

## Edizione di mercoledì 9 agosto 2017

### ENTI NON COMMERCIALI

**Regime forfettario ad hoc per i proventi commerciali dei nuovi ETS**  
di Luca Caramaschi

### CRISI D'IMPRESA

**La nuova chiusura del fallimento – II° parte**  
di Andrea Rossi

### REDDITO IMPRESA E IRAP

**La nuova base imponibile Irap**  
di Sandro Cerato

### CONTENZIOSO

**Utilizzabili in giudizio i documenti non espressamente richiesti**  
di Luigi Ferrajoli

### AGEVOLAZIONI

**Industria 4.0: la PMI nell'era dei beni immateriali e dell'innovazione**  
di Claudio Melillo

## ENTI NON COMMERCIALI

### ***Regime forfettario ad hoc per i proventi commerciali dei nuovi ETS***

di Luca Caramaschi

La relazione illustrativa al decreto – D.Lgs. 117/2017 – che introduce il nuovo **codice del terzo settore** precisa che la **commercialità**, nella filosofia della **riforma**, può costituire un elemento del tutto fisiologico in rapporto alle finalità di interesse generale perseguitate e, per tale motivo, essa richiede una particolare attenzione sul piano fiscale. Tale principio di carattere generale viene tradotto dalla riforma nella formulazione dell'[articolo 80](#) del nuovo decreto che va ad introdurre nell'ordinamento un nuovo regime **forfettario** applicabile ai nuovi enti del terzo settore (in acronimo, ETS) aventi natura non commerciale.

Il nuovo **regime**, come esplicitamente previsto nelle disposizioni di **coordinamento** normativo, andrà di fatto a sostituire per gli ETS l'attuale disciplina contenuta nell'[articolo 145 del Tuir](#), che per espressa previsione contenuta nel [comma 3 dell'articolo 89](#) del nuovo decreto, resterà applicabile in generale ai soggetti che non sono invece considerati **enti del terzo settore**: tra questi le Amministrazioni pubbliche, i partiti politici, le associazioni di categoria e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, solo per citarne alcuni. Con riferimento ai predetti enti religiosi, tuttavia, il regime **forfettario** di cui all'articolo 145 del Tuir risulterà applicabile anche nel caso di iscrizione dell'ente al **registro nazionale** del terzo settore, seppur limitatamente alle attività diverse da quelle di interesse generale elencate nell'[articolo 5 del nuovo decreto](#). Per gli enti del terzo settore, inoltre, non vi sarà più nemmeno la possibilità di applicare l'ulteriore e più conveniente regime forfettario di cui alla **L. 398/1991**, attesa l'esplicita previsione sempre contenuta nel citato articolo 89 primo comma lettera c) del nuovo decreto.

La riforma, quindi, introduce all'[articolo 80](#) un **regime forfettario** di determinazione del reddito, avente carattere **opzionale** e con vincolo di applicazione per almeno un **triennio**, per le attività commerciali svolte (in modo non prevalente o secondario) dagli **ETS** di natura non commerciale. Vediamo con quali caratteristiche.

#### I coefficienti di redditività

TIPO ATTIVITÀ	SCAGLIONI DI RICAVI	COEFFICIENTE REDDITIVITÀ
---------------	---------------------	--------------------------

Master di specializzazione

## TEMI E QUESTIONI DEL TERZO SETTORE E DELL'IMPRESA SOCIALE 2017

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## CRISI D'IMPRESA

### ***La nuova chiusura del fallimento – II° parte***

di Andrea Rossi

Attesa la complessità interpretativa del nuovo [articolo 118 L.F.](#), il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili ha emesso un **documento** lo scorso mese di giugno in cui sono **fornite** delle preziose **indicazioni** circa gli obblighi di **cancellazione** dal Registro imprese delle società fallite in pendenza di giudizi, che sono stati approfonditi in un [precedente contributo](#) mentre nel presente articolo saranno trattate le **tematiche fiscali** (*in primis* relativamente alle imposte dirette) conseguenti all'applicazione del nuovo [articolo 118 L.F.](#).

Innanzitutto è opportuno precisare come sia difficile la **convivenza** fra le disposizioni fallimentari e quelle tributarie stante il fatto che non esiste una **disciplina armonizzata** della fiscalità delle procedure concorsuali, ma semplicemente vi sono disposizioni speciali all'interno della normativa generale; inoltre la persistente contrapposizione di interessi tra l'Erario e la legge fallimentare rileva una difficile **convivenza** che deve quindi trovare una soluzione nell'interpretazione il più possibile sistematica della normativa vigente.

E proprio la chiusura del fallimento con giudizi ancora pendenti rappresenta l'esempio più attuale del mancato coordinamento delle **due normative**, stante le importanti **conseguenze fiscali** sia in tema di imposte dirette, sia di Iva, che di ritenute di acconto.

Innanzitutto si ritiene opportuno precisare che con il fallimento **non sorge** un nuovo soggetto d'imposta, ma la **soggettività** passiva tributaria rimane sempre in capo al **debitore** il quale continuerà a **detenere i beni** al fine di gestirli e porli in vendita per soddisfare i creditori concorsuali; pertanto, il soggetto fallito viene semplicemente **privato** della disponibilità degli stessi beni, ed il potere di **amministrarli** viene passato al **curatore** nel rispetto della legge fallimentare.

Nel caso in cui in corso di procedura sorga della materia imponibile, per le persone giuridiche, il curatore procede anche al versamento delle eventuali imposte relative, mentre per le persone fisiche, il debito tributario dovrà essere indicato nella dichiarazione personale del fallito; pertanto, laddove dovessimo **chiudere un fallimento** pur in presenza di giudizi pendenti, ai sensi del novellato articolo 118 L.F. potrebbe:

1. sorgere un **surplus** rispetto alla situazione patrimoniale di chiusura del fallimento (normalmente pari a "zero") che garantirebbe al fallimento stesso la possibilità di **pagare** tutti i debiti e restituire al fallito una parte del patrimonio sociale; si tratta di una situazione residuale (ma teoricamente possibile) che comporterebbe la tassazione

- ex articolo 183, comma 2, Tuir* di tale maggior valore a carico della procedura;
2. sorgere una sopravvenienza passiva che **influenzi il debito fiscale** a causa di una riduzione del residuo attivo; in tale ipotesi si avrebbe una riduzione della tassazione (pari al minor valore) a carico della procedura, *ex articolo 183, comma 2, Tuir*;
  - sorgere una sopravvenienza attiva o passiva che **non influenza**, in considerazione del relativo ammontare, la liquidazione delle imposte intervenuta con la dichiarazione finale relativa alla chiusura del fallimento. In tale caso non sorgerebbe alcun dovere a carico del curatore.

Come approfondito in un precedente contributo, l'[articolo 120, comma 5, L.F.](#) prevede la cessazione dell'attività del curatore, tranne nei casi in cui ricorrono le condizioni descritte nell'[articolo 118, comma 2, terzo periodo, L.F.](#), al verificarsi delle quali il curatore **rimane in carica** “*ai soli fini di quanto ivi previsto*”; pertanto, in siffatto contesto normativo, ci si deve chiedere quali siano gli effetti sugli **adempimenti fiscali** che deve svolgere il curatore **nell'ambito della procedura fallimentare** sostanzialmente **chiusa**. Il tema è stato **affrontato** dall'Agenzia delle Entrate (DRE Veneto del 25.3.2016, ma nello stesso senso vi sono anche delle risposte rese dalla Direzione Centrale) secondo la quale la **cancellazione** della società fallita dal Registro delle imprese può essere effettuata **senza procedere** con la cancellazione anche del **codice fiscale**; tale soluzione permetterebbe di mantenere **in vita** una società solamente dal punto di **vista fiscale** successivamente alla presentazione della dichiarazione dei redditi.

Stante la complessità della norma, causata principalmente dal mancato coordinamento della normativa fiscale e fallimentare, al fine di assolvere agli obblighi fiscali secondo le regole ordinarie, si ritiene che il curatore **possa presentare istanza** affinché, pur al ricorrere delle condizioni previste dall'[articolo 118, comma 2, n. 3, L.F.](#), possa essere autorizzato, a **non procedere con la cancellazione della società**, del conto corrente del fallimento e della relativa partita Iva, in attesa che si perfezionino i giudizi pendenti; in questo senso si è espressa anche la Sezione fallimentare del Tribunale di Milano, con la circolare dell'11 aprile 2017.

Seminario di specializzazione

**PROCEDURE PER LA SOLUZIONE DELLA CRISI DI IMPRESA IN CONTINUITÀ**

Scopri le sedi in programmazione >

## REDDITO IMPRESA E IRAP

### ***La nuova base imponibile Irap***

di Sandro Cerato

Con la recente circolare 14/2017 Assonime affronta le principali modifiche normative introdotte dal **D.Lgs. 139/2015** – applicabili ai bilanci degli esercizi iniziati dall'1.1.2016 – e il conseguente aggiornamento dei principi contabili nazionali OIC, nonché le disposizioni di coordinamento fiscale, ai fini dell'Ires e dell'Irap, stabilite dall'[articolo 13-bis del D.L. 244/2016](#). Il capitolo 4 della circolare in commento è dedicato alle modalità di determinazione della **base imponibile Irap** a seguito dell'eliminazione della sezione straordinaria del conto economico e al conseguente trattamento impositivo delle plusvalenze da **cessione d'azienda** (o di rami d'azienda) e degli altri **componenti straordinari diversi** (incentivi all'esodo e sopravvenienze attive da remissione di debiti). Sempre nel contesto della circolare in analisi, Assonime ha fornito la propria interpretazione sulla modalità di quantificazione della **plusvalenza o minusvalenza da escludere dalla base imponibile Irap**.

Assonime si sofferma, tra i tanti argomenti affrontati, sui **componenti diversi da quelli relativi ai trasferimenti di azienda** che rimangono inclusi nel valore della produzione per effetto dell'abrogazione dell'area straordinaria del conto economico: in relazione a detti componenti, la dottrina ha sempre ritenuto **invocabile il principio di "correlazione inversa"** che esclude, dalla determinazione della base imponibile Irap, i componenti reddituali classificati nelle voci A.5 o B.14, ma che sono correlati a voci del conto economico che non rilevano ai fini della determinazione della base imponibile del tributo. Conseguentemente, tali componenti reddituali di natura straordinaria (diversi da quelli relativi ai trasferimenti di azienda) assumono rilevanza, ai fini Irap, soltanto **nei limiti in cui ciò è consentito dalle regole ordinarie di determinazione della base imponibile del tributo regionale**.

Nella circolare in commento viene proposto il caso degli **oneri di ristrutturazione aziendale per incentivi all'esodo del personale dipendente** che, prima delle modifiche apportate dal D.Lgs. 139/2015, erano allocati nell'area straordinaria del conto economico. Secondo Assonime, detti componenti negativi possono trovare **riconoscimento fiscale** qualora vi sia stata l'adesione al piano da parte del dipendente (se legato all'impresa da un rapporto di lavoro a tempo indeterminato), mentre rimangono indeducibili in caso contrario, trattandosi di accantonamenti che, in quanto tali, non sono comunque deducibili ai fini Irap.

Un altro aspetto affrontato da Assonime – che attiene sempre ai **proventi e agli oneri straordinari non afferenti a trasferimenti d'azienda**, per i quali il legislatore non ha dettato una specifica disciplina – riguarda il trattamento Irap delle **sopravvenienze che emergono** (in sede concorsuale o extraconcorsuale) a seguito della **remissione parziale di un debito per incapacità dell'impresa** a far fronte regolarmente alle proprie obbligazioni. Secondo l'orientamento

dell'Amministrazione finanziaria (risposta all'interpello 15.1.2014 n. 954-688/2013), le sopravvenienze attive derivanti dalla riduzione dei debiti prevista in sede concordataria **non concorrono alla formazione della base imponibile Irap**, trattandosi di proventi che, nei bilanci relativi agli esercizi fino al 2015, dovevano essere classificati nella voce E.20 del conto economico e per i quali **non è invocabile il principio di correlazione**, di cui all'[articolo 5, comma 4, del D.Lgs. 446/1997](#), che fa concorrere, alla formazione della base imponibile Irap, anche i proventi e gli oneri classificabili in voci diverse da quelle rilevanti ai fini del tributo regionale, se correlati a componenti positivi e negativi del valore della produzione di periodi d'imposta precedenti o successivi ([risoluzione AdE 251/E/2007](#) e [risoluzione AdE 294/E/2007](#)).

L'orientamento dell'Amministrazione finanziaria è, peraltro, conforme alla risposta resa dalla medesima Agenzia delle Entrate nel contesto del recente interpello DRE Lombardia 29.2.2016 n. 904-211/2016. Si rammenta, altresì, che analoga posizione era stata assunta nel contesto dell'interpello del 15.1.2014 n. 954-688/2013 riguardo alle **sopravvenienze attive derivanti dalla riduzione dei debiti in sede di concordato preventivo**. Secondo Assonime, anche a seguito della soppressione, ad opera del D.Lgs. 139/2015, dell'area straordinaria del conto economico e dell'irrilevanza, ai fini Irap, non di tutti i proventi e gli oneri di natura straordinaria, ma soltanto di quelli derivanti da trasferimenti di azienda (o di rami di azienda), le sopravvenienze da remissione di debiti **devono comunque continuare ad essere escluse dalla determinazione della base imponibile Irap** in quanto:

- la ristrutturazione del debito **origina componenti positivi** di reddito di tipo finanziario da classificare nella voce C.16.d del conto economico (OIC 12 § 92, 98 e Motivazioni alla base delle decisioni assunte);
- secondo l'orientamento ormai consolidato dell'Agenzia delle Entrate, i componenti reddituali in parola **non sono assoggettati a tassazione in applicazione del principio di correlazione**, trattandosi di *"proventi dipendenti da un aspetto di natura finanziaria (l'insolvenza del debitore) che è estraneo alla gestione caratteristica dell'impresa"*.

Seminario di specializzazione

## IL NUOVO BILANCIO D'ESERCIZIO E LE IMPLICAZIONI FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >

## CONTENZIOSO

---

### ***Utilizzabili in giudizio i documenti non espressamente richiesti***

di Luigi Ferrajoli

I **documenti non specificatamente richiesti** durante la fase amministrativa sono utilizzabili a favore del contribuente nell'eventuale successivo contenzioso istauratosi. In tal senso, si è recentemente pronunciata la Corte di Cassazione con la recente [sentenza n. 15021 depositata in data 16.06.2017](#), la quale ha sostanzialmente confermato l'ormai consolidato orientamento dei supremi giudici in tema di inutilizzabilità dei documenti esibiti per la prima volta in giudizio.

Com'è noto, ai sensi dell'[articolo 32, comma 4, D.P.R. 600/1973](#), le notizie ed i dati non addotti e gli atti, nonché i documenti, i libri ed i registri che **non** siano stati esibiti o trasmessi in risposta agli inviti dell'Ufficio **non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente**, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Tale **preclusione** trova applicazione soltanto in caso di formale esercizio di un potere istruttorio da parte dell'Ufficio e non anche qualora si ponga in essere la fase del **contraddittorio endoprocedimentale**, nel corso della quale il contribuente resta libero di non esibire documenti la cui produzione sia ritenuta strategicamente più opportuna nel corso dell'eventuale futuro giudizio.

Con la sentenza in commento, il Collegio ha deciso una controversia concernente l'impugnazione di avvisi di accertamento aventi ad oggetto la ripresa a tassazione dell'Irpef sulla base di **determinazione sintetica del reddito** operata ai sensi dell'[articolo 38, commi 4 e 5, D.P.R. 600/1973](#) in relazione a spese per incrementi patrimoniali.

Con specifico riferimento all'utilizzabilità dei documenti esibiti per la prima volta in giudizio, la Commissione Tributaria Regionale aveva avuto modo di rilevare che la documentazione bancaria prodotta dalla contribuente non incorreva nella sanzione di inutilizzabilità prevista dall'[articolo 32, comma 4, D.P.R. 600/1973](#) poiché la sua **mancata esibizione in risposta ai questionari** era stata giustificata dalla **genericità dei medesimi**.

Avverso tale decisione l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione eccependo la violazione e falsa applicazione dell'[articolo 32, commi 3, 4 e 5, D.P.R. 600/1973](#) per avere il Giudice di secondo grado *"erroneamente attribuito rilievo – nel valutare l'utilizzabilità della produzione documentale offerta per la prima volta in giudizio, ancorché non esibita in risposta ai questionari – all'atteggiamento soggettivo della contribuente"*, non essendo rilevante e normativamente richiesta la **sussistenza dell'elemento soggettivo del dolo** della persona che abbia omesso di rispondere al questionario.

Tale eccezione non è stata ritenuta meritevole di accoglimento dalla Corte di Cassazione che, a sostegno della sua decisione, ha evidenziato come sul tema la stessa Corte abbia più volte affermato che *“il divieto di utilizzo in sede giudiziaria di documenti non esibiti in sede amministrativa costituisce un limite all'esercizio dei diritti di difesa e dunque si giustifica solo in quanto costituiscano il rifiuto di una documentazione specificamente richiesta dagli agenti accertatori”*.

È stato inoltre chiarito che il divieto di utilizzare documenti scatta, oltre che nell'ipotesi di **rifiuto doloso dell'esibizione**, anche nei casi in cui il contribuente abbia espressamente dichiarato il falso, ossia di non possedere o di non aver **sottratto all'ispezione documenti in suo possesso**, ancorché non al precipuo fine di impedirne la verifica, *“ma per errore non scusabile, di diritto o di fatto (dimenticanza, disattenzione, carenze amministrative ecc.) e, quindi, per colpa”*. Tale impostazione, del resto, appare coerente con quanto previsto dall'[articolo 52, D.P.R. 633/1972](#) che, nel disciplinare accessi, verifiche e ispezioni in ambito Iva, letteralmente afferma che *“per rifiuto d'esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione”*.

Nel caso di specie, la Cassazione ha evidenziato come dalle stesse affermazioni dell'Ufficio si sia invero trattato di una **generica richiesta di notizie** circa l'esistenza di redditi esenti o già assoggettati a imposta alla fonte e non, come invece richiesto dall'interpretazione nomofilattica della disposizione, riferita a specifici documenti e, nello specifico, a quelli poi prodotti dalla contribuente in sede contenziosa.

A sostegno della decisione è stata richiamata l'interpretazione fornita dalla Cassazione con le [sentenze n. 21768/2009](#) e [n. 9127/2006](#) secondo cui la sanzione dell'inutilizzabilità dei documenti esige che sussista **una specifica richiesta** degli agenti accertatori, **non potendo costituire “rifiuto” la mancata esibizione di un documento non richiesto**.

Master di specializzazione

## TEMI E QUESTIONI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO 2.0 CON LUIGI FERRAJOLI

Scopri le sedi in programmazione >

## AGEVOLAZIONI

---

# **Industria 4.0: la PMI nell'era dei beni immateriali e dell'innovazione**

di Claudio Melillo

L'espressione **Industry 4.0**, usata per la prima volta in occasione della Fiera di Hannover in Germania, nel 2011, trae le sue origini dal concetto di **"quarta rivoluzione industriale"**. L'Industria 4.0, figlia della rivoluzione digitale, ci sta conducendo gradualmente (e irreversibilmente) verso un sistema produttivo totalmente **automatizzato** e **interconnesso**, in gran parte basato sulla robotica, e volto all'ammodernamento e alla sostituzione dei tradizionali beni strumentali aziendali con altri più innovativi e, talvolta, futuristici.

A novembre 2015, il Ministero dello Sviluppo Economico italiano ha annunciato il **Piano Industria 4.0** e ha tracciato 8 linee di intervento tese a rilanciare gli investimenti, favorire la crescita dimensionale delle imprese e facilitare l'imprenditorialità innovativa, mediante agevolazioni e sgravi fiscali.

### **Le misure previste dal "Piano Industria 4.0"**

Il Piano in esame è articolato in una serie di azioni a favore delle imprese – in realtà non sempre di agevole applicazione – spesso cumulative tra loro, che ruotano prevalentemente attorno ai concetti di **"innovazione"** e **"ricerca e sviluppo"**.

Uno degli interventi normativi che ha assunto maggiore enfasi, soprattutto a livello mediatico, anche in virtù delle origini sovranazionali che lo caratterizzano, attiene al cosiddetto **Patent Box**, beneficio fiscale a vantaggio delle imprese che investono in ricerca e sviluppo e contemporaneamente producono reddito grazie all'utilizzo di beni immateriali. Ma prima di entrare nel dettaglio di questa misura, s'intende fornire un quadro riepilogativo delle ulteriori agevolazioni introdotte dal legislatore con il Piano Industria 4.0, partendo dall'ammortamento dei beni strumentali e, in particolare, dai cosiddetti super e iper ammortamento.

La misura del **super ammortamento**, introdotta con la Manovra del 2016 e successivamente prorogata attraverso la legge di Bilancio 2017, consiste in un incremento pari al 140% del costo dei beni strumentali nuovi acquistati o in *leasing*.

L'**iper ammortamento**, invece, è una nuova **"super-agevolazione"** introdotta dalla legge di Bilancio 2017 che si traduce in una maggiorazione del 150% del costo di taluni beni

strumentali nuovi acquistati per adeguare l'impresa al modello di Industria 4.0.

Tra le altre azioni promosse dal summenzionato progetto governativo, occorre ricordare la misura **"Beni strumentali"** – diretta a facilitare l'accesso al credito delle PMI – la quale finanzia impianti e macchinari, beni strumentali ad uso produttivo, *hardware*, *software* e tecnologie digitali. Per favorire l'accesso a questo o ad altri tipi di finanziamento le imprese si possono servire del Fondo di Garanzia, vale a dire della concessione di una **garanzia pubblica** che affianca o sostituisce le garanzie reali delle imprese.

Al fine di stimolare la spesa privata in ricerca e sviluppo, inoltre, il Piano Industria 4.0 ha introdotto un **credito di imposta** del 50% delle spese incrementali in **ricerca e sviluppo** sostenute nel periodo 2017-2020, fino ad un importo massimo annuo di 20 milioni di euro per ciascun beneficiario, utilizzabile anche in presenza di perdite, al quale si accede automaticamente in fase di redazione di bilancio.

Ciò posto, come anticipato in apertura del presente articolo, il Piano Industria 4.0 contempla altresì un **regime opzionale** di tassazione agevolata dei redditi provenienti dallo **sfruttamento** dei beni immateriali, noto come *Patent Box*, al quale hanno accesso i titolari dei redditi di impresa che investono in ricerca e sviluppo. L'opzione si esercita nella dichiarazione dei redditi relativa al primo periodo di imposta per il quale si intende optare per la stessa; essa è valida per 5 periodi di imposta, è **irrevocabile e rinnovabile**.

Occorre evidenziare da ultimo che rientrano nel Piano Industria 4.0 anche una serie di azioni e misure agevolative dirette alle **start up** ed estese alle PMI che operano nel campo dell'innovazione tecnologica; trattasi di misure quali le detrazioni del 30% per chi investe in innovazione ovvero la possibilità di assorbimento delle perdite delle *start up* da parte di società *sponsor*.

### **I vantaggi del Piano 4.0 e la rilevanza del Patent Box**

Nessun dubbio sussiste in merito ai **vantaggi** che il Piano Industria 4.0 può apportare al sistema industriale del nostro Paese. Nell'immediato, infatti, gli incentivi del super e iper ammortamento e la Nuova Sabatini, consentiranno alle imprese nazionali di acquistare agevolmente beni strumentali e di innovare la produzione mediante l'utilizzo di *robot* e procedure automatizzate. Nel lungo periodo, invece, le imprese potranno godere dei frutti derivanti dagli investimenti, precedentemente effettuati, in ricerca e sviluppo. Tutto ciò permetterà al nostro Paese, mediante la diffusione della cultura 4.0, di crescere e innovarsi.

In successivi articoli si svolgeranno alcune **considerazioni**, soprattutto in un'ottica comparatistica, sulla misura del *Patent Box*, intesa quale **asse portante** del Piano Industria 4.0.

Master di specializzazione

## LABORATORIO PROFESSIONALE SUL PATENT BOX

[Scopri le sedi in programmazione >](#)