



IL FISCO semplice

u. 4
2018

Per ulteriori chiarimenti e quesiti in materia rivolgersi a:
Settore Fiscalità d'Impresa
Tel. 06 5866 220 · E-mail tributario@confcommercio.it

L'ARGOMENTO DEL MESE

a cura di Vincenzo De Luca, Responsabile fiscale Confcommercio-Imprese per l'Italia

IRAP

Perché occorre escludere dall'imposta i "piccoli imprenditori" privi di "autonoma organizzazione"

In materia di presupposto soggettivo dell'**IRAP**, il consolidato indirizzo espresso, oramai da molti anni, dalla Corte di Cassazione è quello secondo cui i **"piccoli imprenditori"**, qualora sprovvisti di **"autonoma organizzazione"**, non sono soggetti all'imposta.

Il **"piccolo imprenditore"** – come definito dai giudici di legittimità – ha una dotazione minimale di beni strumentali e non si avvale, se non occasionalmente, del lavoro altrui. Rientra, quindi, in una categoria **"marginale"** di soggetti economici per i quali deve valere l'esclusione dal pagamento dell'**IRAP**.

Tale principio è stato riconosciuto dalla stessa Amministrazione finanziaria. Tuttavia, ad oggi, il Legislatore non ha ancora dato una esatta definizione di **"autonoma organizzazione"** e, quindi, spetta al contribuente – in assenza di una specifica soluzione normativa – l'onere di agire in giudizio al fine di ottenere il riconoscimento da parte del giudice del requisito dell'**"organizzazione minimale di beni strumentali"**.

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate – pur recependo l'esclusione dall'**IRAP** per i piccoli imprenditori privi di **"autonoma organizzazione"** – non ha fornito alcuno strumento operativo che possa dare certezza per individuare quali siano i **"piccoli imprenditori"** esclusi dall'imposta.

Orbene, essendosi sempre più consolidato l'indirizzo giurisprudenziale – sia di legittimità che di merito – secondo

cui **l'imprenditore che lavora da solo e con pochi beni strumentali non deve essere assoggettato ad IRAP**, ed al fine di porre fine al rilevante contenzioso in materia, riteniamo che **non sia più procrastinabile un intervento legislativo che definisca, normativamente, i "confini" dell'esclusione dall'imposta per tali soggetti**.

Al riguardo, per la fattispecie in esame, è utile ricordare, anche, le molteplici analogie che sussistono circa il contenzioso che i **"piccoli imprenditori"** coltivarono in passato nella vigenza dell'ILOR.

L'aforisma del mese

Sono favorevole alla riduzione delle tasse sotto ogni circostanza, e con qualunque scusa, per ogni ragione, non appena sia possibile. Il motivo è perché credo che il problema centrale non siano le tasse, il problema centrale è la spesa. La domanda è: 'come tieni a bada la spesa dello Stato?'. L'unico metodo efficace per tenerla a bada è controllare gli introiti dello Stato. Il modo per fare questo è tagliare le tasse.

– Milton Friedman

In tal caso, la sintesi del consolidato indirizzo giurisprudenziale era la seguente:

- 1) il reddito di impresa non era di per sé stesso soggetto ad ILOR, ma lo diveniva se prodotto con un'organizzazione imprenditoriale, essendo, pertanto, esclusa da ILOR l'attività prodotta principalmente con il lavoro personale del titolare;
- 2) inoltre, la definizione di reddito di impresa contenuta nel TUIR, valida ai fini delle imposte sui redditi, non era applicabile "tout court" anche all'ILOR;
- 3) infine, in mancanza di un intervento del Legislatore che qualificasse quali redditi di impresa fossero prodotti in assenza di una organizzazione imprenditoriale minima, tale accertamento spettava al giudice di merito nel singolo caso.

Preso atto di tale consolidato indirizzo dei giudici di legittimità, il Legislatore introdusse, quindi, l'esclusione dall'ILOR per quelle imprese la cui attività fosse organizzata con apporto prevalente del lavoro dell'imprenditore o dei propri familiari, e con un numero di addetti non superiore alle tre unità.

Alla luce di quanto sopra illustrato, **la Confederazione ha**, da tempo, **portato all'attenzione del Legislatore la questione**, proponendo l'introduzione di una esplicita previsione normativa volta ad escludere dal pagamento dell'**IRAP** quegli imprenditori che hanno le caratteristiche definite, più volte, dalla Corte di Cassazione e riconosciute dalla stessa Agenzia delle Entrate.



L'AGENZIA DELLE ENTRATE CHIARISCE

a cura del settore Fiscalità d'impresa Confcommercio

ASSISTENZA FISCALE PRESTATA DA CAF/PROFESSIONISTI E SOSTITUTI D'IMPOSTA - DICHIARAZIONE PRESENTATA DIRETTAMENTE

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 4/E del 12 marzo 2018

Con la Circolare n. 4/E del 12 marzo 2018, l'Agenzia delle Entrate ha fornito dei chiarimenti in materia di flusso telematico dei risultati contabili delle dichiarazioni modello 730, trasmesse all'Agenzia delle Entrate dai soggetti che prestano assistenza fiscale, e delle dichiarazioni presentate direttamente dai contribuenti in via telematica.

Nel corso degli ultimi anni, la fase finale dell'assistenza fiscale del modello 730 ha subito rilevanti implementazioni determinate dall'introduzione della dichiarazione 730 senza sostituto, della dichiarazione precompilata diretta e dei controlli preventivi sui rimborsi da 730.

Inoltre, sono state consolidate le procedure telematiche e adottate soluzioni che consentono una più completa informatizzazione del flusso telematico.

Col documento di prassi in parola, quindi, sono stati illustrati gli aspetti riguardanti la comunicazione per la ricezione in via telematica dei dati relativi ai risultati contabili dei 730 (modello 730-4), la cessazione dell'incarico di delega alla ricezione dei modelli 730-4, il flusso telematico dei dati 730-4, le ricevute di ricezione dei dati relativi ai risultati contabili dei 730, la mancata messa a disposizione dei 730-4 in caso di presentazione diretta della dichiarazione (via web), la richiesta di re-inoltro del file 730-4, i controlli preventivi, il conguaglio da effettuare risultante nel modello 730-4 e, infine, il diniego di effettuazione del conguaglio.

Per un approfondimento delle tematiche esaminate dall'Amministrazione finanziaria, si rinvia alla nostra nota informativa n. 80 del 13 marzo 2018.



DETRAZIONE PER LAVORI ANTISISMICI ESEGUITI SU IMMOBILI DESTINATI ALLA LOCAZIONE

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 22/E del 13 marzo 2018

Con la Risoluzione n. 22/E del 12 marzo 2018, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che i soggetti IRES possono beneficiare del cosiddetto "sisma bonus" anche nell'ipotesi in cui gli immobili di proprietà, sui quali vengono effettuati gli interventi per il miglioramento sismico, siano destinati alla locazione e, dunque, non utilizzati direttamente ai fini produttivi da parte della società proprietaria degli stessi.

Ciò viene stabilito in considerazione della finalità dell'agevolazione, da intendersi in senso ampio, perché idonea a favorire la messa in sicurezza degli edifici per garantire l'integrità delle persone prima ancora del patrimonio.

COMUNICAZIONE DEI DATI DELLE LIQUIDAZIONI PERIODICHE IVA – MODIFICA DELLE INFORMAZIONI DA TRASMETTERE

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21 marzo 2018

Con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21 marzo 2018, è stata approvata una nuova versione del modello per la comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA, nonché le relative istruzioni e le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati.

Rispetto al modello precedente, il nuovo modello è composto da:

- › il frontespizio, contenente anche l'informativa relativa al trattamento dei dati personali;
- › il quadro VP.

Il modello in parola dovrà essere utilizzato a decorrere dalle comunicazioni delle liquidazioni periodiche IVA relative al primo trimestre dell'anno d'imposta 2018, da presentare entro l'ultimo giorno del mese di maggio 2018.

PREMI DI RISULTATO E WELFARE AZIENDALE

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 5/E del 29 marzo 2018

Con la Circolare n. 5/E del 29 marzo 2018 - redatta d'intesa con il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali – l'Agenzia delle Entrate ha fornito numerosi chiarimenti sul regime di imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali del 10 per cento, da applicare ai premi di risultato collegati ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, per un importo complessivo di euro 3.000 lordi, elevato ad euro 4.000 per le aziende che coinvolgono pariteticamente i lavoratori nell'organizzazione del lavoro. Il documento di prassi è stato redatto alla luce delle novità introdotte dalle leggi di stabilità 2017 e 2018, che hanno potenziato l'accesso al regime sostitutivo previsto per i premi di risultato e incentivato il ricorso alle forme di welfare ritenute maggiormente meritevoli di tutela.

In particolare, sono stati esaminati gli aspetti della conversione del premio di risultato con beni e servizi di cui all'art. 51 del TUIR; dei benefit erogati in base a contratto nazionale; dei premi di risultato erogati da più datori di lavoro; dei premi di risultato erogati a favore dei dipendenti in misura differenziata; dei benefit sostitutivi di premi di risultato erogati mediante voucher; delle anticipazioni e acconti di premi di risultato e, ancora, dei benefit erogati a determinate categorie di dipendenti.

Per un'analisi approfondita degli argomenti trattati nei documenti di prassi in questione, si rinvia alla nostra nota informativa n. 103 del 5 aprile 2018.



CESSIONE DI CARBURANTI E LUBRIFICANTI - INDIVIDUAZIONE DEI MEZZI DI PAGAMENTO RITENUTI IDONEI AI FINI DELLA DETRAZIONE DELL'IVA

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 4 aprile 2018

Come noto, la legge di bilancio 2018 ha introdotto, con decorrenza 1° luglio 2018, una serie di limitazioni alla detraibilità dell'Iva, in relazione all'acquisto di carburanti e lubrificanti destinati ad aeromobili, natanti da diporto e veicoli stradali a motore, subordinando le stesse all'utilizzo di forme di pagamento qualificato.

A tal fine, nel rispetto della previsione normativa, con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 4 aprile 2018, sono state individuate le forme di pagamento qualificato ritenute idonee dal Legislatore.

In particolare, si considerano idonei a provare l'avvenuta effettuazione delle operazioni in parola i seguenti mezzi di pagamento:

- › gli assegni, bancari e postali, circolari e non, nonché i vaglia cambiari e postali;
- › quelli elettronici previsti all'art. 5 del D. Lgs. n. 82 del 2005 (addebito diretto, bonifico bancario o postale, bollettino postale, carte di debito, di credito e prepagate).

Le modalità sopra indicate troveranno applicazione anche nelle ipotesi in cui, sulla scorta di specifici accordi, il pagamento avvenga in un momento diverso rispetto alla cessione (ad esempio, come nel caso delle carte utilizzate nei contratti c.d. di "netting").

Parimenti, restano validi i sistemi, comunque denominati, di carte (ricaricabili o meno), nonché di buoni, che consentono al cessionario l'acquisto esclusivo di carburanti con medesima aliquota IVA, quando la cessione/ricarica, documentata dalla fattura elettronica, sia regolata con gli stessi strumenti di pagamento sopra specificati.

Viene stabilito, infine, che, nel rispetto delle disposizioni contenute nel D.P.R. n. 917 del 1986 (TUIR), le forme di pagamento qualificato individuate con il Provvedimento in commento sono da considerarsi, altresì, idonee ai fini della deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi di reddito.

IPER AMMORTAMENTO

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 27/E del 9 aprile 2018

Con la Risoluzione n. 27/E del 9 aprile 2018, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti inerenti la disciplina agevolativa, introdotta dalla legge di bilancio 2017, per gli investimenti in beni strumentali finalizzati alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello c.d. "Industria 4.0", soffermando la propria attenzione, in particolare, sulle conseguenze dell'acquisizione della perizia nel periodo di imposta successivo a quello di interconnessione.

Viene evidenziato, al riguardo, che la norma agevolativa non prevede alcun termine entro il quale, a pena di decadenza, devono essere acquisiti i documenti attestanti la sussistenza dei requisiti necessari per l'agevolazione.

Ciò posto, l'Agenzia delle Entrate ritiene che, nella particolare ipotesi in cui l'acquisizione dei documenti avvenga in un periodo di imposta successivo a quello di interconnessione, la fruizione dell'agevolazione debba iniziare dal periodo di imposta in cui i documenti vengono acquisiti. In altri termini, l'assolvimento dell'onere documentale in un periodo di imposta successivo all'interconnessione non è di ostacolo alla spettanza dell'agevolazione, ma produce un semplice slittamento del momento dal quale si inizia a fruire del beneficio.

L'ESPERTO RISPONDE

a cura del settore Fiscalità d'impresa Confindustria

BONUS ALBERGHI

DOMANDA Si chiede di conoscere se il credito d'imposta per la riqualificazione delle strutture alberghiere può essere utilizzato nell'ipotesi di conferimento di una ditta individuale in s.a.s.

RISPOSTA In assenza di un chiarimento specifico da parte dell'Amministrazione finanziaria, la fattispecie dovrà essere analizzata alla luce di pareri forniti dall'Agenzia delle Entrate in casi analoghi. Con la risoluzione n. 239/E del 19 luglio 2002 è stato chiarito – seppur in merito al credito d'imposta spettante ai datori di lavoro per le nuove assunzioni ex art. 7 della L. 23 dicembre 2000, n. 388 e successive modificazioni e integrazioni - che, nel caso di conferimento di un ditta individuale in una società di persone, quest'ultima non può essere considerata quale continuazione della preesistente ditta individuale. E quanto sopra vale anche se la nuova società costituita eserciti la stessa attività nei medesimi locali utilizzati dalla ditta individuale, avvalendosi anche degli stessi dipendenti che lavoravano nella ditta precedente.

A tal fine risulta determinante, infatti, la differente forma giuridica adottata per lo svolgimento dell'attività, che, nel contesto dello schermo societario, toglie rilievo alla stessa presenza, tra i soci, del titolare della precedente ditta individuale. Alla luce dell'orientamento espresso si ritiene, dunque, che il credito d'imposta per la riqualificazione delle strutture alberghiere non possa essere trasferito alla nuova società in quanto "soggetto completamente nuovo" ma utilizzabile in compensazione dalla ex ditta individuale.



REGIME FISCALE DELLA CESSIONE DI SOCIETÀ IN LIQUIDAZIONE

DOMANDA Si chiede di conoscere le modalità di tassazione applicabili nell'ipotesi di cessione di una s.n.c. in liquidazione.

RISPOSTA In presenza di determinati presupposti soggettivi ed oggettivi, la plusvalenza realizzata mediante la cessione di un complesso aziendale può essere assoggetta a tassazione separata. La lettera g) del comma 1 dell'art. 17 del Tuir contempla infatti, tra i redditi suscettibili di tassazione separata anche le "plusvalenze, compreso il valore di avviamento, realizzate mediante cessione a titolo oneroso di aziende possedute da più di cinque anni e redditi conseguiti in dipendenza di liquidazione, anche concorsuale di imprese commerciali esercitate da più di cinque anni".

La prima parte del comma 2 dell'art. 17 del TUIR stabilisce, però, che i redditi indicati nella lettera g) del precedente comma 1 "sono esclusi dalla tassazione separata se conseguiti da società in nome collettivo o in accomandita semplice".

In definitiva, l'assoggettamento a tassazione separata delle plusvalenze da cessione d'azienda anche in dipendenza di liquidazione è subordinato al fatto che:

- › dal punto di vista soggettivo, il cedente che realizza la plusvalenza sia una persona fisica;
- › dal punto di vista oggettivo, l'azienda che viene ceduta risulti posseduta da più di cinque anni dal cedente.

In ogni caso, la tassazione separata rappresenta sempre una possibilità e mai un obbligo per il cedente.

REGIME IVA DEL SERVIZIO DI MENSA AZIENDALE

DOMANDA Si chiede di conoscere il corretto trattamento Iva applicabile al servizio di mensa aziendale, offerto dal datore di lavoro tramite convenzione con un ristorante.

RISPOSTA Nella Tabella A, Parte II, n. 37), allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, è prevista, tra l'altro, l'applicazione dell'aliquota Iva del 4% a tutte le prestazioni aventi ad oggetto somministrazioni di alimenti e bevande fornite al personale dipendente nelle mense aziendali ed interaziendali, anche se le somministrazioni sono eseguite sulla base di contratti di appalto o di apposite convenzioni. Nel caso di somministrazioni in luoghi diversi dall'azienda interessata, nella risoluzione n. 35/E del 28 marzo 2001, l'Amministrazione finanziaria ha affermato come il "legislatore fiscale abbia voluto oggettivamente agevolare in senso ampio l'attività di somministrazione ai dipendenti, purché realizzata nel locale mensa aziendale".

Alla luce di quanto sopra esposto, si ritiene che le somministrazioni di pasti, effettuate a seguito di apposita convenzione tra l'azienda ed un ristorante, potranno beneficiare dell'aliquota del 4% solo nel caso in cui il pubblico esercizio sia munito di apposita licenza e di appositi locali o spazi destinati a fungere da mensa esterna per le imprese. In caso contrario, il servizio stesso è assoggettabile all'aliquota Iva del 10 per cento, prevista dalla Tabella A, Parte III, n. 121), allegata al D.P.R. n. 633 del 1972.



MONETA ELETTRONICA PER ACQUISTI CARBURANTE

DOMANDA Si chiede di conoscere se, con riferimento agli acquisti di carburante, gli autocarri e gli altri veicoli speciali sarebbero fuori dall'obbligo di pagamento con moneta elettronica, considerato che le disposizioni in cui esso è stato inserito [art. 164 del TUIR ed art. 19-bis1, lettera d), del Decreto IVA] si riferirebbero soltanto ai veicoli ordinari.

RISPOSTA Come noto, la novità della fatturazione elettronica è stata accompagnata anche dall'obbligo di effettuare un pagamento tracciato, finalizzato a consentire la detrazione dell'Iva e la deduzione del costo.

Tale obbligo non opera più solamente in riferimento all'acquisto presso l'impianto stradale di distribuzione, bensì alla spesa per carburante per autotrazione (in base all'art. 164 Tuir) e all'acquisto o all'importazione di carburanti e lubrificanti destinati ad aeromobili, natanti da diporto e veicoli stradali a motore (in base all'art. 19-bis1, lettera d), del T.U. IVA).

Orbene, se ai fini della deduzione del costo si potrebbe sostenere che la limitazione della forma di pagamento non risulterebbe applicabile al carburante di un autocarro, di un autotreno o autoarticolato e simili, considerato che l'art. 164 Tuir si rivolge solo ad alcune tipologie di veicoli, ai fini della detrazione dell'Iva, però, occorre considerare che il titolare di un veicolo speciale (come l'autocarro), prima ancora di procedere con la deduzione del costo, dovrà sicuramente affrontare la detrazione dell'Iva e, sotto tale profilo, il vincolo risulta essere molto generico, poiché riferito ai carburanti destinati a veicoli stradali a motore, in base al citato art. 19-bis1, lettera d).

Quindi, dal punto di vista operativo, l'autotrasportatore avrà l'onere del pagamento tracciato, non tanto per la deduzione del costo, quanto piuttosto per la detrazione dell'Iva.

AMMORTAMENTO DI BENI MATERIALI IN AZIENDE ALBERGHIERE

DOMANDA Si chiede di conoscere se, per una impresa che, a causa della crisi iniziata nel 2011, ha eseguito gli ammortamenti al 50% delle aliquote prima applicate e, successivamente, a seguito dell'incremento dell'affluenza turistica nel 2017, ha visto un maggior utile e un maggior utilizzo dell'immobile, è possibile tornare alle vecchie percentuali di ammortamento, come previste dalle leggi fiscali, esulando da qualsiasi considerazione sulla effettiva durata delle immobilizzazioni.

RISPOSTA Occorre innanzitutto evidenziare che al contribuente non è riconosciuta una piena discrezionalità nel determinare, in sede di dichiarazione, le quote di ammortamento annuo dei beni, variandole di anno in anno.

Il principio dettato dall'OIC 29, confermato dalla sentenza della Corte di Cassazione n.20678 del 2015, afferma che l'ammortamento deve uniformarsi al criterio di sistematicità posto dall'art. 2426 c.c., n. 2), sulla base di un piano di ammortamento che indichi il valore da ammortizzare. Al citato criterio dev'essere riconosciuto carattere inderogabile.

Le quote di ammortamento non possono, infatti, essere determinate e variate in modo arbitrario dalla società, ma devono essere rapportate, in modo tendenzialmente uniforme, alla durata normale di utilizzazione dei beni strumentali, in quanto l'art. 102 del TUIR non introduce una deroga alle disposizioni del codice civile in materia di redazione del bilancio, le quali sono destinate a valere anche ai fini delle determinazioni fiscali.

Il cambiamento dei criteri di valutazione, e conseguentemente del criterio di ripartizione dei valori da ammortizzare, deve dunque effettuarsi solo in casi eccezionali e tali deroghe, evidentemente fondate su eventi incidenti sulla residua possibilità di utilizzazione economica del bene, devono essere motivate nella nota integrativa, ai sensi dell'art. 2423-bis, ultimo comma, del codice civile.

GIFT CARD

DOMANDA Si chiede di conoscere le procedure da seguire per il corretto utilizzo delle cosiddette “gift card”, in particolare, in merito alla certificazione dei corrispettivi.

RISPOSTA L’Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 160/E del 30 maggio 2002, ha precisato che il rilascio delle “gift card” non può configurarsi come emissione di moneta elettronica, in quanto le medesime tessere non sono strumenti di pagamento, al pari di assegni o carte di credito, accettate al di fuori della struttura che le ha cedute al cliente.

La vendita del mero supporto magnetico è da considerarsi, dunque, una cessione di beni, come tale da assoggettare regolarmente ad Iva con aliquota ordinaria del 22% al momento della consegna. Lo scontrino andrà emesso al momento della consegna della “gift card” al cliente.

La ricarica della carta concretizza, invece, una prestazione di servizi, come tale da assoggettare ad IVA al momento del pagamento della somma di denaro, ai sensi dell’art. 6 del D.P.R. n. 633 del 1972. La qualificazione dell’operazione in esame (ricarica della carta) come prestazione di servizi, discende, secondo l’Agenzia, dal fatto che la struttura che emette card, a fronte del pagamento della somma di denaro, non si obbliga a fornire al titolare un bene determinato, bensì, fino ad esaurimento del credito, beni da individuare all’atto dell’utilizzo della card stessa, tra quelli disponibili all’interno dell’impresa. Nell’ambito di tale rapporto sinallagmatico, dunque, la società che emette la carta “assume una generica obbligazione (di fare) che, ai sensi dell’art. 3, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, costituisce una prestazione di servizi rilevante ai fini dell’applicazione dell’imposta sul valore aggiunto”.

Le somme incassate dagli operatori economici rappresentano il corrispettivo della generica obbligazione assunta e, pertanto, sono assoggettate ad imposta, con aliquota ordinaria, al momento del pagamento di ciascuna ricarica. Al riguardo a nulla rileva il fatto che la gift card possa essere utilizzata dall’acquirente stesso o regalata ad un terzo in quanto, le singole cessioni effettuate al momento dell’utilizzo della card non assumono alcuna rilevanza Iva.

