cui attività risulti cessata alla data di presentazione dell'istanza; agli enti pubblici; ai soggetti di cui all'art. 162 bis del TUIR (intermediari finanziari e società di partecipazione); ai contribuenti che hanno diritto alla percezione delle indennità previste agli articoli 27 e 38 del D.L. n. 18 del 17 marzo 2020 (Decreto Cura Italia), convertito in Legge n. 27 del 24 aprile 2020, ossia i lavoratori autonomi iscritti alla gestione separata e i lavoratori dello spettacolo; ai lavoratori dipendenti e ai professionisti iscritti alle Casse di Previdenza private.

Hanno invece diritto ad ottenere il contributo i soggetti iscritti alle gestioni speciali dell'Ago anche se fruiscono dell'indennità di cui all'art. 28 del D.L. n. 18/2020. Ciò in quanto l'indennità dell'art. 28 sarà percepita per il mese di aprile, mentre il contributo a fondo perduto si riferisce al mese di maggio 2020

REQUISITI PER IL RICONOSCIMENTO DEL CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO

Per vedersi riconosciuto il diritto al contributo a fondo perduto, i soggetti interessati devono aver realizzato nell'anno 2019 un volume di ricavi o di compensi non superiore a 5 milioni di euro. Inoltre è stata posta la condizione che il fatturato del mese di aprile 2020 sia inferiore ai 2/3 dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile del 2019 (per la verifica del decremento ulteriori chiarimenti li ha forniti anche la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 9/E del 13 aprile 2020).

Al fine di determinare correttamente i predetti importi, si fa riferimento alla data di effettuazione dell'operazione di cessione di beni o di prestazione dei servizi, ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972.

Non è necessario il rispetto dei requisiti esaminati poc'anzi se i soggetti hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019, oppure se i soggetti, a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, hanno il proprio domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni colpiti maggiormente dal Covid 19, le c.d. zone rosse.

DETERMINAZIONE DEL CONTRIBUTO

La determinazione dell'ammontare del contributo a fondo perduto avviene applicando una percentuale alla differenza tra l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 e l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile del 2019.

In particolare la percentuale viene determinata come segue:

- ◆ per i soggetti che nell'anno 2019 hanno realizzato ricavi o compensi inferiori a quattrocentomila euro viene applicata la percentuale del 20%;
- ◆ per i soggetti che nell'anno 2019 hanno realizzato ricavi o compensi superiori a quattrocentomila euro, ma inferiori a un milione di euro viene applicata la percentuale del 15%;
- ◆ per i soggetti che nell'anno 2019 hanno realizzato ricavi o compensi superiori a un milione di euro, ma inferiori e cinque milioni di euro viene applicata la percentuale del 10%.

Per coloro che ne presentano i requisiti, l'ammontare del contributo a fondo perduto viene comunque riconosciuto per un importo non inferiore a mille euro per le persone fisiche e per un importo non inferiore a duemila euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

Il contributo a fondo perduto viene corrisposto dall'Agenzia delle Entrate mediante accredito diretto in conto corrente bancario o postale intestato al soggetto beneficiario e i fondi con cui elargire tali contributi sono accreditati sulla contabilità speciale intestata all'Agenzia delle Entrate n. 1778 "Fondi di Bilancio".

Importante da sottolineare che il contributo erogato non concorre alla formazione della base imponibile per il calcolo delle imposte sui redditi (IRPEF e IRES) e non concorre altresì alla formazione del valore della produzione netta per il calcolo dell'IRAP.

MODALITA' DI PRESENTAZIONE ISTANZA

I soggetti interessati al riconoscimento del contributo in oggetto, devono presentare, esclusivamente in via telematica, un'istanza all'Agenzia delle Entrate, indicando la sussistenza dei requisiti elencati precedentemente.

La presentazione dell'istanza può essere effettuata anche tramite un intermediario abilitato ai sensi dell'art. 3, comma 3, del D.P.R. n. 322/1998, delegato al servizio del cassetto fiscale dell'Agenzia delle Entrate oppure ai servizi per la fatturazione elettronica. Le modalità di effettuazione dell'istanza, il suo contenuto informativo, i termini di presentazione della stessa saranno definiti con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate che sarà di prossima pubblicazione.

Ad ogni modo la domanda dovrà essere presentata entro sessanta giorni dalla data di avvio della procedura telematica per la presentazione della stessa e dovrà contenere anche un'autocertificazione di regolarità antimafia dove i soggetti richiedenti dichiarano di non trovarsi nelle condizioni ostative previste dall'art. 67 del D. Lgs n. 159/2011 (Codice delle leggi antimafia).

CASI ESEMPLIFICATIVI

Dal momento che la normativa prevede dei parametri di accesso al contributo a fondo perduto, si ritiene opportuno proporre alcune casistiche.

CASO 1:

SRL con fatturato annuo nel 2019 di € 250.000.

Fatturato aprile 2019 → € 30.000

Fatturato aprile 2020 → € 18.000

$€ 30.000 * 2/3 = € 20.000$

Il fatturato di aprile 2020 è inferiore ai 2/3 dello stesso mese dell'anno precedente, quindi spetta il contributo a fondo perduto.

$€ 30.000 - € 18.000 = € 12.000$ (differenza tra fatturato di aprile 2020 e fatturato di aprile 2019).

$€ 12.000 * 20\% = € 2.400$ → importo del contributo a fondo perduto spettante.

CASO 2:

Impresa individuale con fatturato annuo nel 2019 di € 400.000.

Fatturato aprile 2019 → € 36.000

Fatturato aprile 2020 → € 25.000

Limite di confronto: € 36.000 * 2/3 = € 24.000

Il fatturato di aprile 2020 è superiore ai 2/3 del fatturato di aprile 2019 pertanto non spetta il contributo a fondo perduto.

CASO 3:

Impresa individuale con fatturato annuo nel 2019 di € 80.000.

Fatturato aprile 2019 → € 6.000

Fatturato aprile 2020 → € 3.500

Limite di confronto: € 6.000 * 2/3 = € 4.000

€ 6.000 – € 3.500 = € 2.500 (differenza tra fatturato di aprile 2020 e fatturato di aprile 2019).

€ 2.500 * 20% = € 500

Trattandosi di impresa individuale spetta l'importo minimo del contributo di € 1.000.

Se si fosse trattato di una società il contributo minimo sarebbe stato di € 2.000.

CASO 4:

Impresa individuale con inizio attività in data 01/03/2019.

Fatturato aprile 2019 → € 3.000

Fatturato aprile 2020 → € 5.000

Anche se il fatturato di aprile 2020 risulta maggiore del fatturato di aprile 2019, non si dovranno effettuare i confronti del fatturato, in quanto esso non è previsto per coloro che hanno iniziato l'attività dal 01/01/2019 e, quindi, all'impresa individuale viene riconosciuto il contributo minimo di € 1.000.

CASO 5:

Fatturato aprile 2019 → € 6.000

Fatturato aprile 2020 → € 4.500

Limite di confronto: (€ 6.000 * 2/3) = € 4.000

Essendo il fatturato 2020 superiore ai 2/3 di quello di aprile 2019, non spetta il contributo a fondo perduto.

CASO 6:

Contribuente semplificato (per cassa o art. 18, comma 5 del D.P.R. n. 600/73).

Fatturato registrato ad aprile 2019 per cassa → € 9.000

Fatturato secondo la data effettuazione operazione 2019 → € 7.000

Fatturato registrato ad aprile 2020 per cassa → € 4.000

Fatturato secondo la data effettuazione operazione 2020 → € 6.000

Limite di confronto: (€ 7.000 * 2/3) = € 4.667

Nel caso di specie, non si deve guardare la registrazione effettuata, ma il momento di effettuazione dell'operazione. Rideterminando quindi i fatturati di riferimento si rileva che non spetta il contributo a fondo perduto.

MONITORAGGIO DA PARTE DELL'AGENZIA DELL'ENTRATE

L'Agenzia delle Entrate avrà il compito di monitorare tutte le domande pervenute ai sensi dell'art. 25 del D.L. n. 34/2020 e, con cadenza settimanale, dovrà comunicare al Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato l'ammontare complessivo dei contributi a fondo perduto richiesti.

Qualora l'Agenzia dovesse riscontrare che il contributo sia in tutto o in parte non spettante, provvederà alle azioni di recupero del contributo erogato, irrogando le sanzioni del 100% corrispondente a quella prevista dall'art. 13, comma 5, del D. Lgs n. 471/1997 e applicando gli interessi dovuti ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. n. 602/1973. Inoltre, la sanzione, in caso di acquiescenza all'atto di recupero non godrà della riduzione ad 1/3.

Qualora si dovesse riscontrare la sussistenza delle cause ostative previste dall'art. 67 del D. Lgs n. 159/2011, oltre a procedere al recupero del contributo erogato, il richiedente che ha rilasciato una falsa autocertificazione di regolarità antimafia potrà subire la condanna della reclusione da due a sei anni.

Ad ogni modo, in caso di percezione del contributo in tutto o in parte non spettante, sarà applicato anche l'art. 316 ter del Codice Penale, in materia di indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato.

Nel caso in cui, successivamente all'erogazione del contributo a fondo perduto, l'attività d'impresa o di lavoro autonomo cessi oppure le società e gli altri enti percettori cessino l'attività, il soggetto firmatario dell'istanza inviata telematicamente, ha l'obbligo di conservare tutti gli elementi giustificativi che gli hanno permesso di ottenere l'erogazione del contributo e dovrà esibirli a richiesta agli organi istruttori dell'Amministrazione Finanziaria. Sarà sempre il firmatario a rispondere in proprio della restituzione dell'indebito contributo percepito.

CONCLUSIONI

Il contributo a fondo perduto risulta sicuramente una misura di sostegno valida per le imprese che sono state messe a dura prova in questi primi mesi del 2020 a causa dell'emergenza Covid 19, anche se alcune categorie di soggetti sono state ingiustamente escluse, pur avendo anch'esse accusato un notevole calo di fatturato durante il mese di aprile dell'anno 2020 rispetto al fatturato conseguito nello stesso mese nell'anno 2019, però il legislatore sembra essersi dimenticato di loro.

Al Decreto Rilancio sono state mosse già alcune critiche e in questi giorni i rappresentanti delle categorie escluse stanno avendo degli incontri con l'Agenzia delle Entrate affinché possano vedersi riconosciuto il contributo a fondo perduto.

L'Agenzia delle Entrate, in collaborazione con Assoftware e Sogei, sta già lavorando per implementare i software al fine di rendere disponibili il prima possibile i gestionali per la compilazione delle istanze di richiesta del contributo a fondo perduto.

È già stata predisposta pure una bozza dell'istanza e a breve si attende la pubblicazione del Provvedimento da parte dell'Agenzia delle Entrate che definirà le linee guida da seguire per l'avvio della procedura che è attesa per metà giugno.

L'Approfondimento – 3

Le novità 2020 in tema di cedolare secca

di Federico Camani

PREMESSA

La Legge 160/2019 (c.d. Legge di Bilancio 2020) ha introdotto e concesso l'applicabilità del regime della cedolare secca con aliquota ridotta al 10% a tutti i contratti di locazione di tipo convenzionato, di cui all'articolo 2, comma 3, Legge 431/1998, sui quali, in alternativa al contratto di locazione a canone libero, le parti possono definire il valore del canone ovvero la durata del contratto e tutte le altre condizioni contrattuali secondo quanto definito dagli accordi tra le organizzazioni della proprietà edilizia e le organizzazioni dei conduttori maggiormente rappresentative.

La possibilità di applicare il regime della cedolare secca anche alle locazioni di immobili commerciali rientranti nella categoria catastale C/1 con superficie inferiore ai 600 mq, concessa dalla Legge 145/2018, è stata, tuttavia, eliminata dalla Legge 160/2019, non consentendone più l'applicazione. Pertanto, a seguito della predetta variazione normativa, restano inclusi nel campo di applicazione della cedolare secca (ambito commerciale) solamente i contratti di locazione stipulati dal 01.01.2019 al 31.12.2019.

Ciò premesso, in questo intervento si analizzano nel dettaglio gli ambiti di applicazione del regime della cedolare secca, le novità normative introdotte con la Legge di Bilancio 2020 nonché le specifiche fattispecie relative ai contratti di locazione a canone concordato ed agli immobili destinati ad uso commerciale.

AMBITO SOGGETTIVO

Premesso che, con la Legge 160/2019 l'aliquota della cedolare secca calcolata sul canone pattuito fra le parti per i contratti stipulati secondo le disposizioni contenute nell'articolo 2, comma 3, Legge 431/1998 (c.d. contratti di locazione a canone "concordato", stipulati in comuni ad alta tensione abitativa) è stata ridotta, per tutto l'anno 2020, al 10% (in luogo di quella al 21% prevista per la generalità dei contratti), da un punto di vista soggettivo sono legittimati all'applicazione del regime della cedolare secca esclusivamente le persone fisiche che detengono gli immobili nella c.d. sfera privata e locano gli stessi al di fuori dell'attività d'impresa, arte o professione.

Ciò premesso, si tratta di soggetti passivi IRPEF che, in relazione alla locazione prevista, conseguono reddito fondiario. Di fatto, quindi, il regime della cedolare secca è precluso ai locatori di abitazioni che risultino soggetti passivi IRES, come individuati dall'articolo 73, TUIR, ovvero:

- le società commerciali a base capitalistica (SPA, SRL, SAPA, società cooperative, società di mutua assicurazione, società europee di cui al Regolamento CE 2157/2001, società cooperative di cui al Regolamento CE 1435/2003 residenti in Italia e aventi per oggetto esclusivo l'esercizio di attività commerciali);
- gli enti commerciali, diversi dalle società, nonché i TRUST residenti in Italia;
- gli enti non commerciali, diversi dalle società, nonché trust, residenti in Italia (anche se determinano l'imponibile come i soggetti Irpef);
- le società ed enti di ogni tipo, compresi i trust, non residenti in Italia.

Pertanto, si ricorda che, allo scopo di una corretta applicazione del regime della cedolare secca, il legame tra il soggetto IRPEF e l'immobile va necessariamente ricondotto a sole due fattispecie ovvero alla detenzione dell'immobile a titolo di proprietà oppure alla detenzione dello stesso sotto forma di altro diritto reale di godimento, tra cui il diritto di usufrutto, uso, abitazione ed enfiteusi.

Ne consegue che, l'opzione per la cedolare secca non è esercitabile né quando la veste di locatore è assunta da un soggetto diverso dal proprietario dell'immobile o dal titolare di un diritto reale di godimento sullo stesso (c.d. dominus), né quando il reddito conseguito dal locatore non costituisce un reddito fondiario, bensì un reddito riconducibile ad altre categorie (ovvero quando, per esempio, il locatore è soggetto passivo IRES). In questa direzione, l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare 26/E/2011 e la risposta all'interpello 268/2019, è intervenuta nel merito specificando che *“ove l'immobile concesso in locazione sia nella titolarità di più soggetti, dei quali alcuni siano persone fisiche e altri siano società, l'opzione per il regime della cedolare secca potrà essere esercitata disgiuntamente solo dai titolari persone fisiche che non agiscano nell'esercizio di imprese, arti o professioni”*. Sempre nella Circolare 26/E/2011, la stessa Agenzia ha specificato, inoltre, che l'opzione per la cedolare secca *“non è esercitabile ove il conduttore agisca nell'esercizio di arti o professioni”*, escludendo dal campo di applicazione della cedolare secca i contratti di locazione conclusi *“con conduttori che agiscono nell'esercizio di attività di impresa o di lavoro autonomo, indipendentemente dal successivo utilizzo dell'immobile per finalità abitative di collaboratori e dipendenti (come, ad esempio, l'immobile adibito a uso foresteria)”*.

Quest'ultima presa di posizione da parte dell'Agenzia rimane, tuttavia, molto dubbia, non trovando conferma a livello giurisprudenziale. La stessa giurisprudenza ha più volte confermato, infatti, che la disposizione normativa di riferimento non prevede alcun vincolo soggettivo in capo alla figura del conduttore (vedi CTP Reggio Emilia n. 1236/2019, CTP Bari n. 825/2019, CTR Milano n. 754/XIX/2017, CTP Milano n. 3529/XXV/2015, CTP Reggio Emilia n. 470/III/2014), mantenendo le distanze da questo tipo di decisione.

AMBITO OGGETTIVO

Premesso che, sotto il profilo contrattualistico possono rientrare nel campo di applicabilità del regime della cedolare secca tutte le tipologie di contratti di locazione relativi a unità immobiliari a uso abitativo di cui:

- contratti di locazione a canone libero (aliquota al 21%);
- contratti di locazione a canone concordato (ai sensi dell'articolo 2, comma 3, Legge 431/1998, con aliquota al 10%);

- contratti di locazione a durata transitoria (aliquota al 21%);
- contratti di locazione per studenti (aliquota al 21%),

dal punto di vista oggettivo possono essere assoggettati a cedolare secca tutti i contratti di locazione relativi a immobili a uso abitativo e le relative pertinenze locate “congiuntamente all’abitazione” (D.lgs. 23/2011).

In altre parole, per poter applicare il regime della cedolare secca, devono essere soddisfatte le seguenti condizioni:

- l’unità immobiliare deve essere accatastata in una delle categorie catastali della categoria “A”, ad esclusione degli uffici classificati nella categoria “A/10”;
- la locazione deve essere a uso abitativo.

Si rammenta, tuttavia, che la cedolare secca non trova applicazione qualora si fosse in presenza di immobili appartenenti alla categoria catastale “A” locati ad uso ufficio.

È opportuno ricordare che da un punto di vista normativo, nel caso in cui si fosse in presenza di più pertinenze locate congiuntamente all’abitazione, non sono previsti limiti rispetto al numero di pertinenze locate insieme all’abitazione stessa, il cui canone può essere cumulato a quello pattuito per la locazione di quest’ultima e costituire base imponibile per l’imposta sostitutiva della cedolare secca. È così possibile, ad esempio, fruire della cedolare secca anche sul canone pattuito per la contemporanea locazione di un’abitazione e di due autorimesse a essa pertinenziali.

Sulla stessa lunghezza d’onda, infatti, l’Agenzia delle Entrate, con la Circolare 26/E/2011, ha ammesso l’applicabilità della cedolare secca non solo alle pertinenze per le quali la locazione avvenga congiuntamente all’immobile abitativo, ma anche a quelle pertinenze concesse in locazione con un contratto successivo e separato, alla duplice condizione che tale contratto:

- sia stipulato tra gli stessi soggetti (locatore e conduttore) che sono stati parte del contratto di locazione primario dell’abitazione;
- si riferisca al contratto di locazione dell’abitazione (bene principale) ed evidenzi l’esistenza del vincolo di pertinenzialità rispetto all’abitazione già locata con esso.

Per opera della medesima Circolare, l’Agenzia ha, tuttavia, affermato che sono esclusi dal regime della cedolare secca *“tutti i contratti di locazione relativi a immobili accatastati come abitativi ma locati per uso ufficio o promiscuo”* escludendo, di fatto, anche le abitazioni locare per uso promiscuo e precisando che l’uso abitativo dell’immobile deve risultare da esclusivo utilizzo abitativo. Pertanto, la cedolare secca non può estendersi alle unità immobiliari abitative locare a professionisti o imprenditori per essere da questi ultimi destinate, anche promiscuamente, ad abitazione e/o ufficio.

Tabella n.1. Le diverse aliquote della cedolare secca

Aliquote della cedolare secca	
Aliquota al 21%	<ul style="list-style-type: none"> • Contratti a canone libero • Contratti transitori • Contratti stagionali
Aliquota al 10%	<ul style="list-style-type: none"> • Contratti a canone concordato

I CONTRATTI A CANONE CONCORDATO

La disciplina normativa che regola i contratti di locazione a canone concordato è contenuta nell’articolo 2, comma 3, Legge 431/1998, secondo cui *“le parti possono stipulare contratti di locazione, definendo il valore del canone, la durata del contratto ... e altre condizioni contrattuali sulla base di quanto stabilito in appositi accordi definiti in sede locale fra le organizzazioni della proprietà edilizia e le organizzazioni dei conduttori maggiormente rappresentative”*.

Secondo tale disciplina, i contratti di locazione a canone concordato si differenziano dagli altri per una serie di elementi distintivi che possono essere sintetizzati come segue:

- il canone di locazione deve essere stabilito all’interno di un valore minimo e di un valore massimo, determinati in base a una convenzione locale;
- la durata non può essere inferiore a 3 anni ed è rinnovabile di ulteriori 2 alla prima scadenza;
- il contratto deve essere redatto secondo il format proposto dal D.M. 16 gennaio 2017.

Rispetto al passato, il D.M. 16 gennaio 2017 ha introdotto la possibilità di siglare contratti a canone concordato, in modo generalizzato, su tutto il territorio nazionale, grazie al fatto che le norme convenzionali sono applicabili a tutti i contratti di locazione ubicati nei Comuni del territorio italiano ove è presente la convenzione per la stesura di tali tipologie di contratti.

Dal punto di vista pratico, i contratti a canone concordato vengono stabiliti dapprima a livello nazionale e, poi, attraverso un accordo di recepimento a livello locale. Attraverso tali accordi si definiscono, per esempio, l'ammontare del canone di locazione, gli elementi identificativi di base del contratto e, anche, alcune clausole di regolamentazione generale. A tal fine, si è cercato di raggruppare i territori comunali in zone urbane omogenee, aventi caratteristiche simili per valori di mercato, dotazioni infrastrutturali (trasporti pubblici, verde pubblico, servizi scolastici e sanitari), tipologie edilizie e così via, in modo tale da definire valori minimi e massimi dei canoni per ogni zona urbana omogenea, considerando altresì la categoria catastale dell'immobile, lo stato manutentivo dello stesso, l'eventuale presenza di una o più pertinenze, la presenza di spazi comuni, etc.

Si ricorda che per poter applicare le agevolazioni fiscali previste per i contratti di locazione a canone concordato (ovvero aliquota del 10% se si opta per la cedolare secca, base imponibile IRPEF ridotta del 30% e base imponibile imposta di registro al 70% se si opta per la tassazione ordinaria), in presenza delle condizioni richieste dall'articolo 3, comma 2, D.lgs. 23/2011 e dall'articolo 8, comma 1, Legge 431/1998), è necessario che i contratti stipulati senza l'assistenza delle organizzazioni della proprietà edilizia e dei conduttori siano corredati da un'attestazione, rilasciata dalle organizzazioni firmatarie dell'accordo territoriale, che confermi la rispondenza del contenuto economico e normativo del contratto all'accordo territoriale. Tale attestazione, tuttavia, non è necessaria per i contratti:

- stipulati prima dell'entrata in vigore del D.M. 16 gennaio 2017;
- stipulati dopo l'entrata in vigore del D.M., ma in Comuni in cui non risultano accordi territoriali che abbiano recepito le previsioni del D.M. 16 gennaio 2017.

Come affermato dall'Agenzia delle Entrate, infatti, l'attestazione da allegare al contratto, seppur non richiesta in forza di legge, è opportuna per applicare l'agevolazione della riduzione della base imponibile per il calcolo dell'imposta di registro (qualora si opti per la tassazione ordinaria).

Sotto il profilo temporale, come già accennato in precedenza, il contratto di locazione a canone concordato si distingue dagli altri per la sua specifica durata: trascorsi i primi 3 anni, il contratto si rinnova per altri 2 anni e, successivamente, in presenza di un ulteriore rinnovo, si intende tacitamente rinnovato di ulteriori 2 anni. Il legislatore, con l'articolo 19-bis, D.L. 34/2019, ha chiarito definitivamente la questione in merito ai taciti rinnovi, stabilendo che tutti quelli successivi al primo si intendono di durata pari a 2 anni.

I CANONI DI LOCAZIONE RELATIVI A IMMOBILI COMMERCIALI

Con la Legge 145/2018 (c.d. Legge di Bilancio 2019) era stata introdotta la possibilità, per i contratti di locazione riferiti ad immobili commerciali che rispettassero determinate condizioni strutturali, di usufruire del regime della cedolare secca con aliquota fissa al 21%. La disposizione normativa disponeva, infatti, che *“il canone di locazione relativo ai contratti stipulati nell’anno 2019, aventi a oggetto unità immobiliari classificate nella categoria catastale C/1, di superficie fino a 600 metri quadrati, escluse le pertinenze, e le relative pertinenze locate congiuntamente, può, in alternativa rispetto al regime ordinario vigente per la tassazione del reddito fondiario ai fini dell’imposta sul reddito delle persone fisiche, essere assoggettato al regime della cedolare secca, di cui all’articolo 3, D.lgs. 23/2011, con l’aliquota del 21%. Tale regime non è applicabile ai contratti stipulati nell’anno 2019, qualora alla data del 15 ottobre 2018 risulti in corso un contratto non scaduto, tra i medesimi soggetti e per lo stesso immobile, interrotto anticipatamente rispetto alla scadenza naturale”*.

Sulla base di questa disposizione, il regime della cedolare secca trovava applicazione per i soli contratti stipulati dal 01.01.2019 al 31.12.2019, con la conseguente impossibilità di applicare il regime “sostitutivo” ai contratti di locazione già in essere alla medesima data.

Come indicato nella premessa del presente intervento, la Legge di Bilancio 2020 ha, di fatto, eliminato la possibilità di applicare il regime della cedolare secca ai contratti stipulati a partire dal 01.01.2020. Il regime sostitutivo, dunque, è rimasto valido e applicabile ai soli contratti riferiti e stipulati nel 2019.

In merito all’applicazione del regime “sostitutivo” ai contratti di locazione relativi a immobili commerciali, l’Agenzia delle Entrate, con una serie di interventi, ha chiarito alcuni concetti fondamentali ovvero:

- ha stabilito che non è ammessa l'opzione per la cedolare secca con riferimento a un contratto di locazione di immobile commerciale classificato catastalmente C/1 e avente superficie inferiore a 400 mq, stipulato nel 2014 (avente durata 6 + 6 anni), neppure nel caso in cui, nel 2019, avvenga il subentro di un nuovo conduttore nel contratto (Interpello 364/2019);
- ha stabilito che gli eredi del defunto che subentrino *mortis causa* nei contratti di locazione aventi a oggetto immobili commerciali stipulati dal defunto e già in corso, non possono optare per la cedolare secca su negozi e botteghe, prevista dalla Legge di Bilancio 2019, a meno che i contratti di locazione non giungano a scadenza o siano prorogati nel 2019 (Interpello 297/2019).

Tabella n.2. Cedolare secca per immobili commerciali

Cedolare secca per contratti di locazione riferiti a immobili commerciali	
Stipula ante 01.01.2019	NO cedolare secca
Stipula tra 01.01.2019 e 31.12.2019	SI cedolare secca

Si ricorda che:

- l'applicazione del regime della cedolare secca a tali tipologie di contratti stipulati nel 2019 è conforme con la disposizione normativa contenuta nell'articolo 1, comma 59, Legge 145/2018;
- tuttavia, il Legislatore, per scongiurare comportamenti elusivi, ha previsto l'esclusione dall'applicazione del regime della cedolare secca se al 15 ottobre 2018 fosse presente un contratto di locazione non scaduto tra i medesimi soggetti e lo stesso immobile e risolto anticipatamente rispetto alla scadenza naturale del contratto;
- per tali tipologie di immobili l'Agenzia delle Entrate, con la risposta all'interpello 50/2019, ha consentito l'accesso al regime della cedolare secca anche ai contratti di locazione con conduttori, sia persone fisiche sia soggetti societari, che svolgono attività commerciale.

L'angolo Giuridico

I patrimoni destinati ad uno specifico affare

di Oscar Ugo

In via generale, si premette che i patrimoni destinati ad uno specifico affare sono stati introdotti nel nostro ordinamento dal d.lgs. n. 6 del 2003⁵, trovando ora un'espressa disciplina codicistica *sub* art. 2447-*bis* c.c.

L'istituto può essere a pieno titolo ricompreso nell'ormai ampio novero delle eccezioni al principio di responsabilità patrimoniale di cui all'art. 2740 c.c., secondo cui *"il debitore risponde dell'adempimento delle obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri."*

I patrimoni destinati, infatti, costituiscono una forma di segregazione patrimoniale limitatamente a una parte del patrimonio sociale, al fine di destinarla al compimento di uno specifico affare.

Si determina, conseguentemente, una scissione di responsabilità per le obbligazioni sociali, con la conseguenza che quelle contratte al fine del perseguimento dell'affare, afferente al patrimonio destinato, graveranno soltanto su quest'ultimo.

La nozione di affare rilevante ai sensi dell'art. 2447-*bis* c.c. deve intendersi in senso ampio e ricomprende sia singoli atti giuridici che attività di impresa, con la conseguenza che, nel secondo caso, potrebbe dirsi che il patrimonio destinato potrebbe costituire la garanzia patrimoniale generica di uno specifico ramo d'azienda.

Quanto alla durata del patrimonio, si specifica che secondo l'O.I.C.⁶ l'affare debba essere destinato a realizzarsi in un lasso di tempo determinato – eventualmente stabilito *per relationem* – non potendosi ritenere che il patrimonio destinato possa avere durata perpetua.

Ciò premesso, l'art. 2447-*bis* c.c. prevede due distinte tipologie di segregazione patrimoniale, che si differenziano in base al loro oggetto.

⁵ Cd. Riforma del diritto societario.

⁶ Organismo Italiano di Contabilità.

In particolare, (i) la l. a) rappresenta la modalità operativa necessaria ad addivenire all'esecuzione di uno specifico affare, all'interno della società, segregando a tal fine una parte del patrimonio sociale, mentre (ii) la l. b.) permette, invece, di costituire un patrimonio destinato di tipo finanziario; la seconda fattispecie rappresenta la modalità con cui la società può provvedere al rimborso, totale o parziale, di un finanziamento, in tutto o in parte, mediante i proventi generati dall'affare sotteso al finanziamento stesso.

Le due fattispecie evidenziate, nonostante si distinguano per l'oggetto della segregazione, presentano svariati profili in comune.

Nello specifico, la deliberazione costitutiva del patrimonio destinato da parte del consiglio di amministrazione⁷ deve prevedere (i) la necessaria indicazione e identificazione dei beni e/o dei rapporti che costituiscono oggetto della separazione (ii) la necessaria presenza di un piano economico finanziario, (iii) l'obbligo di assolvere a determinati oneri pubblicitari, (iv) la necessità che la contabilizzazione relativa agli affari oggetto del patrimonio destinato sia idonea a mantenerli distinti dal restante patrimonio sociale (v) la possibilità di prestare garanzie riguardo all'attività oggetto del patrimonio destinato, (vi) la possibilità che del patrimonio destinato possano far parte anche "apporti di terzi".

Per quel che riguarda la prima fattispecie evidenziata, quanto al rapporto intercorrente tra l'oggetto sociale dell'impresa e l'attività d'impresa relativa al patrimonio destinato ad uno specifico affare, si specifica quanto segue.

L'attività del patrimonio destinato deve rispettare due requisiti: il primo è rappresentato da una maggiore specificità dell'attività d'impresa di questo rispetto all'oggetto sociale, mentre il secondo è rappresentato, invece, dall'astratta possibilità di ricondurre l'attività del patrimonio destinato tra quelle previste nell'oggetto sociale⁸.

In particolare, il secondo comma dell'art. 2447-bis. individua, in tema di costituzione di patrimoni destinati, i seguenti limiti:

(i) il rapporto tra il patrimonio netto della società e il complessivo valore dei tutti i patrimoni destinati di cui alla lettera a) del primo comma della medesima norma non deve superare il dieci per cento salvo quanto disposto da leggi speciali. Tale limite si propone di tutelare sia i creditori sociali – che subirebbero un pregiudizio nel veder destinata parte del patrimonio sociale originariamente da loro aggredibile – che i soci - che potrebbero vedere "snaturata" l'attività di impresa esercitata dalla società.

⁷ Tuttavia, si ritiene che lo statuto possa prevedere la competenza assembleare o la delega ad un comitato esecutivo.

⁸ Qualora l'attività del patrimonio destinato non rientrasse tra quelle annoverate nell'oggetto sociale si ritiene non sia possibile procedere direttamente alla sua costituzione, ma a tal fine dovrebbe preventivamente addivenirsi alla modifica dell'oggetto sociale.

I patrimoni di cui alla lettera b) del primo comma, invece, non sono ricompresi nel suddetto limite, costituendo valori raccolti per l'esecuzione dello scopo di destinazione e non valori patrimoniali segregati in senso stretto⁹;

(ii) l'oggetto dell'affare per il cui il patrimonio destinato è costituito non può rientrare nell'esercizio di attività riservate in forza di leggi speciali, limite che risponde all'esigenza di impedire, lo svolgimento di tali attività, in assenza delle necessarie autorizzazioni amministrative che ne costituiscono il presupposto legale.

La delibera di costituzione di un patrimonio destinato ad uno specifico affare deve essere iscritta entro trenta giorni presso il Registro delle Imprese competente¹⁰: dal compimento di tale formalità decorre il termine per l'opposizione dei creditori sociali previsto all'art. 2447-*quater*, comma secondo, c.c.

Prima della scadenza del termine, infatti, i creditori sociali anteriori all'iscrizione che ritengano di subire un pregiudizio dalla costituzione del patrimonio destinato – ovvero sia, dalla circostanza che alcuni beni societari vengano “distratti” dalla garanzia patrimoniale generica sui cui *medio tempore* avevano fatto affidamento – possono fare opposizione al fine di ottenere sul punto una pronuncia del Tribunale che, in ogni caso, può autorizzare l'esecuzione della delibera costitutiva del patrimonio dietro presentazione di idonea garanzia da parte della società.

Si evidenzia, sul punto, che, una volta costituito il patrimonio destinato, i “relativi” creditori non potranno far valere le proprie ragioni sul patrimonio sociale, bensì soltanto sui beni destinati, a meno che l'obbligazione non derivi da fatto illecito, ipotesi in cui la società risponde con il suo intero patrimonio.

Le cause di cessazione del patrimonio destinato ad uno specifico affare di cui alla lettera a) dell'art. 2447-*bis* c.c. possono essere distinte in legali e convenzionali.

In primo luogo, ai sensi dell'art. 2447-*novies* c.c., il patrimonio destinato cessa per la realizzazione dell'affare nonché per l'impossibilità di realizzazione dello stesso, che può essere sia giuridica che materiale (a titolo esemplificativo, per notevoli perdite subite)

In secondo luogo, la medesima norma prevede la possibilità di inserire, nella delibera costitutiva del patrimonio destinato, specifiche cause di cessazione di natura volontaria.

⁹ Quanto alle conseguenze derivanti dalla costituzione di un patrimonio destinato in violazione del suddetto limite, secondo alcuni si determinerebbe la non opponibilità della segregazione nei confronti dei terzi, secondo altri, invece, un motivo di opposizione per i creditori sociali ai sensi dell'art. 2447-*quater* c.c.

¹⁰ Qualora il patrimonio destinato ricomprenda beni immobili o beni mobili iscritti in pubblici registri, il notaio dovrà altresì provvedere alla trascrizione della destinazione allo specifico affare di tali beni nei pubblici registri competenti.

Intervenuta una causa di cessazione del patrimonio destinato, e in ossequio ai già indicati principi di rendicontazione separata, l'organo amministrativo dovrà provvedere alla predisposizione di un rendiconto finale, che dovrà essere depositato al Registro Imprese, pubblicizzando così nei confronti dei terzi la cessazione del patrimonio destinato.

Seguirà successivamente l'eventuale fase della liquidazione, volta a soddisfare i creditori del patrimonio destinato con i beni "appartenenti" al medesimo.

Alla luce di quanto evidenziato, i vantaggi che le imprese possono conseguire dalla creazione di un patrimonio separato possono individuarsi innanzitutto nella possibilità di permettere una "separazione patrimoniale giuridica interna alla società" senza obbligare la medesima alla costituzione di un nuovo soggetto giuridico, con evidente risparmio sia in termini di costi di costituzione, mantenimento, ed estinzione: ciò è ancora più vero nell'ipotesi in cui le esigenze sottese alla costituzione del patrimonio destinato siano di per sé limitate nel tempo.

Inoltre, il vantaggio conseguibile tramite l'istituto in questione non può essere sottovalutato nemmeno con riferimento al profilo della gestione dell'attività cui si riferisce, escludendo la duplicazione delle strutture societarie, con conseguente maggiore rapidità nelle decisioni sottese al suo concreto funzionamento.

Infine, nell'ipotesi di costituzione di un patrimonio separato di cui alla lettera b) dell'art. 2447-*bis* c.c., le imprese potrebbero addivenire al reperimento di capitale senza alterare la compagine sociale.

Le prossime scadenze



ATTENZIONE: I termini e le scadenze di questo periodo sono soggetti alle sospensioni e alle modifiche previsti dal D.L. 18/2020 “Cura Italia”, dal D.L. 23/2020 e dal Decreto Rilancio.