

Norme & Tributi

Ricalcolo dei ricarichi valido solo su campioni significativi

ACCERTAMENTI

Secondo la Cassazione servono conteggi coerenti con il tipo di beni venduti

I valori considerati devono essere rappresentativi della gestione esaminata

Laura Ambrosi

Se il contribuente contesta il ricarico effettuato dai verificatori, il giudice deve controllare la fondatezza ed attendibilità dei calcoli rispetto all'attività di impresa. A tal fine diventa fondamentale conoscere il numero di campioni utilizzato per la determinazione di tale ricarico.

A precisarlo è la Corte di cassazione con la sentenza n. 9901/2020, depositata ieri.

L'agenzia delle Entrate notificava a una società un avviso di accertamento con il quale venivano recuperati ricavi non dichiarati. In particolare, erano stati determinati applicando alla totalità degli acquisti la percentuale di ricarico annotata a matita su alcune fatture, rinvenute dai verificatori.

Il provvedimento veniva impugnato davanti al giudice tributario, il quale, con riferimento ai ricavi, confermava la pretesa in entrambi

i gradi di merito.

La contribuente ricorreva così in Cassazione lamentando, tra i diversi motivi, l'errore della Ctr per aver trascurato che l'annotazione a matita di tale ricarico era in realtà stata riscontrata solo su un campione limitato di fatture di acquisto.

La Cassazione ha ritenuto fondata la doglianza.

I giudici di legittimità hanno innanzitutto evidenziato che il riscontro di incongrue percentuali di ricarico sulla merce venduta costituisce, sia in tema di imposte dirette, sia per l'Iva, legittimo presupposto dell'accertamento induttivo. Occorre, tuttavia, che la determinazione di tale ricarico sia coerente con la natura e le caratteristiche dei beni venduti.

Ne consegue così che, qualora il contribuente contesti in giudizio il criterio di determinazione, il giudice di merito è tenuto a verificare la scelta dell'amministrazione in relazione alle critiche proposte.

Nella specie, la Ctr non aveva riscontrato il numero esatto di fatture sulle quali risultava annotato il ricarico utilizzato. Se fosse riferito, infatti, solo a un numero limitato poteva non essere una prova sufficiente a sostenere la pretesa.

La decisione è interessante poiché si tratta di una modalità accertativa particolarmente diffusa.

Infatti, una volta determinata per le più diverse ragioni una per-



L'INTERPELLO

Zfu, bonus dallo studio ai singoli associati

Sono liberamente trasferibili agli associati i benefici fiscali di competenza di uno studio associato che opera in una Zona franca urbana (Zfu). Lo chiarisce l'agenzia delle Entrate con la risposta ad interpello 151/2020. La risposta riguarda le agevolazioni concesse agli studi ubicati nei Comuni delle Regioni del Lazio, dell'Umbria, delle Marche e dell'Abruzzo colpiti dagli eventi sismici dell'agosto 2016. I vantaggi fiscali "trasferibili" ai singoli associati includono esenzioni dalle imposte sui redditi (fino a 100mila euro), Irap e Imu.

— Alessandro Sacrestano
Il testo integrale dell'articolo su: ntplusfisco.ilssole24ore.com

centuale di ricarico ritenuta adeguata dai verificatori, viene applicata in via "generalizzata" a tutta l'attività di impresa.

Così come rilevato dai giudici di legittimità, occorre però conoscere la modalità di determinazione del campione, ossia se si tratti di un valore più o meno isolato ovvero rappresentativo della gestione.

Va peraltro rilevato che lo stesso principio si potrebbe applicare anche ad altre tipologie di accertamenti. Si pensi, per esempio, alle rettifiche ai fini dell'imposta di registro, per le quali spesso gli uffici fondano il maggior valore attribuito su atti comparativi presi a campione.

Risulta fondamentale conoscere il numero di atti considerati per tale confronto, atteso che potrebbero conseguire differenti conclusioni. Se, infatti, si trattasse di tre atti su tre similari registrati nel periodo considerato dall'Ufficio, significherebbe che la totalità delle compravendite di quel bene ha avuto un certo valore.

Diversamente, invece, se fossero solo tre atti su 100 totali registrati dagli eventi sismici dell'agosto 2016, i vantaggi fiscali irrisorabili che certamente non provrebbe la rettifica.

Ad ogni buon conto, per un simile controllo, è necessario che l'eccezione sia sollevata nel ricorso introduttivo.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Senza lo storico legittimo non pagare l'acconto Imu

TRIBUTI LOCALI

L'effetto dell'assenza del dato del 2019 come base di calcolo

Gian Paolo Tosoni

Alcuni proprietari di immobili possono non versare il primo acconto Imu che scade il 16 giugno: la determinazione dell'acconto richiede infatti il riferimento all'imposta 2019 e in assenza del dato storico il versamento può essere omesso. Il comma 762 della legge 160/2019 dispone che in sede di prima applicazione dell'imposta la primatura è pari alla metà di quanto versato a titolo di Imu e Tasi per il 2019. Essendo la Tasi non più dovuta ne consegue che essa si somma all'importo dell'Imu e la metà della somma verrà versata utilizzando il codice tributo dell'Imu. Se però lo scorso anno l'Imu non era dovuta mentre era dovuta la Tasi, il primo acconto può essere omesso. Lo precisa il Dipartimento delle Finanze con la circolare 1/DF/2020.

È il caso dei fabbricati rurali strumentali che nel 2019 non erano soggetti a Imu, ma alla Tasi e quindi mancando il dato di riferimento il primo acconto non è dovuto; ove il possessore intenda comunque pagare può farlo applicando l'aliquota base dello 0,1%. Per questi fabbricati classificati nel gruppo D non opera la riserva a favore dello Stato. L'aliquota dello 0,1% si applica anche ai fabbricati strumentali rurali non iscritti nella categoria D10, ma contraddistinti dalla notazione di ruralità ai fini dell'iscrizione negli atti del catasto. Come succede per gli uffici delle aziende agricole (A10).

Medesima situazione per i fabbricati merce, posseduti dalle imprese costruttrici destinati alla vendita e non localizzati su soggetti a Imu ma a Tasi; come qui il primo acconto 2020 non è versato o calcolato con l'aliquota dello 0,1%. In questo caso il comune può aumentare l'aliquota fino allo 0,25% per la deliberazione del Comune entro il termine di approvazione del bilancio (31 luglio); le nuove aliquote dovranno essere rese note entro il 31 ottobre e quindi dopo la scadenza del primo acconto Imu.

Sono legittimati a non versare il primo acconto i soggetti che hanno acquistato l'immobile nel primo semestre 2020 mancando il dato storico di riferimento e cioè l'imposta versata per il 2019. Nella vettura che il contribuente provveda al versamento sulla base dei mesi di possesso 2020 adottando aliquote e detrazioni per l'anno 2019.

Secondo il Dipartimento delle Finanze c'è un caso in cui il contribuente nel 2020 è tenuto al versamento dell'acconto e cioè quando nel comune in cui è situato il nuovo immobile ne ha venduto un altro nel 2019. In questo caso può procedere versando la metà dell'Imu più Tasi 2019, oppure versando l'Imu per i mesi di possesso del nuovo immobile con le aliquote 2019.

Altro caso l'abitazione tenuta a disposizione nel 2019 e utilizzata come abitazione principale nel 2020 e viceversa. Se la abitazione è divenuta prima casa nel 2020 l'acconto Imu non è dovuto in quanto viene meno il presupposto soggettivo; se nel 2020 tale fabbricato è divenuto a disposizione l'Imu è dovuta ma per il primo semestre può essere omesso il versamento mancando il riferimento storico del 2019 essendo allora l'abitazione principale.

Infine nessuna variazione nella determinazione dell'acconto per i comproprietari di terreni incolti in piani di edificazione coltivati da almeno un comproprietario con la qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale iscritto nella gestione previdenziale agricola. Tale terreno è considerato per tutti agricolo ed i soggetti privi delle qualifiche professionali lo tassano assumendo il valore catastale (Dipartimento delle Finanze risoluzione n.2/2020).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

L'ANALISI

Il modello europeo virtuoso per l'imponibile delle società

Marco Piazza
Alessandro Savorana

Nel corso di questi ultimi mesi si è sviluppato un intenso dibattito con proposizioni di idee e suggerimenti volti a dare al nostro sistema fiscale un assetto più razionale ed efficiente. Ultimamente, la proposta di abolire l'Irap avanzata dal neo presidente di Confindustria Carlo Bonomi ha il duplice connotato di aiutare finanziariamente le imprese in questo difficile periodo, in alternativa a interventi di sostegno dello Stato di pari ammontare, ma soprattutto di semplificare un impianto tributario diventato, con il passare degli anni, un'Idra di Lerna.

La pandemia apre diversi scenari in prospettiva futura, ma può essere un'opportunità per ripensare e mettere ordine nell'ordinamento fiscale.

Al dibattito sulla riduzione del peso fiscale questi ultimi anni è mancata una visione di sistema e solo pochi i tagli che non sono stati compensati dall'introduzione di nuove imposte. Gran parte degli sgravi sono costituiti da detrazioni e crediti d'imposta subordinati a numerosi formalismi onerosi sia per i contribuenti sia, in sede di verifica, per l'amministrazione finanziaria. La sensazione generale è che gli interventi veramente efficaci siano stati quelli più semplici, come la riduzione dell'aliquota Ires, passata, in vent'anni, dal 37 al 24 per cento.

Le norme sono spesso dettate da esigenze contingenti, dalla pressione di singole categorie di contribuenti e, anche per questo, sono spesso di difficile interpretazione. Inoltre, nonostante gli strumenti di indagine a disposizione del fisco siano sempre più efficaci, l'accertamento è ancora in gran parte fondato sull'inversione dell'onere della prova, a carico del cittadino.

È un sistema da ripensare dalle fondamenta, partendo dalla tassazione sulle imprese per sostenerne la ripresa e lo sviluppo nel periodo post-Covid 19.

Occorre, innanzitutto, una razionalizzazione della base imponibile che deve essere costruita su un regime di determinazione del reddito più funzionale e organico rispetto all'attuale. Ad esempio, per la tassazione delle società, si potrebbe iniziare ad applicare con più convinzione un principio di "derivazione rafforzata piena" dal bilancio, considerato che oggi le imprese adottano principi contabili nazionali e internazionali - molto più evoluti di un tempo. Sarebbe comunque opportuno cominciare già da ora a prendere ispirazione dalle disposizioni sulla determinazione della base imponibile contenute nella proposta di direttiva avanzata dalla Commissione europea relativa a una base imponibile comune per l'imposta sulle società (25.10.2016 - COM(2016) 685 final). Sono norme che semplificano, e non poco, il calcolo della base imponibile, soprattutto per quanto concerne i limiti alla deduzione delle spese. Ad ogni modo, appare necessario un nuovo approccio nella determinazione del reddito di impresa, nel contempo attenuando fortemente le misure di indeducibilità dei costi sostenuti, opportunamente da circoscriversi in poche voci, per allineare quanto più possibile il reddito fiscale a quello risultante dal bilancio o rendiconto.

La razionalizzazione e semplificazione nella determinazione del reddito di impresa, oltre a consentire

sensibili risparmi in termini di tempo e costi di compliance, offre un maggior grado di affidabilità interpretativa, certezza nella programmazione degli investimenti e benefici per i giudizi di merito o di legittimità.

Di eguale importanza è il cambio di metodo nell'applicazione dell'imposta sul reddito d'impresa. L'idea di passare da un sistema tributario che attualmente sposta l'imposizione sul reddito distribuito e non sul reddito prodotto, presenta dubbi e vantaggi. Da un lato le imprese avrebbero la possibilità di destinare il flusso di cassa a investimenti, ovvero per il mantenimento o la crescita occupazionale. Da altro lato, lo Stato potrebbe contenere gli interventi agevolativi, sotto forma di crediti d'imposta, a determinati e specifici casi e, dunque, limitandone la destinazione a progetti di ricerca e sviluppo, innovazione ed efficienza ambientale.

Mantenendo l'attuale Ace, incentivo all'auto-finanziamento soprattutto per le piccole e medie imprese, si potrebbe, ad esempio, pensare a un sistema misto, ove pur applicando l'aliquota di base, il prelievo è ridotto al 50%, mentre il rimanente sarà versato al momento di una eventuale distribuzione di utili. Idonee misure antielusione potrebbero essere adottate per evitare salti d'imposta sulla distribuzione/utilizzazione delle riserve.

In alternativa, può essere

Serve un cambio di rotta rispetto a leggi che hanno redistribuito le imposte senza ridurle

interessante l'introduzione di una sistema con tre scaglioni progressivi dell'Ires, di cui il primo ad aliquota "zero", per poi passare a una aliquota intermedia (ad esempio il 12%) e una massima (l'attuale 24%). Si tratta di stabilire gli scaglioni di reddito, ma questa impostazione potrebbe risultare incentivante per le piccole imprese, l'imprenditoria giovanile/femminile e per le società in fase di start-up.

Da ultimo, occorre consentire ai gruppi di minori dimensioni, comunque tenuti alla redazione del bilancio consolidato, e dunque a cascata a beneficio delle consociate indipendentemente dal loro volume di affari, di accedere facoltativamente alla procedura di cooperative compliance, usufruendo degli effetti premiali, da estendersi prevedendo una riduzione degli ordinari termini di scadenza degli accertamenti. Naturalmente dovrà imporsi su un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale adeguato alle dimensioni del gruppo, dunque agevolato per non vanificare l'adozione in relazione ai costi da sostenere. Favorire il dialogo e la collaborazione tra fisco e contribuenti, pone al riparo lo Stato da perdite di gettito dovute a evasione/elusione.

In definitiva, una base imponibile più semplice, imperniata su un nuovi principi di imposizione e un rafforzato rapporto di disclosure, può rendere attrattivo e concorrenziale il nostro Paese. Più il sistema sarà sensato e chiaro, più tenderà a scoraggiare costruzioni elusive o evasive, in quanto il livello del prelievo fiscale non renderebbe più conveniente la sottrazione di reddito aumentando, di conseguenza, l'imponibile soggetto a tassazione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Nodo Irpef per gli impianti a biomasse

ENTRATE

Sequestrato un allevamento che ha scorporato la tariffa incentivante

In presenza di una norma molto tecnica, di non facile interpretazione, appare inspiegabile subire come misura cautelare il sequestro dei beni della società di persone e dei soci, compromettendo una importante attività di allevamento. Sta accadendo in Lombardia in presenza di un'attività agricola svolta congiuntamente alla produzione di energia elettrica mediante risorse agroforestali ottenute prevalentemente sul fondo.

In base all'articolo 1, comma 423, della legge n. 266/2005 tale attività si considera produttiva di reddito agrario e quindi è ricompresa nella tariffa d'estimo fino alla franchigia pari a 2.400.000 kWh. Per la parte eccedente il reddito è determinato moltiplicando l'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione ai fini dell'Iva per il 25%; la norma fa riferimento alla componente riconducibile alla valo-

rizzazione della energia ceduta, con esclusione della quota incentivante.

Per gli impianti di produzione di energia elettrica alimentati da biogas generato da biomasse agricole è previsto l'incentivo mediante certificati verdi. Tuttavia, l'articolo 2 della legge 244 del 24 dicembre 2007 e il decreto attuativo 18 dicembre 2008, all'articolo 16, dispongono che per gli impianti di potenza non superiore a 1 Mw il produttore può optare per la tariffa omnicomprensiva. Si tratta, quindi, di una remunerazione che comprende sia il valore della energia ceduta, sia l'incentivo. La tariffa omnicomprensiva viene assoggettata interamente a Iva mediante emissione di fattura al Gse (in reverse charge).

L'applicazione dell'Iva sull'intero importo è stata confermata anche dall'agenzia delle Entrate con la risoluzione 88/E del 25 agosto 2010. L'assoggettamento per intero a Iva ha fatto ritenere all'Agenzia che l'intero importo debba essere assoggettato a imposizione diretta e che non vi sia la possibilità di escludere la tariffa incentivante, in quanto non determinabile.

Quindi la questione fiscale verte sulla possibilità se sia am-

messo scorporare dalla tariffa omnicomprensiva la tariffa incentivante da sottrarre da tassazione ai fini delle imposte dirette secondo il comma 423 della legge finanziaria per il 2006.

Questa procedura è molto chiara per la produzione di energia elettrica mediante impianti fotovoltaici in quanto la tariffa incentivante non è soggetta a Iva e la fatturazione riguarda solamente la componente della energia elettrica. Gli ordini di grandezza sono questi: la componente relativa alla incentivazione è circa 0,23 per kw e la componente della energia elettrica è di 0,05 circa.

Sulla circostanza che la tariffa incentivante sia esclusa da tassazione è indubbio; si citano le istruzioni ministeriali alla compilazione della dichiarazione dei redditi modello RD, rigo RD10, colonna 4. In tale rigo devono essere riportati i corrispettivi derivanti dalla attività di produzione e cessione di energia elettrica relativamente alla componente riconducibile alla valorizzazione dell'energia ceduta, con esclusione dell'incentivo.

Appare inverosimile che i produttori agricoli di energia elettrica da risorse agroforestali e fotovol-

taiche la cui tassazione forfettaria nella misura del 25% dei corrispettivi al netto della franchigia è regolata dalla medesima norma, debbano subire una tassazione diretta tanto diversa.

Nella prassi tutti i produttori di energia elettrica con risorse agroforestali hanno scomposto la componente del valore della energia elettrica da sottoporre a tassazione da quella della tariffa incentivante. Hanno proceduto assumendo il prezzo dell'energia, che viene fissato annualmente con la deliberazione dell'Autorità per l'energia elettrica, e lo hanno moltiplicato per i kWh prodotti al netto della franchigia, sottoponendo a Irpef il risultato. La differenza tra la tariffa di 0,28 e l'importo tassato per l'energia, essendo attribuibile alla tariffa incentivante, lo hanno escluso da tassazione.

Si potrà discutere sul metodo empirico adottato, ancorché rispettoso della norma di legge, la cui legittimità si può certamente mandare alle Commissioni tributarie, ma il sequestro cautelativo è decisamente troppo.

— L.A.
© RIPRODUZIONE RISERVATA

Società agricole, amministratore plurimo

AGRICOLTURA

La Cassazione per evitare abusi è possibile soltanto nelle società di persone

Angelo Busani

Nelle società agricole di persone (società semplici, in primis) è ammesso il cosiddetto amministratore "itinerante", titolare della qualifica di imprenditore agricolo professionale (Iap), vale a dire una persona che amministra una pluralità di società; e ciò in quanto solo nelle società agricole di capitali si applica la norma secondo cui la «qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte dell'amministratore ad una sola società» (articolo 1, comma 3-bis, Dlgs 29 marzo 2004, n. 99). Lo afferma la Corte di cassazione nell'ordinanza 8430 del 30 aprile 2020.

Per potersi dire "agricola" (e beneficiare dei vantaggi conseguenti a questa qualificazione, ad esempio quelli inerenti la tassazione dell'ac-

quisto dei fondi agricoli):

- la società di persone deve avere «almeno un socio» (il cosiddetto "socio qualificante"; per gli altri soci non è invece prescritto alcun requisito), oltre che iscritto «nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale» (articolo 1, comma 5-bis, Dl n. 194/2009), «in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale» (articolo 1, comma 3, lett. a), Dlgs n. 99/2004), con la precisazione che nelle società in accomandita semplice si deve trattare di un accomandatario;
- la società di capitali e la società cooperativa devono avere «almeno un amministratore» (il cosiddetto "soggetto qualificante", il quale, se si tratta di cooperativa, deve anche essere socio), oltre che iscritto «nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale» (articolo 1, comma 5-bis, Dl n. 194/2009), «in possesso della qualifica di imprenditore agricolo professionale» (articolo 1, comma 3, lett. c), Dlgs n. 99/2004; pertanto, chiunque - anche se si tratti di un soggetto "non agricoltore" e con l'eccezione, sopra accennata, rela-

tiva al "socio qualificante" di società cooperativa - può essere socio di queste società di capitali).

Il problema è che la «qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte dell'amministratore ad una sola società» (articolo 1, comma 3-bis, Dlgs n. 99/2004) e che, quindi, si tratta di capire se la norma in questione si riferisca all'amministratore Iap di società di capitali (che può anche non essere socio della società) o anche al socio Iap amministratore di società di persone.

La Cassazione afferma, dunque, che detta norma si riferisce al solo amministratore "qualificante" di società di capitali; egli, quindi, non può apportare la sua qualifica di Iap a più di una società di capitali; invece, per il "socio qualificante" di società di persone non vi è il limite di poter apportare questa sua qualifica di Iap a una sola società di persona (e non è rilevante che egli sia anche socio di altra o altre società di persona o di una o più società di capitali); pertanto, è ben possibile che la stessa persona fisica Iap abbia la qualità di "socio qualifi-

te" di una pluralità di società di persone, e ciò anche se in esse (o in una di esse) egli assuma la qualità di "socio amministratore". Alla medesima conclusione era già giunta la Direzione Regionale delle Entrate dell'Emilia Romagna, con una nota prot. n. 909-32505/2006 del 20 luglio 2006.

Secondo i giudici di legittimità, il senso della norma in questione è che il legislatore, con essa, ha inteso evitare che un soggetto in possesso della qualifica di Iap assumesse il ruolo di amministratore in più società di capitali con conseguente «sfruttamento di tale tipologia societaria», dando così luogo al «fenomeno abusivo» del cosiddetto "Iap itinerante"; invece, tale «fenomeno abusivo non risulta altrettanto agevolmente perseguibile per mezzo delle società di persone», dal momento che la relativa disciplina prevede, al riguardo, un requisito diverso; vale a dire che la persona fisica Iap acquisisca la qualifica di socio responsabile personalmente e solidalmente delle obbligazioni sociali.

© RIPRODUZIONE RISERVATA