

FISCO

www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

Dichiarazioni 2017. Dopo le modifiche al calcolo incentivo alla capitalizzazione in calo di oltre il 73% per i soggetti Irpef

# La stretta Ace «pesa» sui redditi

## Quasi 712mila beneficiari del superammortamento tra ditte, società di persone e minimi

Marco Mobili  
Giovanni Parente

La stretta sull'Ace inizia a trasparire dai dati delle dichiarazioni dei redditi presentate nel 2017 (anno d'imposta 2016). Il campo visuale è quello dei soggetti Irpef e nel complesso denota una contrazione del numero dei beneficiari del 55% rispetto ai modelli presentati l'anno precedente. Per quanto riguarda l'agevolazione che "premia" la capitalizzazione, la caduta in termini percentuale è addirittura più accentuata (-73,4%). Ma che cosa è successo? L'anno d'imposta 2016 ha segnato la svolta sulle regole di calcolo. Infatti, come ricorda anche il Mef nella sua analisi dei dati, la determinazione dell'Ace per i soggetti Irpef è stata «sostituita con quella applicabile alle società di capitali e basata sull'incremento di capitale proprio e non più sull'ammontare del patrimonio netto alla fine dell'esercizio». E questo nonostante il 2016 sia stato l'anno di picco dell'aliquota con cui calcolare il bonus: il 4,75 per cento. Un valore drasticamente ridotto poi per il 2017 (1,6%) e per gli anni successivi (1,5%). Quindi si è già registrato un minor effetto benefico sugli imponibili e di conseguenza sulle imposte da pagare. Va ricordato che per le persone fisiche la deduzione proviene sia da partecipazioni in società di persone (e qui la contrazione è stata del 76,7%) sia dallo svolgimento diretto di attività d'impresa. Se si guarda, invece, allo specifico delle società di persone, gli interessati allo sconto dell'Ace operano in prevalenza in tre settori di attività: attività immobiliari (28,4%), commercio all'ingrosso e al dettaglio

(24,3%) e manifatture (15,8%). Inoltre circa 2.600 società non hanno potuto utilizzare interamente la deduzione per quasi 58 milioni di euro. Ma per un'agevolazione che ha visto ridurre il proprio raggio d'azione e la sua spinta al sistema produttivo ce n'è un'altra che è stata protagonista di una crescita esponenziale. Il superammortamento, dopo il debutto negli ultimi mesi 2015, ha continuato a veder crescere il numero di beneficiari. Sempre tra i soggetti Irpef (per le società di capitali le statistiche sulle dichiarazioni 2017 non sono ancora disponibili) sono stati quasi 712 mila a sfruttare la massima deduzione per l'acquisto dei beni strumentali ammessi al bonus. Tra questi anche 18.700 contribuenti nel regime dei minimi (anche se nel loro caso il costo di acquisto del bene maggiorato del 40% non si traduce in una maggiore quota di ammortamento ma in un maggior costo fiscalmente deducibile in quanto determinano il reddito in modo analitico in base al principio di cassa). Molto verosimilmente a trainare la corsa agli acquisti agevolati sono state le autovetture, che però dal 2018 non rientrano più nel perimetro della misura di vantaggio. Cresce anche il numero di imprese (soprattutto società di persone) che hanno sfruttato in dichiarazione la detassazione del patent box (fino al 2016 era ancora possibile effettuare l'opzione anche per i marchi). Nel complesso i beneficiari in ambito Irpef sono stati 361 per un importo di reddito detassato e plusvalenze esenti di 4,3 milioni di euro per le persone fisiche e 44 per le società di persone.

### Le agevolazioni sotto la lente

	BENEFICIARI		IMPORTO AGEVOLAZIONE	
	Anno d'imposta 2016	Var. % 2015/2016	Anno d'imposta 2016	Var. % 2015/2016
<b>Superammortamento</b>				
Società di persone	192.900	220,7	184,0	561,9
Ditte individuali	342.100	227,7	194,3	228,8
Autonomi	158.000	248,0	60,6	306,7
Regime dei minimi	18.700	43,8	40,0	20,5
<b>TOTALE</b>	<b>711.700</b>	<b>239,0</b>	<b>478,9</b>	<b>254,7</b>
<b>Patent box</b>				
Società di persone	129	163,3	4,4	450,0
Ditte individuali	232	95,0	4,3	760,0
<b>TOTALE</b>	<b>361</b>	<b>114,9</b>	<b>8,7</b>	<b>569,2</b>
<b>Ace</b>				
Società di persone	33.400	-60,4	350,0	-79,4
Ditte individuali	110.200	-53,1	500,0	-66,7
<b>TOTALE</b>	<b>143.600</b>	<b>-55,0</b>	<b>850,0</b>	<b>-73,4</b>
<b>Deducibilità maggiorata</b>				
Società di persone	66.100	-30,3	83,5	-37,4
Ditte individuali	42.900	-32,5	33,2	-35,3
Autonomi	7.400	-44,8	3,9	-42,6
<b>TOTALE</b>	<b>116.400</b>	<b>-32,2</b>	<b>120,6</b>	<b>-37,0</b>
<b>Deduzione su immobili</b>				
Ditte individuali	59.000	-7,2	22,9	-6,1

Nota: per società di capitali e ditte individuali sono considerati tanto i soggetti in contabilità semplificata che contabilità ordinaria; per le società di persone si considerano i produttori di reddito di lavoro autonomo e d'impresa; i dati Ace delle ditte individuali comprendono le persone fisiche che svolgono direttamente attività d'impresa e che partecipano a società di persone. Fonte: elaborazioni su dati Mef - statistiche fiscali



### SOCIETÀ E BILANCI Spa e Srl, i requisiti per gli organi di controllo

di Giuseppe Carucci e Barbara Zanardi

In questi mesi si stanno riunendo i soci per l'approvazione del bilancio delle società con esercizio coincidente con l'anno solare e, con l'occasione, in diversi casi, per provvedere a rinnovare o a nominare per la prima volta i relativi collegi sindacali. È opportuno fare il punto sulle regole che disciplinano i casi in cui vi sia la possibilità di attribuire al collegio la revisione legale dei conti per le società per azioni (Spa) e l'obbligo della nomina dell'organo di controllo o di un revisore legale per le società a responsabilità limitata (Srl). Nelle Spa la nomina del collegio sindacale è sempre obbligatoria e, secondo quanto previsto dall'articolo 2397 del Codice civile, almeno uno dei tre (o cinque) membri effettivi e uno dei supplenti devono essere scelti tra revisori legali iscritti nel registro ad hoc.

### L'ANALISI

Angelo Cremonese

## L'effetto forfait sui dati dei redditi

Il quadro generale che emerge dall'analisi dei dati delle dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche presentate nel 2017, riferite all'anno di imposta 2016, è quello di un Paese con forti disegualità sia di tipo territoriale che di tipo sociale. La riflessione da fare su questi dati statistici è quella sul grado di attendibilità che possono offrire in un'analisi puntuale sulla reale distribuzione del reddito tra i cittadini. Anzitutto si deve ricordare che alcuni redditi (la quasi totalità di quelli di capitale e una certa percentuale di quelli da fabbricati) sono assoggettati ad imposte sostitutive e, pertanto, non rientrano negli indicatori Irpef emergenti dalle dichiarazioni. Inoltre, alcune distorsioni rispetto al dato reale possono prodursi per effetto dell'ampliamento della platea dei soggetti che possono accedere al regime forfetario. La fuoriuscita dalla tassazione ordinaria di imprenditori e lavoratori autonomi di piccole dimensioni potrebbe aver determinato un divario fra redditi realmente conseguiti e quelli assoggettati a tassazione. Esistono, poi, delle profonde differenze territoriali nel contesto economico di riferimento e questo, inevitabilmente, si riflette sulla produzione del reddito. Nelle regioni del Sud gli importi dichiarati restano molto distanti dalla media nazionale e continuano a crescere più lentamente rispetto alle altre regioni italiane. C'è poi da tener conto degli effetti della crisi congiunturale degli ultimi anni che, anche a causa della flessione dei consumi, ha colpito in misura diversa e non uniforme i contribuenti appartenenti alle varie categorie reddituali. In alcuni comparti imprenditoriali, peraltro, l'avvento delle nuove tecnologie e il rapido diffondersi delle abitudini di acquisto tramite i canali del web sta letteralmente spazzando via molti operatori, costringendo chi cerca di resistere a ridurre i margini e a moltiplicare i costi per non essere totalmente emarginato dal mercato. Fatte queste doverose premesse, resta da considerare, nonostante gli sforzi degli ultimi anni, il divario fra i redditi reali e quelli dichiarati. L'evasione fiscale è un fenomeno che, anche a causa della crisi, ha mantenuto un elevato grado di diffusione fra i contribuenti e, se ci limitiamo all'Irpef, la misurazione più consistente riguarda le categorie dei lavoratori autonomi e degli imprenditori. Su questo tema una riflessione andrebbe fatta per valutare la relazione fra fedeltà fiscale e scarse probabilità di accertamento conseguenti all'uniformità con i parametri degli studi di settore. Il timore è che, anche con il superamento di questo sistema e l'attivazione degli altri indici di compliance (Isa), non si elimini il problema. Nel futuro, dunque, luci e ombre: nel contratto di governo la riduzione dell'evasione fiscale è affidata solo alla "quasi" flat tax. Ma si prevede anche una riduzione degli accertamenti presuntivi e un provvedimento «saldo e stralciato». Sembra mancare totalmente l'attenzione al recupero di efficienza dell'amministrazione fiscale e alla riduzione delle forti disegualità, aumentate anche a causa delle sperequazioni nella distribuzione dei redditi che non riescono ad essere corrette dal sistema fiscale.

### GIUSTIZIA E SENTENZE

www.quotidianodiritto.ilssole24ore.com

Cassazione. Per le condotte che precedono la riforma del 2015 il reato è provato dalle certificazioni

# Omesse ritenute, non basta il 770

## Le Sezioni unite risolvono il contrasto sulla rilevanza della dichiarazione

**Antonio Iorio**  
Il reato di omesso versamento delle ritenute, prima delle modifiche in vigore dal 22 ottobre 2015, non può essere provato soltanto con la dichiarazione del sostituto di imposta, essendo necessarie le certificazioni rilasciate ai percipienti. A fornire questa interpretazione sono le Sezioni unite penali della Corte di cassazione, con la sentenza 24782 depositata ieri (si veda l'informazione provvisoria su «Il sole 24 Ore» del 23 marzo). La pronuncia dovrebbe definitivamente risolvere un contrasto interpretativo sorto all'interno della terza sezione penale sulla rilevanza della sola dichiarazione del sostituto di imposta per la configurazione del reato di omesso versamento delle ritenute, previsto dall'articolo 10 bis Dlgs 74/2000. La versione iniziale dell'articolo 10 bis, (precedente alle modifiche introdotte con il Dlgs 158/2015) prevedeva la reclusione da sei mesi a due anni per

chiunque non avesse versato, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta, le ritenute risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo. Spesso, in passato, l'accusa di omesso versamento delle ritenute veniva fondata anche sulla sola dichiarazione del sostituto di imposta, senza che fosse necessario il versamento delle ritenute. Su questo punto, la Cassazione ha mutato orientamento, fornendo un'interpretazione più aderente al dato letterale: il reato, collegato all'omesso versamento, non delle ritenute indicate nel 770, ma di quelle risultanti dalle certificazioni rilasciate ai percipienti e quindi la prova del illecito è rappresentata dalle certificazioni e non dalla dichiarazione.

Il Dgs 158/2015 ha modificato anche questa fattispecie penale. In particolare, il nuovo delitto ora concerne le omissioni risultanti anche dalla dichiarazione, non essendo necessaria la prova delle certificazioni ai sostituiti. E, quindi, con l'entrata in vigore del 22 ottobre 2015) del reato di omesso versamento delle ritenute, non più necessario le certificazioni, ma è sufficiente la dichiarazione nel modello 770 del sostituto di imposta non versato. Secondo alcune pronunce della terza sezione penale, que-

sta modifica doveva intendersi quale chiarimento della precedente norma: quindi anche per il passato si sarebbe potuta provare la sussistenza del delitto, mediante la semplice produzione della dichiarazione 770. Da qui l'intervento delle Sezioni unite, che ora hanno definitivamente chiarito che per il passato la dichiarazione 770 proveniente dal sostituto di imposta non può essere ritenuta di per sé sola sufficiente ad integrare la prova dell'avvenuta consegna al sostituto della certificazione fiscale. Nonostante, come si è detto, il reato sia poi stato modificato a decorrere da ottobre 2015, per i delitti consumati fino a quella data (i cui procedimenti, anche numerosi, sono tuttora in corso), l'assenza di produzione da parte del Pm delle certificazioni (circonstanza frequente in quanto l'agenzia delle Entrate in genere inviava il solo modello 770 del contribuente) comporterà l'assoluzione dell'imputato.

**In breve**  
**01 | LA RIFORMA** Con la riforma del 2015 è stato specificato che per la commissione del reato è sufficiente l'indicazione nel modello 770 dell'importo poi non versato  
**02 | IL CONTRASTO** Secondo alcune pronunce della terza sezione penale della Cassazione, questa modifica va intesa come un chiarimento anche per il passato  
**03 | LA SOLUZIONE** Da qui l'intervento delle Sezioni unite che ora hanno definitivamente chiarito: per il passato la dichiarazione 770 proveniente dal sostituto di imposta non può essere ritenuta da sola sufficiente a integrare la prova del reato

Corte costituzionale. Stop a norme regionali in deroga

# Solo lo Stato può decidere di «liquidare» gli usi civici

## La Corte costituzionale ferma le norme regionali in deroga

**Adriano Piscetola**  
La Regione non può emanare norme derogatorie di quelle statali (legge 16 giugno 1927 n.1766 e regolamento approvato con Rd 26 febbraio 1928 n.332) che introducano nuove ipotesi di liquidazione degli usi civici non previste dalla normativa statale: questo per garantire l'interesse della collettività alla conservazione degli usi civici e alla salvaguardia dell'ambiente e del paesaggio. È il principio della sentenza della Corte costituzionale 113/2018. Il caso nasce dalla tentata alienazione di un terreno con annesso magazzino, per il quale risultava rilasciata anche una concessione in sanatoria, di proprietà collettiva di uso civico, posseduto da un'università agraria. L'articolo 8 della legge regionale del Lazio 1/1986 stabilisce che «i comuni, le frazioni di comuni, le università e le associazioni agrarie comunque denominate possono alienare i terreni di proprietà collettiva di uso civico posseduti dagli stessi: a) agli occupatori, se già edificati e al comma 2 precisa inoltre che «l'alienazione di cui al comma 1, lettera a), può essere effettuata a condizione che le costruzioni siano state legittimamente realizzate o che siano condonate ai sensi della normativa vigente in materia di sanatoria di abusati edifici».

Nel contesto di un processo avviato d'ufficio per l'accertamento della qualificazione del terreno promesso in vendita da parte del Commissario regionale per gli usi civici per la Regione Lazio, Umbria e Toscana (che, in rigida applicazione della norma impugnata, avrebbe dovuto solo prendere atto dell'avvenuta estinzione dei diritti di uso civico gravanti, conseguente all'automatistica sdemianizzazione), l'organo giudicante con ordinanza n.169 del 3 ottobre 2017 riteneva di dover sollevare d'ufficio la questione di legittimità costituzionale, eccedendo la contrarietà del citato articolo 8 ai principi della Carta costituzionale. Nello specifico, la contrarietà veniva rilevata soprattutto nel fatto per cui:  
■ la sottrazione di terreni gravati da usi civici alla loro destinazione può avvenire solo con le forme e i limiti previsti dalla legge statale e non già per effetto di una legge regionale, che non potrebbe far acquisire a questi terreni (e ai fabbricati ivi edificati) automaticamente natura disponibile a seguito del rilascio di un permesso di costruire in sanatoria, rendendoli così alienabili;  
■ la materia in oggetto attiene in generale alla tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali, oggetto di riserva alla legi-

statale, eccedendo la contrarietà del citato articolo 8 ai principi della Carta costituzionale. Nello specifico, la contrarietà veniva rilevata soprattutto nel fatto per cui:  
■ la sottrazione di terreni gravati da usi civici alla loro destinazione può avvenire solo con le forme e i limiti previsti dalla legge statale e non già per effetto di una legge regionale, che non potrebbe far acquisire a questi terreni (e ai fabbricati ivi edificati) automaticamente natura disponibile a seguito del rilascio di un permesso di costruire in sanatoria, rendendoli così alienabili;  
■ la materia in oggetto attiene in generale alla tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali, oggetto di riserva alla legi-

### In sintesi

**01 | LA REGOLA** La normativa regionale non può stabilire ipotesi di sottrazione dei terreni gravati da usi civici dalla loro destinazione e di loro legittima alienazione al di fuori delle fattispecie previste dalle leggi dello Stato vigenti

**02 | LA CONSEGUENZA** Viene dichiarata la illegittimità costituzionale dell'articolo 8 della legge della Regione Lazio 3 gennaio 1986 n.1: da qui si evince l'impossibilità (se non si faccia ricorso alle procedure stabilite dalla legge statale) per comuni, loro frazioni, università ed agrarie comunque denominate di alienare terreni di proprietà collettiva di uso civico da essi posseduti, sia pure in presenza delle condizioni previste dalla sola normativa regionale, ora censurata

Società. Per il Tribunale di Roma la designazione del nuovo organo amministrativo non può passare dall'atto di donazione

# Socio unico ma nomina in assemblea

**Angelo Busani**  
Anche se la Srl ha un unico socio, la revoca e la nomina dell'organo amministrativo vanno effettuate nell'ambito di un'assemblea e, quindi, attivando un idoneo procedimento assembleare; ed è pertanto illegittimo che la revoca dell'organo amministrativo in carica in una Srl e la nomina di un nuovo organo amministrativo, sostituito di quello revocato avvengano nel contesto di un atto di donazione con cui l'unico socio di una Srl ceda ad altro soggetto l'intero capitale sociale.

Lo ha deciso il Tribunale di Roma, in sessione collegiale, col decreto 1758 del 2 marzo 2018, su un reclamo a un provvedimento del giudice monocratico del Registro imprese, a sua volta investito della questione circa la domanda di cancellazione dell'iscrizione nel Registro di un atto di donazione della quota pari all'intero capitale sociale di una Srl; donazione nel cui ambito era stata decisa dal donatario (diventato unico socio della Srl) la revoca dell'organo in carica e la nomina di uno nuovo. Il Tribunale afferma, anzitutto, che, se anche la Srl abbia un unico socio, le decisioni che la legge riserva ai soci (come revoca e nomina degli organi sociali) devono avvenire secondo le norme sull'adozione delle decisioni: in particolare, sono decisioni che vanno

adottate con deliberazione assembleare, occorre svolgere il relativo procedimento, che parte con l'emissione dell'avviso di convocazione (che deve essere diretto ai soci e ai componenti dell'organo amministrativo) e culmina con lo svolgimento dell'adunanza nel corso della quale vengono adottate le decisioni sugli argomenti indicati all'ordine del giorno nell'avviso di convocazione. Inoltre, il Tribunale afferma che la revoca dell'organo amministrativo in carica e la nomina di un altro "decise" dal nuovo unico so-

cio nel contesto dell'atto di donazione con cui l'intero capitale sociale passa dal precedente unico socio al nuovo sono inefficienti anche perché l'atto di donazione è bensì efficace tra i contraenti fin dal momento della sua stipula, ma non è invece efficace verso la società fino a che il trasferimento della quota oggetto di donazione non venga iscritto nel Registro imprese. Quindi, prima di tale momento il donatario non è riconoscibile dalla società come proprio socio e non può svolgere le attività (quali la partecipazione all'assemblea e l'esercizio del diritto di voto) che presuppongono l'assunzione della qualità di socio.