

Edizione di lunedì 29 agosto 2016

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Versamenti e finanziamenti infruttiferi: attenzione al transfer price](#)

di Fabio Landuzzi

PENALE TRIBUTARIO

[La verifica del superamento delle soglie di punibilità](#)

di Luigi Ferrajoli

BILANCIO

[Riflessioni sul criterio del costo ammortizzato](#)

di Sandro Cerato, Vitale Cangiano

AGEVOLAZIONI

[L'assegnazione e la successiva cessione dell'immobile](#)

di Leonardo Pietrobon

ENTI NON COMMERCIALI

[Dal 2017 iscrizione a regime per chi richiede il 5 per mille](#)

di Luca Caramaschi

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Versamenti e finanziamenti infruttiferi: attenzione al transfer price

di **Fabio Landuzzi**

Una recente sentenza della **Corte di Cassazione** (la **n. 13387 del 15 gennaio 2016 e depositata il 30 giugno 2016**) ha affrontato una fattispecie piuttosto diffusa e dibattuta nell'ambito delle **operazioni infragruppo**, ovvero quella dei **finanziamenti infruttiferi di interessi** concessi da una controllante italiana ad una controllata estera. Ma la **particolare attenzione** che questo arresto giurisprudenziale ha suscitato va al di là del caso tipico del finanziamento infruttifero che, come detto, ha rappresentato e continua a rappresentare una ragione di innesco di contenzioso tributario in ambito nazionale e internazionale. Nel caso di specie, per quanto è dato trarre dalla lettura della sentenza citata, i **fondi erogati dalla controllante italiana** alla controllata estera – che, per completezza, era una società di diritto portoghese ma con sede nel territorio a fiscalità privilegiata della Regione autonoma di Madeira – erano stati **qualificati come “Versamenti in conto futuro aumento di capitale”**, perciò non come finanziamenti in senso stretto.

L'**Ufficio delle entrate** riteneva invece che tale provvista, utilizzata dalla controllata estera per effettuare investimenti finanziari, costituisse un **prestito a titolo oneroso** a cui pertanto risultava **applicabile la disciplina sui prezzi di trasferimento** con la conseguenza che, a fronte dell'assenza di un interesse attivo applicato alle somme erogate, contestava l'applicazione di un **tasso di interesse di mercato** e quindi l'omesso assoggettamento ad imposizione di **interessi attivi**.

Nei primi due gradi di giudizio, la tesi dell'Ufficio delle entrate era stata respinta, ma la **Corte di Cassazione** assume una posizione differente con l'effetto di **accogliere i motivi esposti dall'Amministrazione finanziaria**. Taluni passaggi della parte motiva della sentenza in commento suscitano tuttavia alcune riflessioni.

In primo luogo, e questo è un passaggio chiave di tutta la ricostruzione compiuta dalla Suprema Corte, la **dazione delle somme** viene **ricondata alla fattispecie del mutuo**, escludendo così la qualificazione compiuta dalla controllante che, come detto, era di versamento in conto futuro aumento capitale.

Da qui, i giudici della Cassazione deducono che al caso di specie non possa non applicarsi la disciplina vigente in materia di **transfer pricing** con l'effetto che, **anziché applicare un tasso zero** – che sarebbe il caso del mutuo gratuito – all'operazione deve essere applicato **un tasso di mercato** a cui avrebbero dovuto maturare gli **interessi attivi per la controllante** quale

remunerazione del capitale dato a mutuo.

Vi è poi un secondo passaggio contenuto nella sentenza in commento che merita attenzione. Dapprima, l'organo giudicante sembra sposare appieno la **tesi della natura antielusiva della disciplina sui prezzi di trasferimento**: infatti, espressamente si legge *“La finalità antielusiva sottesa dalla norma (...) finalizzata ad impedire trasferimenti surrettizi di ricchezza in favore di una società infragruppo estera, con sottrazione di materia imponible alla tassazione nazionale (...)”*. In questo senso, risulta quindi confermata la tesi che già ha trovato recente affermazione presso la Suprema Corte in **altri precedenti arresti** (si veda, Cassazione n. 9709/2015, 15642/2015 e 6656/2016).

Poi, in un successivo paragrafo, la sentenza sembra invece apparentemente virare verso un approccio diverso laddove, argomentando riguardo alla **ripartizione dell'onere della prova** fra Amministrazione e contribuente, afferma quanto segue. In prima battuta, che **l'onere probatorio a carico dell'Amministrazione** si esaurisce nel fornire *“la prova dell'esistenza della operazione infragruppo e della pattuizione di un corrispettivo inferiore al valore normale”*, mentre **il contribuente deve fornire la prova** che *“il corrispettivo convenuto (...) corrisponde ai valori economici che il mercato attribuisce a queste operazioni”*. Prosegue inoltre la Cassazione affermando che *“non è invece necessario che l'Amministrazione finanziaria fornisca ulteriormente la prova che l'operazione infragruppo sia priva di una valida giustificazione economica ed abbia comportato un concreto risparmio di imposta”*.

Una sentenza, quindi, da leggere con **attenzione** che merita opportune riflessioni, e che probabilmente dovrebbe essere collocata nel particolare **contesto della specifica operazione oggetto di accertamento**, piuttosto che trarne in modo immediato delle indicazioni di carattere generale.

Per approfondire le problematiche relative al transfer pricing vi raccomandiamo il seguente seminario di specializzazione:

Seminario di specializzazione

**IL TRANSFER PRICING NEI RAPPORTI INFRAGRUPPO:
GESTIONE OPERATIVA E STRATEGIE DI DIFESA**

Bologna Milano Verona

PENALE TRIBUTARIO

La verifica del superamento delle soglie di punibilità

di **Luigi Ferrajoli**

Con la sentenza **n. 27815** del **6.07.2016**, la Terza Sezione Penale della Corte di Cassazione si è pronunciata in merito al **reato di omessa dichiarazione** ex articolo 5 del D.Lgs. 74/2000, ritenendo legittima la verifica del superamento della soglia di punibilità qualora il Giudice abbia fatto ricorso ai **risultati dell'accertamento induttivo dell'imponibile** e questi ultimi siano stati fatti oggetto di **comparazione con i dati obiettivi** ricavati dagli accertamenti bancari.

Nel caso di specie, la Corte di appello di Venezia, a seguito di appello proposto dall'imputato, aveva confermato la sentenza del Tribunale di Vicenza che aveva condannato alla pena di un anno di reclusione ed alle conseguenti pene accessorie un contribuente che **aveva omesso di presentare la dichiarazione**.

Avverso tale sentenza aveva quindi proposto ricorso in Cassazione l'imputato argomentando come la Corte territoriale avesse, da un lato, **fondato l'affermazione di responsabilità** ed il calcolo **dell'imposta evasa** solo sulla base di **criteri induttivi** e di **presunzioni tributarie** e, dall'altro, **ricostruito il volume dei ricavi tramite parametri di natura meramente formale**, senza accordare prevalenza al dato fattuale e reale.

A detta del contribuente, infatti, la determinazione del volume di affari non poteva essere desunta **esclusivamente dall'emissione del documento fiscale** prescindendo dall'incasso della fattura.

Per tali ragioni il medesimo aveva chiesto l'annullamento della sentenza impugnata.

Investita della questione, la Cassazione ha, innanzitutto, rilevato come la **verifica del superamento della soglia di punibilità del reato di omessa dichiarazione** – che, come noto, in forza del D.Lgs. 158/2015 è stata innalzata da 30.000 euro a 50.000 euro – **spetti esclusivamente al giudice penale**, il quale ha il compito di **procedere all'accertamento** e alla **determinazione dell'ammontare** dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche entrare in **contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario** (Cass. n. 21213/2008).

Per giurisprudenza consolidata della Cassazione, infatti, per accertare la penale responsabilità dell'imputato per omesse annotazioni obbligatorie ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, il giudice può legittimamente basarsi **sull'informativa della Guardia di Finanza** che abbia fatto ricorso ad una verifica delle percentuali di ricarico attraverso un'indagine sui dati di mercato e ricorrere anche all'accertamento induttivo dell'imponibile **quando la contabilità imposta dalla**

legge sia stata tenuta irregolarmente (Cass. n. 5786/2007).

Anche l'**accertamento induttivo** compiuto dagli uffici finanziari può, quindi, rappresentare un **"valido elemento di indagine"** per stabilire, in sede penale, se vi sia stata evasione e se questa abbia raggiunto le soglie di punibilità previste dalla legge, *"a condizione però che **il Giudice non si limiti a constatarne l'esistenza e non faccia apodittico richiamo agli elementi in essi evidenziati, ma proceda a specifica autonoma valutazione degli elementi nello stesso descritti comparandoli con quelli eventualmente acquisiti "aliunde"** (ex multis, Cass. n. 40992/2013 e n. 2481/2011).*

La Corte ha poi precisato come per imposta evasa debba intendersi l'intera imposta dovuta *"da determinarsi sulla base della **contrapposizione tra ricavi e costi d'esercizio fiscalmente detraibili**, in una prospettiva di prevalenza del dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario"* (cit. Cass. n. 21213/08).

Orbene, poiché nel caso specifico la **Corte territoriale aveva accertato il superamento della soglia di punibilità** non limitandosi meramente all'esame delle risultanze dell'accertamento induttivo dell'imponibile ma **valutando tali circostanze autonomamente e comparandole con dati obiettivi** ricavabili dagli accertamenti bancari (tra cui l'importo delle fatture emesse nei confronti dei clienti, i costi dell'attività di impresa, le movimentazioni e le operazioni extra conto), la terza Sezione penale ha ritenuto **corretta ed immune da vizi la motivazione** della sentenza emessa dalla Corte di Appello giacché in linea con i principi di diritto suesposti.

Sulla base di tali assunti, il **ricorso è stato dichiarato inammissibile** con condanna del ricorrente al pagamento delle spese del procedimento e della sanzione pecuniaria in favore della Cassa delle Ammende.

Per approfondire le problematiche relative al penal tributario vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:



Master di specializzazione
TEMI E QUESTIONI DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO ▶▶
CON LUIGI FERRAJOLI
Milano dal 18 ottobre

BILANCIO

Riflessioni sul criterio del costo ammortizzato

di **Sandro Cerato, Vitale Cangiano**

Con il novellato articolo 2426, comma 1, n. 8, cod. civ. il Legislatore civile (D.Lgs. 139/2015) ha previsto il **decorrere del tempo** come un elemento imprescindibile nella **rappresentazione di un elemento di bilancio**. In particolare, statuendo che *“i debiti sono rilevati in Bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale”* la **funzione di attualizzazione** assurge al rango di regola base per la determinazione di una voce di bilancio. Come si è appreso dalla lettura della relazione di accompagnamento al decreto, essendo il tessuto economico domestico per lo più formato da piccole se non piccolissime realtà per le quali sono stati previsti e disciplinati dal decreto stesso **casi particolari di esenzione** (è stato previsto che circa il 70% delle società di capitali italiane redigeranno il bilancio secondo le semplificazioni previste), il criterio del costo ammortizzato si applicherà solo alle imprese **“ordinarie”**.

Anche per queste ultime però sono previsti **casi di esenzione**. Come si apprende dalla lettura del paragrafo 41 del **principio OIC 19** in bozza di consultazione, **si può non applicare il criterio del costo ammortizzato se gli effetti sono irrilevanti** ai sensi dell'articolo 2423, comma 4, cod. civ.. I redattori del principio in esame successivamente ritengono che si possa presumere che **gli effetti siano irrilevanti se i debiti sono a breve termine** o le commissioni o, più in generale i **costi di transazione** e ogni altra differenza fra il valore iniziale e il valore a scadenza, sono di scarso rilievo rispetto al valore nominale. L'unico punto fermo è quindi la durata del debito: **questo deve avere durata di 12 mesi**. Riguardo allo “scarso rilievo” delle commissioni rispetto al valore iniziale del debito sarebbero necessari **ulteriori chiarimenti**. Un'incidenza di 50 *basis point* (0,5% del nominale) è di scarso rilievo?

È del tutto evidente che fissare preliminarmente lo **“scarso rilievo indifferente”** sia una necessaria ed indispensabile incombenza, ma si tratta di capire quali siano le motivazioni per cui è stata scelta una determinata soglia. Il D.Lgs. n. 139/2015, aggiungendo il punto 3-*bis* all'articolo 2423 del cod. civ. sancisce che *“non occorre rispettare gli obblighi di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una **rappresentazione veritiera e corretta**”*, mentre il successivo punto 4 (immutato) dello stesso articolo 2423 cod. civ. prevede solo **per casi eccezionali** e nel rispetto della verità e correttezza della rappresentazione la deroga agli articoli successivi. Nel prosieguo l'articolo 2423 cod. civ. stabilisce che *“gli eventuali **utili derivanti dalla deroga devono essere iscritti in una riserva non distribuibile** se non in misura corrispondente al valore recuperato (...). La Nota Integrativa deve motivare la deroga e deve indicarne l'influenza sulla rappresentazione patrimoniale, finanziaria ed economica”*. Quindi riassumendo il Legislatore e di conseguenza il principio contabile invitano il redattore ad esercitare la **facoltà di non applicare il nuovo**

criterio se i suoi effetti sono irrilevanti. Mentre i contorni della eccezionalità sono andati sempre più delineandosi nel corso del tempo, il **concetto di irrilevanza sembra essere abbastanza nuovo**, almeno in tema di bilancio di esercizio, sebbene lo stesso punto 3-bis dell'articolo 2423 cod. civ. imponga alle società di *“illustrare in Nota Integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione”*. In altri settori, un evento è irrilevante o non significativo se non raggiunge un livello in precedenza prefissato o comunemente ritenuto tale per prassi. Ritorna quindi prepotentemente la necessità di fissare il **livello di indifferenza**, prima di elaborare qualsiasi attualizzazione del debito. Ma affinché un evento sia considerato non significativo o irrilevante comunque **è necessario calcolarne la dimensione** e solo successivamente si potrà ritenerlo significativo o meno. Una volta calcolato, sarà il caso di rappresentarlo in bilancio e non avvalersi della facoltà di non rappresentazione per i risvolti sopra delineati nella redazione della Nota Integrativa.

In sostanza, alla luce di queste prime considerazioni, contrariamente a quanto si è portati a sostenere in prima battuta, **sembra non essere poi tanto conveniente esercitare la facoltà concessa.**

Proseguendo nella lettura dell'OIC 19 un'altra riflessione sorge quando **sarà necessario comparare il tasso interno di rendimento dell'operazione con il tasso di mercato.** In sede di rilevazione iniziale, nel rispetto del fattore temporale, è necessario confrontare il **tasso di interesse effettivo** con il tasso di mercato. Al paragrafo 49 si legge *“qualora il tasso effettivo sia significativamente diverso dal tasso di mercato, questo deve essere utilizzato per attualizzare i flussi finanziari futuri derivanti dal debito al fine di determinare il suo valore iniziale di iscrizione”*. Anche qui il concetto di significativamente diverso appare del tutto nuovo, ed è evidente **che attualizzare ad un tasso maggiore o minore significa attribuire una massa critica di interessi impliciti maggiori o minori al bilancio.** Si presentano quindi due ordini di problemi: stabilire il tasso di mercato, e determinare in modo univoco il livello di significativamente diverso. L'OIC 19, ai paragrafi 11 e 48, riporta la definizione di tasso di mercato: *“è il tasso che sarebbe stato applicato se due parti indipendenti avessero negoziato un'operazione simile con termini e condizioni comparabili con quella oggetto di esame che ha generato il debito”*. A questo punto **risultano molto utili le indicazioni fornite nello IAS 39** al paragrafo – Tecniche di valutazione – AG82 lett. a) – h), in quanto non di rado operazioni finanziarie di indebitamento vengono calibrate su specifiche esigenze dell'emittente, ragion per cui **rimandare alle operazioni simili** significa far riferimento al settore di attività, alla durata, al merito creditizio o *rating* ed alla piazza dell'operazione.

Come ben evidenziato nello IAS 39, per la **ricerca dei termini di comparazione** è necessario rifarsi a “fonti” della massima attendibilità o, come definite in precedenza, univoche. Per quanto riguarda il settore, la *duration* e la piazza in cui si negozia l'operazione, si potrebbe utilizzare come fonte univoca BankItalia che trimestralmente pubblica *report* da cui si possono ricavare i dati richiesti (rif. Bollettini Statistici). Riguardo al *rating* i problemi potrebbero essere molteplici, in quanto tranne che per le **società quotate in mercati regolamentati**, (IAS 39 Par AG71-73), per le restanti società non esiste un *book* al quale far riferimento **univocamente.** L'operatore, al massimo, potrà determinare la **rischiosità del settore implicita**

nei tassi applicati alla medesima clientela operanti nella stessa piazza e per la stessa durata (residua) (IAS 39 Par AG74-77). Emerge chiaramente che, prima di applicare “meccanicamente” la formula dell’attualizzazione finanziaria ad un debito, risultano fondamentali essere gli **assunti di base**. Tutto questo naturalmente avrà ripercussioni nella rappresentazione in bilancio e nella **quantificazione del reddito**.

Per approfondire i nuovi OIC vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:



AGEVOLAZIONI

L'assegnazione e la successiva cessione dell'immobile

di **Leonardo Pietrobon**

Una volta completata la procedura di **assegnazione** agevolata dell'immobile una delle domande che potrebbe sorgere spontanea potrebbe essere: **quali sono gli effetti fiscali in caso di successiva cessione di tale immobile?**

La risposta all'interrogativo è da ricercarsi nelle disposizioni di cui **all'articolo 67 del D.P.R. 917/1986**. In particolare, in caso di successiva alienazione del bene trova applicazione l'articolo 67, **comma 1, lettera b) del D.P.R. 917/1986**, in base al quale costituiscono redditi diversi *"Le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di **beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni**, esclusi quelli acquisiti per successione e le **unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale** del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione"*.

Sulla base di tale disposizione normativa, quindi, si può realizzare una condizione di **convenienza ad assegnare un bene immobile al valore di mercato** invece che al valore catastale, normalmente più basso, al fine di **"ridurre" l'eventuale plusvalore latente in caso di successiva cessione**.

Diversamente dal caso in cui le plusvalenze **concorrano alla formazione del reddito d'impresa**, i beni **immobili assegnati ai soci fuori dal regime di impresa** possono generare **plusvalenze imponibili** a condizione che:

1. si tratti di **terreni edificabili**;

oppure

2. **non siano stati adibiti ad abitazione principale** del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte del periodo di possesso, e tale periodo **di possesso sia inferiore a cinque anni**.

Da quanto sopra esposto emerge proprio la **convenienza ad applicare l'imposta sostitutiva**, di cui al comma 116 dell'articolo 1 della L. 208/2015, su di **un valore maggiore nel caso in cui**, appunto, si **prevede** nel breve periodo, o comunque entro cinque anni dall'atto di assegnazione, di **alienare il bene** immobile.

Le c.d. “**intenzioni future**” *post* assegnazione devono essere valutate anche nel caso di **trasformazione in società semplice**. Anche in tal caso alla successiva alienazione dell'immobile sono applicate le disposizioni di cui **all'articolo 67 del D.P.R. 917/1986**, con la conseguente generazione di un possibile reddito di natura diversa.

Tuttavia, come indicato dalla stessa **Agenzia delle entrate con la circolare n. 112/E/1999**, capitolo III, parte I, par. 1, e nella recente **circolare n. 26/E/2016**, a differenza dell'assegnazione a persone fisiche non imprenditori e della successiva alienazione dell'immobile, **in caso di trasformazione in società semplice il quinquennio non decorre dalla data dell'assegnazione, ma dalla data dell'acquisto dell'immobile da parte della società**.

Dal punto di vista pratico è quindi possibile che la **società trasformata**, avendo pagato l'imposta sostitutiva sul valore catastale dell'immobile posseduto, lo venda a stretto giro – stabilire una tempistica in modo oggettivo non è possibile – realizzando una **plusvalenza non imponibile** ai fini delle imposte dirette, in quanto lo stesso bene è in **possesso della stessa società per più di cinque anni**.

Le sopra esposte ipotesi potrebbero far credere nel realizzo di un'operazione “elusiva”. Tuttavia, la **norma non ha previsto alcuna clausola antielusiva** allo scopo di evitare la successiva vendita dei beni da parte dei soci assegnatari; eppure, **avrebbe potuto facilmente farlo**, ad esempio prevedendo che per due, tre, cinque anni il **destinatario dell'immobile non potesse rivenderlo**, pena la revoca del trattamento agevolato. In particolare, **si ricorda** che nel caso di **conferimento in una società dell'unica azienda dell'imprenditorie individuale**, l'articolo 3 comma 3 del D.Lgs. 358/1997 aveva previsto un **vincolo temporale** di tre anni alla successiva cessione delle quote, proprio al fine di evitare la consequenzialità tra conferimento e successiva cessione; previsione normativa che avrebbe potuto trovare espressione anche nella normativa in esame.

A conferma dell'assenza di elusività dell'eventuale successiva cessione, si ricorda che nella **Relazione al disegno di Legge** da cui deriva la normativa in commento, si legge che l'assegnazione “**consentirebbe la fuoriuscita dalle società e in particolare di immobili che potenzialmente potrebbero poi essere nuovamente immessi nel mercato**”, e che, in assenza di agevolazioni giudicate appetibili, vista la situazione poco favorevole del mercato immobiliare, probabilmente gran parte delle società cui è rivolta la norma in esame non avrebbero venduto.

Per approfondire le problematiche relative all'assegnazione e trasformazione agevolata vi raccomandiamo il seguente seminario di specializzazione:



Seminario di specializzazione

**L'ASSEGNAZIONE, LA TRASFORMAZIONE E
L'ESTROMISSIONE AGEVOLATA**

Bologna Firenze Milano Padova Torino Verona

ENTI NON COMMERCIALI

Dal 2017 iscrizione a regime per chi richiede il 5 per mille

di Luca Caramaschi

Sono in vigore dallo scorso 24 agosto le disposizioni contenute nel **D.P.C.M. datato 7 luglio 2016** e pubblicate nella G.U. n. 185 del 9 agosto 2016, che attuano le previsioni contenute nella Legge di Stabilità per l'anno 2015 (articolo 1 comma 154 L. 190/2014) in materia di trasparenza e di efficacia nell'utilizzazione della quota del **cinque per mille**.

In particolare il nuovo provvedimento apporta significative modifiche al D.P.C.M. datato 23 aprile 2010, che negli ultimi anni ha regolato le attività di quanti (enti di volontariato ed associazioni sportive) hanno inteso richiedere ai contribuenti di destinare loro una parte della propria Irpef (il **cinque per mille**, appunto) operando tale scelta in dichiarazione dei redditi.

È opportuno in proposito ricordare, che a seguito delle modifiche normative contenute nella legge di Stabilità per l'anno 2015, il **cinque per mille** ha assunto a pieno titolo il profilo di un contributo certo, a regime, non più quindi soggetto a proroghe o rinnovi annuali continui. Il beneficio del 5 per mille rappresenta pertanto una **forma stabile di finanziamento** per un ampio ventaglio di settori di rilevanza sociale.

Con la **circolare n. 13/E/2015**, e proprio in considerazione della "stabilizzazione" dell'istituto del **cinque per mille**, è stata fornita con riguardo agli **enti del volontariato** e alle **associazioni sportive dilettantistiche** una sintesi degli **adempimenti** da porre in essere ai fini dell'ammissione al contributo. In pratica, una sorta di guida con le istruzioni complete in riferimento alla tempistica e alle modalità da seguire. Indicazioni che vanno ora **riconsiderate** e **"ritarate"** alla luce dei contenuti proposti dal recente decreto attuativo.

La modifica di maggior impatto è sicuramente quella contemplata dall'articolo 1 del D.P.C.M. datato 7 luglio 2016, che introduce un nuovo articolo 6-*bis* al precedente D.P.C.M. datato 23 aprile 2010.

Un primo aspetto da mettere in evidenza è certamente la decorrenza delle nuove previsioni: il comma 2 dell'articolo 1 del citato D.P.C.M. prevede espressamente che le stesse **"si applicano a decorrere dall'esercizio finanziario 2017 con riferimento ai soggetti regolarmente iscritti nel 2016"**. Solo quindi per gli enti che hanno correttamente completato l'*iter* nel corso del presente anno (o che potranno farlo anche entro il prossimo 30 settembre 2016 sfruttando le possibilità offerte dall'istituto della *remissione in bonis*) avranno diritto a godere delle semplificazioni, che di seguito descriveremo, già a partire dall'esercizio finanziario 2017. Per quanti invece vorranno procedere alla "prima iscrizione" a decorrere dal 2017 si dovrà necessariamente fare ricorso alle modalità descritte nella già citata circolare n. 13/E/2015.

Rubricato “*Semplificazione degli adempimenti per l’ammissione al riparto della quota del **cinque per mille***” il nuovo articolo 6-bis del D.P.C.M. datato 7 luglio 2016 testualmente prevede al comma 1 che “*L’iscrizione al riparto della quota del cinque per mille dell’imposta sul reddito delle persone fisiche e la **dichiarazione sostitutiva** dell’atto di notorietà relativa alla persistenza dei requisiti per l’ammissione al contributo di cui agli articoli 2, 3, 4 e 6, regolarmente adempiute, **esplicano effetti**, fermi restando i requisiti per l’accesso al beneficio, **anche per gli esercizi finanziari successivi** a quello di iscrizione*”. Prosegue poi il successivo comma 2 affermando che “*Gli enti che, in presenza delle condizioni di cui al comma 1 non sono tenuti a riprodurre la domanda di iscrizione e la dichiarazione sostitutiva, sono inseriti in un apposito elenco, integrato, aggiornato e pubblicato sul sito web dell’Agenzia delle entrate entro il 31 marzo di ciascun anno. Eventuali **errori** rilevati nell’elenco o **variazioni** intervenute possono essere fatti valere, entro il 20 maggio, dal legale rappresentante dell’ente richiedente, ovvero da un suo delegato, presso la Direzione regionale dell’Agenzia delle entrate nel cui ambito territoriale si trova la sede legale del medesimo ente*”.

Alla luce delle nuove previsioni, quindi, gli **adempimenti** che non saranno più da porre in essere sono i seguenti:

- presentazione telematica della **domanda di iscrizione negli elenchi** (che per l’esercizio finanziario 2016 doveva essere spedita entro lo scorso 31 marzo 2016);
- presentazione – tramite lettera raccomandata con ricevuta di ritorno – di una **dichiarazione sostitutiva** con la quale l’ente interessato conferma la sussistenza dei requisiti che consentono l’accesso al beneficio fiscale (che per l’esercizio finanziario 2016 doveva essere spedita entro lo scorso 30 giugno 2016).

Tali adempimenti verranno “sostituiti” da una **iscrizione automatica** in un apposito elenco pubblicato sul sito *web* dell’Agenzia delle entrate che avverrà entro il 31 marzo di ciascun anno. È poi prevista una procedura per correggere eventuali errori o per apportare modifiche, da attuarsi entro il successivo 20 maggio, che prevede verosimilmente l’invio di una **lettera raccomandata** presso la DRE competente per territorio (il decreto, in realtà, non prevede in concreto la modalità da utilizzare per l’inoltro di tale comunicazione e, quindi, sarà necessario attendere indicazioni ufficiali sul punto).

Un altro aspetto che dovrà essere chiarito è da ricondursi alla specificità in cui versano le associazioni sportive dilettantistiche: per tali soggetti gli enti competenti a ricevere le comunicazioni non sono mai state la DRE bensì gli **Uffici territoriali del CONI** e quindi sarà opportuno attendere precisazioni ufficiali in tal senso, anche in considerazione della abrogazione delle disposizioni che, seppur in tema di rendicontazione, facevano richiamo allo specifico D.M. datato 2 aprile 2009 che detta “*Modalità’ di ammissione delle associazioni sportive dilettantistiche al riparto di una quota pari al **5 per mille** dell’IRPEF*”.

I successivi commi 3 e 4 del nuovo articolo 6-bis dettano le regole da seguire al verificarsi di due situazioni particolari:

- **variazione del rappresentante legale:** in tale caso il nuovo rappresentante dovrà provvedere a sottoscrivere e trasmettere una nuova dichiarazione sostitutiva con l'indicazione della data della sua nomina e di quella di iscrizione dell'ente alla ripartizione del contributo;
- **sopravvenuta perdita dei requisiti:** il rappresentante legale dell'ente sottoscrive e trasmette all'amministrazione competente, sempre tramite lettera raccomandata, la revoca dell'iscrizione.

In risposta ad un'esigenza di trasparenza, con il nuovo articolo 11-*bis* aggiunto al D.P.C.M. datato 23 aprile 2010 viene previsto che le amministrazioni erogatrici del contributo del **cinque per mille**, entro tre mesi dalla data di erogazione del contributo, provvedano alla pubblicazione in apposita sezione del proprio **sito web** degli elenchi dei soggetti ai quali lo stesso contributo è stato erogato, della data di erogazione e del relativo importo.

Le restanti modifiche apportate dal nuovo decreto attengono alle regole di **rendicontazione** che devono osservare gli enti che hanno percepito il relativo contributo.

Con una consistente modifica apportata all'articolo 12 del D.P.C.M. datato 23 aprile 2010 viene previsto che i soggetti destinatari del contributo redigano uno specifico **rendiconto**, utilizzando il modulo disponibile sul sito istituzionale delle amministrazioni competenti, entro il termine di un anno dalla ricezione degli importi, unitamente ad una relazione illustrativa, dal quale risulti con chiarezza la destinazione delle somme attribuite.

Il rendiconto dovrà poi **contenere**:

- i dati identificativi del beneficiario, tra cui la denominazione sociale, il codice fiscale, la sede legale, l'indirizzo di posta elettronica e lo **scopo dell'attività sociale**, nonché del rappresentante legale;
- l'anno finanziario cui si riferisce l'erogazione, la data di percezione e l'importo percepito;
- l'indicazione delle spese sostenute per il **funzionamento** del soggetto beneficiario, ivi incluse le spese per le risorse umane e per l'acquisto di beni e servizi, dettagliate per singole voci di spesa, con l'evidenziazione della loro riconduzione alle finalità ed agli scopi istituzionali del soggetto beneficiario;
- le altre voci di spesa comunque destinate ad attività direttamente riconducibili alle finalità ed agli **scopi istituzionali** del soggetto beneficiario;
- l'indicazione dettagliata degli eventuali accantonamenti delle somme percepite per la realizzazione di **progetti pluriennali**, fermo restando l'obbligo di rendicontazione successivamente al loro utilizzo.

Viene infine previsto un **esonero** dall'obbligo di invio del rendiconto e della relativa relazione per coloro che hanno percepito contributi per un importo **inferiore ad euro 20.000**; tali soggetti dovranno comunque predisporre rendiconto e relazione entro un anno dalla ricezione del contributo, che andrà **conservata** per un periodo di dieci anni e presentata

all'Amministrazione finanziaria in caso di esplicita richiesta.

Con riferimento ai controlli amministrativo-contabili che le amministrazioni competenti possono operare presso le sedi degli enti beneficiari, viene precisato che possono essere eseguite anche **“a campione”**.

Da ultimo, viene disposta l'**abrogazione** dei commi 2 e 7 del richiamato articolo 12: si tratta delle specifiche previsioni dettate per la rendicontazione e i controlli nei confronti delle **associazioni sportive dilettantistiche**, che dovevano avvenire secondo i criteri stabiliti dal D.M. datato 2 aprile 2009. Con il nuovo D.P.C.M. viene quindi ristabilita una sostanziale uniformità, sotto tale profilo, delle regole da seguire per tutti gli enti interessati alla ripartizione del **cinque per mille**.

Sempre all'insegna del dogma della **trasparenza**, con un nuovo articolo 12-*bis* inserito nel D.P.C.M. datato 23 aprile 2010 viene poi previsto l'obbligo per le amministrazioni erogatrici del contributo del **cinque per mille** di pubblicare, in apposita sezione del proprio sito *web*, i rendiconti e le relazioni illustrative ricevute dagli enti, entro un mese dalla ricezione.

Infine, con riferimento ai casi di **recupero del contributo**, viene aggiunta all'articolo 13 del D.P.C.M. datato 23 aprile 2010 una nuova ipotesi, rubricata alla lettera a-*bis*) rappresentata dalla situazione in cui *“venga accertato che il contributo erogato sia stato impiegato per **finalità diverse** da quelle perseguite istituzionalmente dal soggetto beneficiario”*.

Per approfondire le problematiche relative al terzo settore vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:



Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DEL TERZO SETTORE CON

GUIDO MARTINELLI

Milano Bologna Verona