

Edizione di lunedì 3 Giugno 2019

AGEVOLAZIONI

Innovation manager: i requisiti per l'accesso all'elenco

di **Debora Reverberi**

DICHIARAZIONI

Visto di conformità infedele e sanzioni per il professionista

di **Lucia Recchioni**

AGEVOLAZIONI

Autocarri: trattamento fiscale e super ammortamento

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

IVA

Nota di variazione anche se il cliente non è più un soggetto passivo

di **Marco Peirolo**

AGEVOLAZIONI

Innovation manager: i requisiti per l'accesso all'elenco

di **Debora Reverberi**

È in corso di pubblicazione in G.U. l'attesissimo Decreto attuativo del Mise in materia di **voucher innovation manager**.

L'incentivo, consistente in un contributo a fondo perduto in forma di **voucher**, è una novità introdotta nell'ordinamento italiano dall'**articolo 1, commi 228, 230, 231, L. 145/2018** (c.d. Legge di Bilancio 2019): **la misura è rivolta alle Pmi e finalizzata ad incentivarne il ricorso a consulenze specialistiche rese da qualificati innovation manager** per sostenere i **processi di trasformazione tecnologica e digitale** attraverso le tecnologie abilitanti previste dal Piano Nazionale Impresa 4.0 e i processi di ammodernamento degli assetti gestionali e organizzativi dell'impresa.

L'attuazione del contributo era sospesa in attesa del decreto attuativo del Mise, da adottare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2019, a cui la norma primaria aveva demandato l'istituzione di un apposito **registro di innovation manager** e la **definizione dei requisiti dei consulenti qualificati** nonché i criteri, le modalità e gli adempimenti formali di **presentazione delle domande ed erogazione del voucher**.

Si esaminano di seguito i principali elementi della disciplina affrontati dal **D.M. 07.05.2019**, con la precisazione che, **allo stato attuale, l'agevolazione non risulta ancora operativa, rinviando**, a sua volta, ad un successivo **decreto del Direttore generale per gli incentivi alle imprese**, entro 30 giorni dalla pubblicazione del D.M. sul sito istituzionale del Mise, **la definizione dei termini e delle modalità di presentazione delle domande di iscrizione all'elenco dei manager e delle società di consulenza qualificate**.

Sotto il profilo dell'ambito applicativo soggettivo il decreto attuativo definisce i requisiti di accesso delle imprese beneficiarie, delineando **un'ampia platea di soggetti potenzialmente destinatari**.

I requisiti, da verificarsi alla data di presentazione della domanda e alla data di comunicazione dell'ammissione al contributo, sono i seguenti:

**Ambito applicativo
soggettivo**

Seminario di specializzazione

**IL CONTROLLO DI GESTIONE OPERATIVO: LE DIECI DOMANDE ALLE QUALI
RISPONDERE PER RAGGIUNGERE GLI OBIETTIVI AZIENDALI**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

DICHIARAZIONI

Visto di conformità infedele e sanzioni per il professionista

di Lucia Recchioni

Con la [maxi-circolare 13/E/2019](#) l'Agenzia delle entrate è tornata a fornire i **consueti chiarimenti annuali** in materia di **spese che danno diritto a deduzioni dal reddito, a detrazioni d'imposta, a crediti d'imposta** e altri elementi rilevanti per la **compilazione della dichiarazione dei redditi** e per l'apposizione del **visto di conformità**.

L'occasione è stata quindi utile per tornare a concentrare l'attenzione sulle **novità normative** introdotte in materia di **responsabilità** in capo all'**intermediario** in caso di **rilascio del visto di conformità infedele**.

Come noto, la **disciplina del visto di conformità infedele** fu rivista dall'[articolo 6 D.Lgs. 175/2014](#), il quale, modificando l'[articolo 39, comma 1, lett. a\), D.Lgs. 241/1997](#), stabilì che, in caso di **violazioni**, il **Caf/professionista** erano tenuti al pagamento di un importo corrispondente alla somma dell'**imposta**, degli **interessi** e della **sanzione** richiesta al contribuente ai sensi dell'[articolo 36-ter D.P.R. 600/1973](#), salvo il caso di **condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente**.

L'[articolo 7-bis D.L. 4/2019](#), convertito con modificazioni dalla **L. 26/2019** è tuttavia intervenuto sulle disposizioni in esame, prevedendo che, **in caso di visto di conformità infedele sul 730**, i **Caf/professionisti sono tenuti al pagamento di un importo pari al 30% della maggiore imposta riscontrata**, sempre che il **visto infedele** non sia stato **indotto dalla condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente**.

Pertanto:

- a **differenza** di quanto in passato previsto, **non sono più dovuti** gli importi liquidati a titolo di **imposta** e di **interessi**,
- in **analogia** alle previgenti disposizioni, non trova applicazione la **sanzione amministrativa da 250,00 a 2.582,00 euro** prevista in caso di **rilascio del visto infedele** dallo stesso [articolo 39 Lgs. 241/1997](#).

In forza della richiamata **disposizione normativa** e dei chiarimenti forniti con la [circolare AdE 12/E/2019](#), la nuova disciplina si applica:

- come in passato, limitatamente alle **fattispecie che conseguono la liquidazione automatica e il controllo formale delle dichiarazioni, effettuati ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter D.P.R. 600/1973**, **non potendosi** invece estendere a fattispecie con

riferimento alle quali operano le ordinarie procedure di **accertamento** (come, ad **esempio**, i casi di **canoni di locazione non dichiarati**),

- nell'ambito dell'**assistenza fiscale prestata a partire dal 2019**, con riferimento all'**anno d'imposta 2018**.

Non può invece trovare applicazione la **nuova disciplina** con riferimento alle **violazioni commesse prima del 30 marzo 2019** (data di entrata in vigore della **L. 26/2019**), in quanto, secondo l'interpretazione offerta dall'Agenzia delle entrate, **la misura della sanzione è rimasta la medesima**, ragion per cui **non può trovare applicazione il principio del *favor rei***. Gli importi dovuti a titolo di imposta e interessi **non configuravano invece una sanzione**, ma avevano una mera **funzione risarcitoria**.

I controlli richiesti all'intermediario

Può quindi scattare la **responsabilità dell'intermediario** a titolo di rilascio del **visto di conformità infedele** in caso di **mancata verifica**:

- della **corrispondenza dell'ammontare delle ritenute**, anche a titolo di addizionali, con quello delle relative **certificazioni esibite**;
- della **spettanza delle detrazioni d'imposta**, in base alle risultanze dei **dati della dichiarazione** e ai **documenti** presentati dal contribuente (si ricorda che, con riferimento alle **spese suddivise in più anni**, il controllo deve essere **effettuato ad ogni utilizzo della rata** dell'onere ai fini del riconoscimento della spesa; **copia di documenti può non essere richiesta** solo nel caso in cui il soggetto che ha prestato assistenza fiscale abbia **già verificato la documentazione**, conservandone copia);
- della **spettanza delle deduzioni dal reddito**, in base alle risultanze dei **dati della dichiarazione e ai documenti presentati dal contribuente**;
- della **spettanza dei crediti d'imposta**, in base ai **dati risultanti dalla dichiarazione e ai documenti prodotti dal contribuente**;
- della corrispondenza dell'**ammontare degli imponibili** con quello delle **relative certificazioni uniche esibite**;
- dell'**ultima dichiarazione** presentata, in caso di **eccedenza d'imposta** per la quale si è richiesto il **riporto nella successiva dichiarazione dei redditi**;
- del mancato superamento dei **limiti previsti dalla legge per le detrazioni d'imposta, deduzioni dal reddito e per i crediti d'imposta**,
- della **corrispondenza con le risultanze dei dati della dichiarazione degli importi delle detrazioni d'imposta, delle deduzioni dal reddito e dei crediti d'imposta**;
- degli **attestati degli acconti versati o trattenuti**.

Il rilascio del visto di conformità **non richiede invece, in capo al professionista, il riscontro della correttezza degli elementi reddituali indicati dal contribuente**.

Pertanto, facendo ad **esempio** riferimento all'ammontare dei **redditi fondiari**:

- **il contribuente non è tenuto ad esibire apposita documentazione** (ad esempio, certificati catastali di terreni e fabbricati posseduti, raccomandata all'inquilino in caso di opzione per la cedolare secca, ecc.);
- **nessuna sanzione può essere irrogata al Caf/professionista** in caso di errori.

È invece richiesto in capo al Caf/professionista uno **specifico obbligo di verifica di mancata duplicazione degli oneri detraibili e deducibili**.

Potrebbe infatti accadere che uno **stesso onere** sia considerato **deducibile/detraibile dal sostituto d'imposta** (e indicato quindi in **Cu**) e poi **riproposto tra gli oneri deducibili/detraibili in dichiarazione**.

Nel caso in cui il contribuente presenti **documenti attestanti oneri della stessa tipologia di quelli già presenti in Cu**, si renderà quindi necessario richiedere allo stesso di **annotare sul documento di spesa che l'onere chiesto in deduzione/detrazione è diverso da quella di cui ha tenuto conto il sostituto d'imposta**. Tale annotazione deve essere inoltre **sottoscritta dal contribuente**.

Visto di conformità per i crediti superiori a 5.000 euro

Alcune precisazioni sono state poi offerte con riferimento ai **crediti risultanti dal modello 730 di importo superiore a 5.000 euro**, dei quali si voglia chiedere la **compensazione** mediante indicazione nel **quadro I**.

In questi casi **non è richiesta l'apposizione di un ulteriore e specifico visto di conformità**, essendo le **attività di controllo già state svolte dal professionista/Caf**.

Se, invece, l'**assistenza fiscale è prestata dal sostituto d'imposta** o la **dichiarazione è presentata direttamente dal contribuente**, l'**eventuale credito** da portare in **compensazione** nel **quadro I non può essere superiore a euro 5.000**.

AGEVOLAZIONI

Autocarri: trattamento fiscale e super ammortamento

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

Gli **autocarri** sono definiti dall'[articolo 54, comma 1, lett. d\)](#) del **Codice della Strada (D.Lgs. 285/1992)** come veicoli **destinati al trasporto di cose** e delle persone addette all'uso o al trasporto delle cose stesse.

Gli **autoveicoli per trasporto promiscuo** ([articolo 54, comma 1, lett. c, D.Lgs. 285/1992](#)), invece, sono veicoli aventi una **massa complessiva a pieno carico non superiore a 3,5 t** (o 4,5 t se a trazione elettrica o a batteria) destinati al **trasporto di persone e di cose** e capaci di contenere al massimo nove posti, compreso quello del conducente.

Al momento dell'immatricolazione, nella carta di circolazione si usa la classificazione in base alle categorie internazionali, come segue:

- **N1** veicoli destinati al trasporto di merci, aventi **massa massima non superiore a 3,5 t**,
- **N2** veicoli destinati al trasporto di merci, aventi **massa massima superiore a 3,5 t ma non superiore a 12 t**,
- **M1** veicoli destinati al trasporto di persone, aventi al **massimo otto posti** a sedere oltre al sedile del conducente.

Per quanto riguarda la **deducibilità dei costi** si fa riferimento al principio generale dell'**inerenza** ([articolo 109, comma 5, Tuir](#)) in quanto tali veicoli non sono espressamente citati dall'[articolo 164 Tuir](#), che impone **limiti di deduzione delle spese e altri componenti negativi per taluni mezzi di trasporto (autovetture)**.

Al fine di contrastare le immatricolazioni di veicoli dettate da convenienze fiscali, con **provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 6 dicembre 2006** sono stati individuati i "**falsi autocarri**" come quei veicoli che, **a prescindere dalla categoria di omologazione e dagli adattamenti**, risultano "fiscalmente" autovetture destinate al trasporto di persone.

La prima verifica da effettuare è il possesso di **tre requisiti** riscontrabili dalla **carta di circolazione del mezzo**:

- **immatricolazione (J) come N1** (massa inferiore a 3,5 t)
- **codice carrozzeria (J.2) = F0**
- **posti a sedere (S.1) = 4 o più**

La mancanza **anche solo di una caratteristica** fa rientrare il mezzo nella **categoria fiscale degli autocarri** (così, ad esempio, la limitazione in modo permanente a due posti a sedere); se il veicolo, invece, ha tutte le caratteristiche precedenti, occorre ancora verificare il valore del **rapporto tra la potenza** espressa in Kw **e la differenza tra massa complessiva in tonnellate e tara in tonnellate**.

Il mezzo può essere definito fiscalmente come autocarro se il rapporto **è inferiore al valore 180**, diversamente (ossia con risultato uguale o superiore a 180) si applicano le regole fiscali delle autovetture.

Gli autocarri, definiti come **beni strumentali adibiti al trasporto di cose**, possono beneficiare della **detraibilità Iva del 100% e della completa deducibilità del costo**; quest'ultimo, viene normalmente spalmato per la durata della vita utile del bene con imputazione a conto economico della quota annua di ammortamento.

L'**aliquota massima fiscale dell'ammortamento**, prevista dal **D.M. 31.12.1988**, è **pari al 20% per gli autoveicoli da trasporto** (anche interno) **pesanti e carrelli elevatori** (ridotta alla metà per il primo anno).

L'**investimento relativo all'acquisto di autocarri** può usufruire dell'agevolazione del **super ammortamento** (**articolo 1, commi da 29 a 36, L. 205/2017**) con maggiorazione delle quote di ammortamento (o del canone di leasing) in via extra contabile.

La **percentuale del beneficio varia come segue**:

- se l'investimento è effettuato **entro il 31 dicembre 2018** (oppure entro il 30 giugno 2019, con un ordine accettato ed un acconto versato pari almeno al 20% dell'ordine al 31 dicembre 2018) il super ammortamento è **pari al 30%**;
- se l'investimento è effettuato **entro il 31 dicembre 2017** (oppure entro il 30 giugno 2018, sempre con ordine accettato ed un acconto versato pari almeno al 20% dell'ordine al 31 dicembre 2017) l'agevolazione è in **misura pari al 40%**.

Pertanto, l'acquisto di un autocarro, consegnato ad esempio a **maggio 2018**, usufruisce del **super ammortamento al 30%**; si applica, invece, il **40% di maggiorazione in presenza di un ordine accettato dal venditore con acconto versato dal cessionario (pari almeno al 20% del totale) entro il 31 dicembre 2017**.

Nel **modello Redditi SC 2019** relativo al periodo di imposta 2018, vanno indicate nel **rigo RF55**, le variazioni in diminuzione del reddito imponibile, utilizzando il:

- **codice 50**, per esporre la **maggiorazione del 40%** per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, esclusi i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui al citato **articolo 164, comma 1, lettere b) e b-bis), Tuir**, effettuati entro il 30 giugno 2018, nel rispetto delle condizioni sopra descritte;

IVA

Nota di variazione anche se il cliente non è più un soggetto passivo

di **Marco Peirolò**

Al fornitore non può essere negata l'applicazione della **procedura di variazione dell'imponibile e dell'imposta** in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, del corrispettivo da parte del **cliente che non sia più un soggetto passivo Iva**.

Con questa conclusione, raggiunta nella [causa C-127/18 dell'8 maggio 2019](#) (A-PACK CZ), la **Corte di giustizia UE** è tornata nuovamente a pronunciarsi sulla portata dell'[articolo 90 Direttiva n. 2006/112/CE](#), che – al **par. 1** – dispone che: ***“In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri”***, mentre – nel successivo par. 2 – stabilisce che: ***“In caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare al paragrafo 1”***.

Nei casi di **annullamento, recesso, risoluzione, mancato pagamento totale o parziale o di riduzione del prezzo** successiva al momento in cui l'operazione viene effettuata, gli Stati membri sono, pertanto, **obbligati a ridurre la base imponibile e, quindi, l'importo dell'Iva dovuta dal fornitore** ogni volta che, successivamente alla conclusione dell'operazione, non venga da esso percepita una parte o la totalità del corrispettivo.

Tale disposizione, come costantemente messo in luce dalla Corte, costituisce l'espressione di un principio fondamentale del sistema impositivo, secondo cui la base imponibile è costituita dal **corrispettivo realmente ricevuto dal fornitore**, con la conseguenza che **l'Amministrazione fiscale non può riscuotere a titolo di Iva** un importo superiore a quello percepito dal fornitore.

L'obbligo di riduzione della base imponibile e dell'imposta può essere **derogato** dagli stessi Stati membri in caso di **non pagamento totale o parziale del corrispettivo**.

Come ripetutamente puntualizzato dai giudici dell'Unione, tale facoltà tiene conto del fatto che, in determinate situazioni, il mancato pagamento del corrispettivo può essere **difficile da accertare** o essere **soltanto temporaneo**, sicché la **facoltà di deroga prevista dal par. 2 dell'articolo 90 Direttiva 2006/112/CE**, ove esercitata, deve essere **giustificata** per non violare il **principio di neutralità dell'Iva**.

Nel caso oggetto della [causa C-127/18](#) in commento, in cui il fornitore ha avviato la **procedura di rettifica a seguito del mancato pagamento del cliente** assoggettato ad una **procedura**

concorsuale, l'Autorità fiscale ha **contestato la rettifica dell'imposta**, in quanto la legislazione locale (nella specie, ceca) ne prevede il **divieto se il cliente ha cessato di essere un soggetto passivo Iva**.

La **Corte europea**, alla luce delle indicazioni che precedono in merito alla portata dell'[articolo 90 Direttiva 2006/112/CE](#), ha rilevato che il requisito previsto dalla normativa interna, che subordina la rettifica alla condizione che il cliente non abbia cessato di essere un operatore economico, **non può essere giustificato** dall'esigenza di considerare l'**incertezza in merito al carattere definitivo del non pagamento** del corrispettivo.

A fondamento di questa conclusione, i **giudici UE** hanno affermato non solo che la perdita della soggettività passiva del cliente dimostra, **al contrario**, il carattere definitivo del mancato pagamento, ma anche che la condizione in esame, prevista dalla legislazione ceca, **non è conforme** all'[articolo 273 Direttiva 2006/112/CE](#), secondo cui: *“Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, **altri obblighi** che essi ritengono **necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'Iva e ad evitare le evasioni**, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera”*.

In sostanza, gli obiettivi che tale norma intende tutelare **non possono porsi in contrasto** con la finalità e la struttura dell'[articolo 90 Direttiva 2006/112/CE](#), giustificandone una deroga per **motivi diversi** da quelli **riconducibili all'incertezza del carattere definitivo del non pagamento del corrispettivo**.

Inoltre, le misure che gli Stati membri possono imporre per garantire l'esatta riscossione dell'Iva ed evitare le evasioni, possono derogare le regole relative determinazione della base imponibile nei **limiti strettamente necessari** per raggiungere tali specifici obiettivi, in quanto esse devono **incidere nella misura minore possibile sulle finalità e sui principi della Direttiva** e non possono essere utilizzate in modo tale da mettere in discussione la **neutralità dell'Iva**.

In proposito, ha osservato la Corte, *“non risulta che presenti un **particolare rischio di evasione o elusione fiscale il fatto di autorizzare un soggetto passivo creditore, quale la A?PACK CZ, a ridurre la sua base imponibile ai fini dell'Iva**, qualora si trovi di fronte ad una situazione di non pagamento del suo credito da parte di un debitore insolvente, che nel frattempo ha perso la qualità di soggetto passivo. Inoltre, eccede, in ogni caso, i limiti di quanto strettamente necessario per conseguire gli obiettivi di cui all'[articolo 273 della direttiva 2006/112](#) il fatto di escludere **qualsiasi possibilità di riduzione di tale base imponibile** in un'ipotesi del genere e di far gravare sul suddetto creditore, soggetto passivo, l'onere di un importo di Iva che esso non abbia ricevuto nell'ambito della sua attività economica”*.

In conclusione, **al fornitore non può essere negata l'applicazione della procedura di variazione dell'imponibile** e dell'imposta in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, del **corrispettivo da parte del cliente** che non sia più un **soggetto passivo Iva**.

Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)