

Edizione di martedì 24 Settembre 2019

IVA

Via libera alla cessione dei crediti Iva trimestrali

di Fabio Landuzzi

RISCOSSIONE

Sanzioni da infedele dichiarazione imputabili anche agli accomandanti

di Laura Fava

ACCERTAMENTO

Illegittimo l'accertamento da studi di settore senza un grave scostamento

di Angelo Ginex

AGEVOLAZIONI

Elenco degli Innovation managers: le risposte del Mise – I° parte

di Debora Reverberi

IMPOSTE SUL REDDITO

Il trattamento tributario del servizio di monitoraggio del “dark web”

di Gennaro Napolitano

IVA

Via libera alla cessione dei crediti Iva trimestrali

di Fabio Landuzzi

L'[articolo 12-sexies D.L. 34/2019](#) (cd. "Decreto crescita"), modificando l'[articolo 5, comma 4-ter, D.L. 70/1988](#), sancisce definitivamente a livello normativo la **cedibilità dei crediti Iva trimestrali**.

La **circolare n. 18/2019 di Assonime** è dedicata specificamente a questo argomento e contiene un dettagliato *excursus* della **diatriba** che aveva visto per lungo tempo opposti, da una parte, l'**Amministrazione finanziaria** – che aveva da sempre assunto una **posizione ostantiva** rispetto all'ammissione della **cessione dei crediti Iva** che non risultassero dalla **dichiarazione Iva annuale** – e, dall'altra parte, la **dottrina** e la **giurisprudenza** che avevano, invece, in modo pressoché univoco assunto una **posizione da sempre favorevole** alla cedibilità anche dei crediti Iva **emergenti dai Modelli TR** (crediti Iva trimestrali).

La posizione dell'Amministrazione finanziaria, come emergeva sin dalla [circolare 223/1988](#), era ancorata ad una **interpretazione restrittiva** della disposizione, con riguardo al passaggio in cui essa faceva riferimento al "*credito risultante dalla dichiarazione annuale*".

Di tenore opposto, come anticipato, la posizione unanime della dottrina – *in primis*, l'AIDC con la **Norma di comportamento n. 164** – e della giurisprudenza – fra tutte, si ricorda la Corte d'appello di Venezia, [sentenza n. 2252/2013](#) e la Corte di cassazione, [sentenza n. 13027/2015](#).

Ora, con l'intervento legislativo inserito nel Decreto crescita, la questione è **finalmente risolta** a titolo definitivo.

Tuttavia, Assonime evidenzia come resti **aperto un aspetto** relativo all'**efficacia della disposizione** alla luce di quanto previsto dal [comma 2, dell'articolo 12-sexies](#), ai sensi del quale la modifica normativa si applica ai **crediti dei quali sia chiesto il rimborso a decorrere dal 1° gennaio 2020**. Perciò, stando alla lettera della disposizione, ciò significa che la cedibilità del credito Iva trimestrale è riconosciuta *ex lege* a partire dai **crediti che emergeranno dalla liquidazione del primo trimestre del 2020** e quindi nel **Modello TR** che la società presenterà **entro il 30 aprile 2020**.

Questa soluzione **non è giudicata soddisfacente** da Assonime a giudizio della quale, a ragione, la norma avrebbe dovuto avere una **portata interpretativa** e, quindi, licenziare anche tutte le cessioni dei crediti Iva trimestrali che sono state compiute nel passato o quelle per le quali sono **pendenti istruttorie o procedimenti di contenzioso**.

In questa direzione, Assonime auspica perciò che il comportamento degli uffici dell'Amministrazione sia orientato verso **un'applicazione ragionevole e ragionata della norma**, e quindi favorevole anche alla **soluzione positiva delle pratiche in itinere**.

Infine, interessante l'osservazione conclusiva di Assonime riguardo alla possibile interrelazione fra la modifica normativa in commento e la gestione del **trasferimento delle eccedenze di credito nel regime di consolidato fiscale**.

Infatti, alla luce delle istruzioni sino ad oggi diramate dall'Agenzia delle Entrate ai fini del **trasferimento dei crediti Iva nel consolidato fiscale** per la compensazione dei debiti Ires della consolidante (Cfr. [circolare 53/E/2004](#), par. 5.1), la cessione sarebbe possibile solo per i **crediti emergenti dalla dichiarazione annuale**.

Ora, alla luce della modifica normativa che rende definitiva la cedibilità anche dei **crediti Iva trimestrali** che vengono perciò pressoché interamente equiparati a quelli annuali nella loro gestione, sembrano proporsi tutte le **condizioni necessarie e sufficienti** affinché anche i crediti Iva trimestrali indicati nei Modelli TR, nei limiti consentiti dal **trasferimento delle eccedenze a credito** all'interno del **consolidato fiscale**, possano essere **trasferiti alla consolidante** per essere utilizzate in compensazione dei relativi debiti Ires.

Data la rilevanza del tema e gli effetti che **un'indebita compensazione di crediti ceduti infragruppo** potrebbe determinare a livello sanzionatorio, è quindi **auspicabile** che tale cessione all'interno del consolidato fiscale riceva la **conferma da parte dell'Amministrazione finanziaria**.

Seminario di specializzazione

LA REVISIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

Scopri le sedi in programmazione >

RISCOSSIONE

Sanzioni da infedele dichiarazione imputabili anche agli accomandanti

di Laura Fava

Non possono ritenersi esenti da colpa i soci accomandanti, in virtù della mera “qualità” di socio che rivestono, per l’**omesso o insufficiente esercizio dei poteri di gestione, direzione e controllo** dell’attività sociale da parte dei **soci accomandatari**, essendo essi destinatari di **obblighi di vigilanza e di controllo** sullo svolgimento degli affari sociali, di consultazione dei documenti contabili, nonché titolari del diritto a ottenere il **rendiconto** dell’attività sociale, ai sensi dell’[articolo 2320 cod. civ.](#)

Il **divieto di immistione nell’amministrazione** della Sas e la preclusa, in linea di principio, possibilità di agire nei rapporti esterni **limitano fortemente la partecipazione all’attività d’impresa dei soci accomandanti**, i quali possono comunque trattare, ma solo in forza di una **procura speciale**, gli affari in nome e per conto della società, possono **prestare la loro opera**, pur sempre non in maniera autonoma bensì sotto la direzione dei soci accomandatari e, se l’atto costitutivo lo prevede, possono dare **autorizzazioni e pareri** per determinate operazioni ovvero compiere **atti di ispezione e di controllo**, pur sempre nei limiti loro imposti dal divieto di ingerenza nell’amministrazione della società.

È poi loro diritto, normativamente riconosciuto e tutelato, quello di avere **comunicazione annuale del bilancio, controllarne l’esattezza, consultare i libri** e gli altri **documenti della società**.

Per queste ragioni, è orientamento giurisprudenziale consolidato (Cfr. [Corte di Cassazione sentenza n. 9637 del 13.04.2017](#)) quello secondo cui il **maggior reddito** risultante dalla rettifica operata nei confronti di una S.a.s. e **imputato ai soci (acкомандатари и accomandanti)**, in ottemperanza al principio di tassazione per trasparenza di cui all’[articolo 5 Tuir](#), in proporzione alla relativa quota di partecipazione, comporta anche l’applicazione ai medesimi, **compresi i soci accomandanti**, della **sanzione per infedele dichiarazione** prevista dall’[articolo 46 D.P.R. 600/1973](#).

Questo è quanto ribadito dalla C.T.R. Toscana, con la [sentenza n. 1107 del 10.07.2019](#) che ricalca il consolidato orientamento giurisprudenziale secondo cui “*il maggior reddito risultante dalla rettifica operata nei confronti di una società di persone ed imputato al socio ai fini delle imposte dirette [...] in proporzione della relativa quota di partecipazione, comporta anche l’applicazione allo stesso socio della sanzione per infedele dichiarazione prevista dall’art. 46 del D.p.r. n. 600 del 1973, la cui irrogazione, non fondandosi solo sull’elemento della volontarietà ma*

anche su quello della colpevolezza, non si pone in contrasto con l'articolo 5 del d.lgs. n. 472 del 1997, consistendo la colpa, per i soci non amministratori, nell'omesso o insufficiente esercizio del potere di controllo sullo svolgimento degli affari sociali e di consultazione dei documenti contabili nonché del diritto ad ottenere il rendiconto dell'attività sociale [...].

Con tale pronuncia, è stato ribaltato il giudizio del giudice di primo grado che, in considerazione della **posizione non gestoria** del socio **acommandante**, aveva stabilito quanto segue: “non può ravisarsi in capo a loro quel momento soggettivo che deve presiedere – per le sanzioni – le infedeltà di dichiarazione che, quindi, dovrebbero **gravare solo su chi amministra la società (in concreto al socio accomandatario)**”.

La figura del socio accomandante veniva, erroneamente, assimilata a quella del **socio di puro capitale**, privo di diritti di natura amministrativa, ignorando la specificità della disciplina civilistica delle società di persone nelle quali i soci, anche se non amministratori come nel caso del socio accomandante, hanno una maggiore incidenza dei **poteri di verifica e controllo** sulla vita sociale.

The graphic features a blue header bar with white text: "Seminario di specializzazione" at the top, "LE PMI INNOVATIVE" in large blue letters in the center, and "Scopri le sedi in programmazione >" at the bottom. The background is white with abstract blue and grey geometric shapes.

ACCERTAMENTO

Illegittimo l'accertamento da studi di settore senza un grave scostamento

di Angelo Ginex

L'Amministrazione finanziaria non è legittimata a procedere all'**accertamento analitico-induttivo** allorché si verifichi un mero scostamento non significativo tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dagli **studi di settore**, ma solo quando venga ravvisata una **grave incongruenza**, trovando riscontro la persistenza di tale presupposto – nel quadro di una lettura costituzionalmente orientata al rispetto del **principio della capacità contributiva** – anche dall'[articolo 10, comma 1, L. 146/1998](#), il quale, pur non contemplando espressamente il requisito della grave incongruenza, compie un rinvio recettizio all'[articolo 62-sexies, comma 3, D.L. 331/1993](#). È questo l'importante principio ribadito dalla **Corte di Cassazione** con [ordinanza n. 23357 del 19.09.2019](#).

La fattispecie in esame prende le mosse dalla notifica alla società Alfa S.r.l. di un **avviso di accertamento** per maggiori Irpef, Irap ed Iva, relative all'anno di imposta 2004, con cui l'Agenzia delle Entrate aveva accertato, sulla base degli **studi di settore**, maggiori ricavi determinati inizialmente in euro 112.620,00 e, all'esito del contraddittorio, in euro 61.941,00.

La società Alfa, ritenendo insufficiente la riduzione operata dall'Amministrazione finanziaria, proponeva **ricorso** dinanzi alla competente Commissione tributaria provinciale, la quale, in accoglimento delle sue doglianze, **annullava l'avviso di accertamento** impugnato.

L'Agenzia delle Entrate proponeva **appello** dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, la quale, riformando la pronuncia di primo grado, statuiva che il contribuente **non** avesse fornito idonea **prova contraria** alle risultanze dello studio di settore, come modificato a seguito del contraddittorio procedimentale, e che **l'antieconomicità** della **gestione imprenditoriale** per alcuni anni di seguito giustificasse la rettifica della dichiarazione dei redditi *ex* [articolo 39 D.P.R. 600/1973](#).

Pertanto, la società Alfa ricorreva con un unico motivo contro l'Agenzia delle Entrate per la cassazione della pronuncia di secondo grado, eccependo la violazione dell'[articolo 39, comma 1, lett. d\), D.P.R. 600/1973](#) e degli [articoli 62-bis](#) e [62-sexies D.L. 331/1993](#), nonché l'omessa motivazione su di un fatto decisivo, consistente nella **gravità** dello **scostamento** tra ricavi accertati e dichiarati.

Più nel dettaglio, la società ricorrente evidenziava che il giudice di seconde cure avrebbe dovuto valutare la **sussistenza o meno del grave scostamento** tra i ricavi dichiarati e i ricavi

accertati, così come rideterminati a seguito del contraddittorio procedimentale, che aveva portato ad un notevole ridimensionamento dell'originario risultato, basato sulla semplice applicazione automatica dello studio di settore, in maniera avulsa dalla specifica realtà imprenditoriale.

Ebbene, la Suprema Corte, in accoglimento dell'unica dogianza della parte ricorrente, ha affermato *tout court* che **il giudice di appello ha omesso di valutare la sussistenza del grave scostamento tra i ricavi dichiarati e i ricavi accertati**, che, in conseguenza della riduzione all'esito del contraddittorio con il contribuente, è pari solo al 5,68%, secondo quanto evidenziato dalla società.

Ciò, sulla base della considerazione per la quale la normativa nazionale – nel quadro di una lettura costituzionalmente orientata al rispetto del **principio della capacità contributiva** – continua a fare riferimento al presupposto del **grave scostamento** in virtù del richiamo all'[articolo 62-sexies, comma 3, D.L. 331/1993](#), che continua ad essere operato dall'[articolo 10, comma 1, L. 146/1998](#), anche a seguito della novella apportata dalla [L. 296/2006](#), che certamente non ne ha determinato un'abrogazione implicita.

Conseguentemente, i giudici di legittimità hanno **cassato la sentenza impugnata**, rinviando alla CTR Lombardia, in diversa composizione, per una valutazione della gravità di detto scostamento.

Quanto alla **nozione di “grave scostamento”**, si rammenta che recentemente la **Corte di Cassazione**, con [sentenza n. 8855/2019](#), dopo aver precisato che essa varia a seconda di plurimi fattori quali la situazione economica, il periodo di riferimento, la storia commerciale del contribuente accertato e il segmento di mercato in cui opera, ha affermato che è possibile fare riferimento agli [articoli 2, comma 1, lett. a\)](#) e [1, comma 2, lett. b\), D.P.R. 570/1996](#), secondo cui sono gravi le contraddizioni tra le scritture obbligatorie e i dati e gli elementi direttamente rilevati quando lo scostamento è **superiore al 10%** del valore complessivo delle voci interessate.

Infatti, sono stati ritenuti **lievi**, e quindi inidonei a fondare la rettifica induttiva, gli scostamenti del 7% ([Cass., sent. 20414/2014](#)), del 4,23% ([Cass., sent. 17486/2017](#)), del 10% ([Cass., sent. 2637/2019](#)) e, addirittura, del 21% ([Cass., sent. 22946/2015](#)).

Master di specializzazione

LA GESTIONE DELLE LITI CON IL FISCO

Scopri le sedi in programmazione >

AGEVOLAZIONI

Elenco degli Innovation managers: le risposte del Mise – I° parte

di Debora Reverberi

In occasione dell'imminente apertura delle **iscrizioni all'apposto elenco Mise degli "innovation managers"** il Ministero dello sviluppo economico ha pubblicato sul proprio sito istituzionale, in data 13.09.2019, una prima serie di **domande e risposte in materia di elenco dei manager qualificati e delle società di consulenza abilitate** allo svolgimento degli incarichi manageriali.

Le FAQ attengono il profilo soggettivo, ovvero i requisiti dei soggetti legittimati a presentare la domanda di iscrizione all'elenco di cui al [D.M. 07.05.2019](#), e **gli aspetti procedurali**, ovvero i termini e le modalità di presentazione delle domande.

Per quanto concerne i soggetti ammissibili all'elenco degli "innovation managers" si riepilogano di seguito i **chiarimenti resi dal Mise** nelle risposte ai quesiti:

Chi sono i soggetti legittimati a presentare la domanda di iscrizione

Persone fisiche Al momento della presentazione della domanda di iscrizione devono possedere **uno dei requisiti soggettivi stabiliti dall'[articolo 5, commi 2 e 3 del D.M. 07.05.2019](#)**:

1. Persone fisiche accreditate negli albi o elenchi dei managers dell'innovazione istituiti presso:

- **Unioncamere;**
- **Associazioni di rappresentanza dei managers** (organizzazioni che, sulla base delle finalità statutarie, svolgono attività di rappresentanza dei managers, hanno carattere nazionale e devono risultare rappresentative dei dirigenti e delle alte professionalità in quanto firmatarie di contratti collettivi applicati alle predette categorie o comunque riconosciute rappresentative delle stesse in qualità di associazioni professionali costituite ai sensi [dell'articolo 2 L. 4/2013](#));
- **Organizzazioni partecipate pariteticamente dalle associazioni di rappresentanza dei managers e dalle associazioni di rappresentanza datoriali;**
- **Regioni**, qualora tali albi o elenchi siano utilizzati ai fini dell'erogazione di contributi regionali o comunitari con finalità analoghe a quelle previste dal [D.M. 07.05.2019](#).

I criteri per l'accreditamento agli albi o elenchi sono stabiliti direttamente dalle organizzazioni e associazioni presso cui sono istituiti.

2. Persone fisiche in possesso di almeno uno dei seguenti requisiti:

- **Dottorato di ricerca** nelle seguenti aree

Area

- 01 Scienze matematiche e informatiche
- 02 Scienze fisiche
- 03 Scienze chimiche
- 05 Scienze biologiche
- 09 Ingegneria industriale e dell'informazione
- 13 Scienze economiche e statistiche

- **Master universitario** di II livello nelle aree suddette + svolgimento documentabile per **almeno 1 anno di incarichi** presso imprese nelle materie oggetto di consulenza agevolabile;
- **Laurea magistrale** nelle aree suddette + svolgimento documentabile per **almeno 3 anni di incarichi** presso imprese nelle materie oggetto di consulenza agevolabile;
- Svolgimento documentabile per **almeno 7 anni di incarichi** presso imprese nelle materie oggetto di consulenza agevolabile.

Società operanti
nei settori della

Seminario di specializzazione

LE AGEVOLAZIONI FISCALI PER GLI IMPATRIATI: NOVITÀ E APPLICAZIONI PRATICHE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

relazione alle
attività dichiarate
dalla società
presso il Registro
delle imprese

IMPOSTE SUL REDDITO

Il trattamento tributario del servizio di monitoraggio del “dark web”

di Gennaro Napolitano

L’Agenzia delle entrate, con la [risoluzione 77/E/2019](#), rispondendo a un’istanza di interpello, ha fornito **chiarimenti interpretativi** sul corretto **trattamento fiscale** cui sottoporre il servizio di **monitoraggio del “dark web”**.

In particolare, nel quesito sottoposto all’attenzione dell’Amministrazione, l’istante ha precisato di essere una società che offre in Italia tale servizio avvalendosi di un’apposita piattaforma. Il **“dark-web monitoring”** consente all’utilizzatore di ricevere istruzioni per caricare sulla piattaforma le tipologie di **dati** che vuole siano sottoposte a controllo (ad esempio, nome, cognome, codice fiscale, casella *e-mail*). Dopo il caricamento dei dati, la società esegue la ricerca e, attraverso uno specifico **report**, informa il cliente se, tra quelli forniti, ci sono **dati scambiati** sul **“dark web”**.

Nell’istanza di interpello, peraltro, la società rappresenta l’intenzione di fornire lo stesso servizio anche a **favore dei propri dipendenti**. Pertanto, ognuno di loro, nel novero delle tipologie di controllo previste, potrà **monitorare** sia **informazioni aziendali** (tra le altre, *e-mail* aziendale e numero di *badge*) sia **informazioni personali** (come, ad esempio, il numero della carta di identità o del passaporto).

Ciò posto, la società, in qualità di sostituto di imposta, si rivolge all’Agenzia delle entrate per avere chiarimenti sul corretto **trattamento tributario** da riservare al servizio di **monitoraggio del “dark web”** offerto ai propri **dipendenti**. Dal canto suo, l’istante ritiene che tale servizio **non vada tassato** in capo ai dipendenti in quanto erogato **“nell’esclusivo interesse del datore di lavoro”**; di conseguenza, ritiene di **non dover applicare** la **ritenuta alla fonte** in materia di **redditi di lavoro dipendente**.

Nel formulare la risposta al quesito dell’istante l’Agenzia, in primo luogo, ricostruisce sinteticamente la disciplina del **reddito di lavoro dipendente**, richiamando, in particolare gli [articoli 49, comma 1, e 51, comma 1, Tuir](#), dalla cui lettura si ricava **“il principio di onnicomprensività del reddito di lavoro dipendente, ossia la totale imponibilità di tutto ciò che il lavoratore riceve in relazione al rapporto di lavoro”**. Ciò che, invece, **non concorre a formare il reddito** è espressamente indicato nei successivi commi dello stesso [articolo 51](#) (tra gli altri, i **contributi previdenziali e assistenziali** versati dal datore di lavoro o dal lavoratore in ottemperanza a disposizioni di legge e le **prestazioni di servizi di trasporto collettivo** alla generalità o a categorie di dipendenti, anche se affidate a terzi ivi compresi gli esercenti

servizi pubblici).

L'Agenzia delle entrate, inoltre, evidenzia che in più occasioni ha avuto modo di affermare il principio in base al quale “*non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente le somme che non costituiscono un arricchimento per il lavoratore e le erogazioni effettuate per un esclusivo o prevalente interesse del datore di lavoro*” (cfr. [circolare n. 326/1997](#), paragrafo 2.1; [circolare n. 55/1999](#), paragrafo 2.2; [risoluzione n. 178/E/2003](#); [risoluzione n. 357/E/2007](#)).

Fatta questa premessa, l'Amministrazione finanziaria sottolinea come oramai gli **attacchi informatici** finalizzati ai **furti d'identità** e di **informazioni privilegiate** rappresentino eventi sempre più ricorrenti su *internet*. Essi, peraltro, “*potrebbero avere inevitabili e gravi ripercussioni sulle realtà aziendali*” nelle quali lavora chi ha subito il “furto”. A tal proposito, la risoluzione fa riferimento all'eventualità in cui il dipendente, dopo averle inviate, per promemoria, dal *personal computer* utilizzato a lavoro al proprio indirizzo personale di posta elettronica, subisca il **furto** delle **credenziali di accesso al profilo aziendale**. In tal caso, si delineerebbe il concreto pericolo di un **indebito e illegittimo accesso al sistema informatico dell'azienda** con evidenti pericoli per la sicurezza e l'integrità del sistema nel suo complesso.

In un contesto di questo tipo il **servizio di monitoraggio** del “*dark web*” che la società istante vuole mettere a disposizione anche dei propri **dipendenti** “*costituisce uno strumento fondamentale per lo svolgimento in sicurezza e in maggiore libertà dell'attività lavorativa dei dipendenti, al fine ultimo di gestire e minimizzare il rischio aziendale connesso all'utilizzo illecito delle informazioni sensibili*”.

Ne deriva, prosegue l'Agenzia, che il servizio “*risponde a un interesse prevalente della società (...) quale veicolo per minimizzare il rischio aziendale correlato all'uso fraudolento di informazioni sensibili*”. In questo caso, infatti, sussiste un'evidente **interdipendenza** tra la tutela del dipendente e quella dell'azienda.

Alla luce di tutte le osservazioni fatte, quindi, l'Agenzia conclude ritenendo che il **servizio di monitoraggio** dei dati offerto dalla società istante ai propri **dipendenti** **non sia fiscalmente rilevante** in capo a questi ultimi e che la stessa, in qualità di sostituto di imposta, **non sia tenuta** ad applicare le relative **ritenute** ai sensi dell'[articolo 23 D.P.R. 600/1973](#).

Seminario di specializzazione

L'ASSETTO ORGANIZZATIVO, AMMINISTRATIVO E CONTABILE: ASPETTI GIURIDICI E OPERATIVI DELLA GESTIONE D'IMPRESA

Scopri le sedi in programmazione >