

Edizione di mercoledì 29 Aprile 2020

CASI OPERATIVI

Il contenuto minimo della certificazione contabile Formazione 4.0
di EVOLUTION

REDDITO IMPRESA E IRAP

Periodo d'imposta di durata non annuale: effetti sul calcolo dell'imponibile
di Fabio Landuzzi

IMPOSTE SUL REDDITO

Regime transitorio dividendi: verifica della consistenza della partecipazione
di Fabrizio Ricci, Gianluca Cristofori

IMPOSTE SUL REDDITO

Donazioni alla Protezione Civile: i chiarimenti delle Entrate
di Lucia Recchioni

AGEVOLAZIONI

La certificazione contabile delle spese di R&S 2019 – II° parte
di Debora Reverberi

CASI OPERATIVI

Il contenuto minimo della certificazione contabile Formazione 4.0 di EVOLUTION

DIGITAL Seminario di specializzazione

I CONFERIMENTI DI PARTECIPAZIONE NEL 2020

[Scopri di più >](#)

Qual è il contenuto minimo della certificazione contabile ai fini del riconoscimento del credito d'imposta Formazione 4.0?

La disciplina del credito d'imposta Formazione 4.0 prevede, all'articolo 1, comma 53, L. 205/2017 (c.d. Legge di Bilancio 2018) e all'articolo 6, comma 1, D.M. 04.05.2018, come condizione di ammissibilità al beneficio, la “certificazione” della documentazione contabile delle spese ammissibili.

Il soggetto legittimato a redigere la certificazione della documentazione contabile attestante le spese del personale dipendente impegnato nella Formazione 4.0 è, a seconda dei casi, il seguente:

- il soggetto incaricato della revisione legale dei conti per le imprese obbligate *ex lege*;
- un revisore legale dei conti o una società di revisione legale dei conti, iscritti nella sezione A del registro di cui all'articolo 8 D. Lgs. 39/2010, per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti.



REDDITO IMPRESA E IRAP

Periodo d'imposta di durata non annuale: effetti sul calcolo dell'imponibile

di Fabio Landuzzi

DIGITAL

Seminario di specializzazione

LA FISCALITÀ NELL'E-COMMERCE

[Scopri di più >](#)

Il combinato disposto degli [articoli 76 e 110, comma 5, Tuir](#) consente di individuare alcuni principi generali applicabili in presenza di **periodi d'imposta non coincidenti con l'anno solare**:

1. *in primis*, di norma il periodo di imposta **corrisponde all'esercizio civilistico**, a condizione che questo **non sia pari o superiore a 2 anni** solari;
2. il periodo d'imposta di norma corrisponde a quanto **previsto dalla legge o dallo statuto societario**;
3. è assolutamente **legittimo un esercizio ed un periodo d'imposta di durata inferiore o superiore ai 12 mesi** (ma non a 24) e, in queste circostanze, il Legislatore fiscale fornisce le indicazioni circa **l'effettuazione del raggugliaggio** per alcune poste che concorrono alla determinazione del risultato imponibile di periodo dei soggetti Ires.

Vediamo allora quali sono le poste per le quali la disciplina fiscale richiede il **raggugliaggio temporale**:

- **proventi immobiliari** riferiti ai c.d. **"immobili patrimonio"** ([articolo 90 Tuir](#));
- **ammortamenti delle immobilizzazioni materiali** ([articolo 102 Tuir](#)). A questo riguardo, va detto che la riduzione del coefficiente di ammortamento al **50% della misura ordinaria** si ritiene **applicabile** per i cespiti entrati in funzione nel corso del periodo d'imposta, a prescindere dalla durata di quest'ultimo;
- **spese di manutenzione** relative ad immobilizzazioni materiali ([articolo 102, comma 6, Tuir](#)): quindi, il **massimale di spese deducibili** nel periodo d'imposta **deve essere raggagliato alla durata del periodo** stesso;
- **ammortamenti finanziari** dei beni gratuitamente devolvibili ([articolo 104 Tuir](#));
- svalutazioni dei crediti ed **accantonamenti per rischi su crediti** ([articolo 106 Tuir](#)): lo **0,5% deducibile** deve essere perciò raggagliato alla **durata del periodo d'imposta**;
- accantonamenti per spese di **manutenzione ciclica di navi e aerei** ([articolo 107, comma](#)

[1, Tuir](#));

- accantonamenti per spese di **ripristino/sostituzione di beni gratuitamente devolvibili** ([articolo 107, comma 2, Tuir](#)).

Da notare che **non soggiacciono al ragguaglio** gli **ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali**; è pur vero che, dal punto di vista civilistico, laddove si rendesse opportuno – ad esempio, in caso di periodo di durata infrannuale – **diminuire la quota di ammortamento** imputata nel periodo per una immobilizzazione immateriale, nel presupposto che essa abbia partecipato alla formazione del risultato in misura appunto proporzionalmente più contenuta, di tale circostanza **si dovrebbe tenere conto anche ai fini fiscali**, in forza del **principio generale della preventiva imputazione** al conto economico dei componenti di reddito.

Va poi osservato che **nessun ragguaglio** si rende dovuto circa il **computo delle variazioni in diminuzione** rivenienti dalla applicazione di altre norme del Tuir; è il caso dell'eventuale **eccedenza delle spese di manutenzione** rispetto al plafond del 5%, la cui deduzione in quote costanti nei 5 esercizi successivi viene riversata in modo lineare **a prescindere dalla durata temporale** di tali periodi di imposta.

Allo stesso modo funziona il sistema di concorso alla tassazione *ex [articolo 86 Tuir](#)*, delle **quote di plusvalenze ripartite**, appunto, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto.

Con riguardo all'**agevolazione Ace opera il ragguaglio ad anno**, come indicato dalla [circolare AdE 12/E/2014](#) secondo la quale, nell'ipotesi in cui il periodo di imposta sia **superiore o inferiore ad un anno**, il capitale proprio deve essere ragguagliato alla durata del periodo stesso, al fine di rendere tale **variazione omogenea** con il coefficiente di rendimento nozionale determinato su base annuale.

Infine, in merito alle **tecniche del ragguaglio**, in generale si può ritenere **accettabile sia la ponderazione in base ai giorni che in base ai mesi**; in quest'ultimo caso si considera il **mese intero** anche la sua frazione, se superiore a 15 giorni.

IMPOSTE SUL REDDITO

Regime transitorio dividendi: verifica della consistenza della partecipazione

di Fabrizio Ricci, Gianluca Cristofori

DIGITAL

Seminario di specializzazione

TIPOLOGIE COMUNI DI ACCERTAMENTO

[Scopri di più >](#)

Com'è noto, a decorrere dal **1° gennaio 2018** il **regime di tassazione dei dividendi** percepiti al di fuori dell'esercizio d'impresa da **persone fisiche residenti**, in relazione a **partecipazioni "qualificate"**, è stato **equiparato** a quello previsto per i dividendi derivanti dal possesso di **partecipazioni "non qualificate"**, ad opera dell'[articolo 1, commi da 1003 a 1005, L. 205/2017](#) (c.d. "Legge di Bilancio 2018").

Nella sua attuale formulazione, l'[articolo 27 D.P.R. 600/1973](#) dispone l'assoggettamento alla ritenuta a titolo d'imposta del **26 per cento** degli **utili in qualunque forma corrisposti** a persone fisiche residenti, in relazione a **partecipazioni sia "qualificate", che "non qualificate"**, nonché agli **utili derivanti da titoli e strumenti finanziari** assimilati alle azioni ai sensi dell'[articolo 44, comma 2, lettera a\), Tuir](#), non relativi all'impresa.

L'intero importo degli utili derivanti da **partecipazioni "qualificate"** viene dunque inciso mediante l'applicazione della **ritenuta a titolo d'imposta del 26 per cento** in luogo del concorso, anche se solo parziale, alla determinazione del reddito imponibile ai fini dell'Irpef soggetto ad **aliquota progressiva**, come previsto dalla **previgente disciplina** e, ove applicabile, da quella **transitoria**.

Prima delle modifiche recate dalla **Legge di Bilancio 2018**, i dividendi percepiti in relazione a partecipazioni **"qualificate"** da persone fisiche residenti al di fuori dell'esercizio d'impresa concorrevano alla formazione del reddito complessivo **limitatamente al 58,14 per cento** del loro ammontare (**49,72 per cento** per gli utili prodotti **dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007** fino all'esercizio in corso al **31 dicembre 2016** e **40 per cento** per gli utili prodotti **fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007**).

Tale regime, tuttavia, al fine precipuo di non penalizzare i **soci con partecipazioni "qualificate"** in società con **riserve di utili formatesi fino al 31 dicembre 2017**, risulta ancora

applicabile – in virtù del regime transitorio previsto dall'[articolo 1, comma 1006, L. 205/2017](#) – alle distribuzioni di utili derivanti da **partecipazioni “qualificate”** in società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società formatesi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al **31 dicembre 2017**, deliberate dal **1° gennaio 2018 e sino al 31 dicembre 2022**.

A tal riguardo, ancorché la norma faccia riferimento alle **distribuzioni di utili deliberate dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022**, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il regime transitorio trova applicazione anche per gli **utili distribuiti sulla base di delibere adottate entro il 31 dicembre 2017** (cfr. [risoluzione 56/E/2019](#); DRE Piemonte risposta a istanza di interpello n. 901-498/2018).

Ne consegue come, in caso di applicazione del predetto regime transitorio, **sia tutt'ora rilevante la distinzione tra partecipazioni “qualificate” e “non qualificate”**, contenuta nell'[articolo 67, comma 1, lett. c\) e c-bis](#), Tuir, a norma del quale si considerano “qualificate” le partecipazioni che rappresentano, complessivamente, una **percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20 per cento**, ovvero una **partecipazione al capitale od al patrimonio superiore al 5 o al 25 per cento**, a seconda che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni.

A tal fine risulta quindi necessario verificare se il **momento rilevante**, ai fini dell'accertamento della consistenza della partecipazione, coincide con l'**adozione della delibera di distribuzione degli utili**, ovvero con il **momento in cui gli stessi vengono effettivamente percepiti**.

Si pensi, ad esempio, al caso in cui una **persona fisica detenga una partecipazione “non qualificata”** nel momento in cui viene **deliberata** la distribuzione degli utili, ma che sia divenuta **“qualificata” al momento della relativa percezione** in ragione dell'intervenuto superamento delle percentuali indicate nell'[articolo 67](#) Tuir, talvolta anche solo per effetto di vicende non dipendenti dalla volontà del socio percettore (per esempio, il recesso di un altro socio).

In tali circostanze, sulla base di un'**interpretazione logico-sistematica**, dovrebbe potersi ritenere che il **momento rilevante ai fini della verifica sia quello dell'effettiva percezione degli utili**, non rilevando la consistenza della partecipazione all'atto della delibera di distribuzione degli stessi.

Infatti, posto che la tassazione dei dividendi avviene al momento della percezione (c.d. **“principio di cassa”**), anche la **posizione soggettiva del socio**, “qualificato” o meno, **andrebbe accertata** in tale momento, rilevando pertanto eventuali vicende modificative della **percentuale di partecipazione** intervenute tra la **delibera di distribuzione** e l'**incasso del dividendo**.

In tal senso, parrebbe deporre anche quanto affermato dall'Amministrazione finanziaria nella [circolare n. 165 del 24/6/1998](#), di commento al riordino della tassazione delle cd. **“rendite finanziarie”** operato con il **D.Lgs. 471/1997**, nella quale è stato precisato che “[...]

relativamente alla individuazione della partecipazione qualificata occorre far riferimento al momento della riscossione degli utili”.

IMPOSTE SUL REDDITO

Donazioni alla Protezione Civile: i chiarimenti delle Entrate

di Lucia Recchioni

DIGITAL

Seminario di specializzazione

DAI DECRETI LEGGE PER AFFRONTARE L'EMERGENZA: VALIDI INPUT PER UNA RIPARTENZA ECONOMICA

[Scopri di più >](#)

Come noto, l'[articolo 66 D.L. 18/2020](#) (c.d. “**Decreto Cura Italia**”) prevede:

- una **detrazione**, pari al **30%**, per un importo non superiore a **euro 30.000**, per le **erogazioni liberali in denaro e in natura** effettuate nell’anno **2020** e finalizzate a **finanziare gli interventi in materia di contenimento e gestione** dell’emergenza epidemiologica da **Covid-19**, in favore dello **Stato**, delle **Regioni**, degli **enti locali territoriali**, di **enti o istituzioni pubbliche**, di **fondazioni e associazioni** legalmente riconosciute senza scopo di lucro,
- una **deduzione a favore dei titolari di redditi d’impresa**, estendendo le previsioni di cui all’[articolo 27 L. 133/1999](#), riferite alle **erogazioni liberali in denaro** effettuate in favore delle **popolazioni colpite da eventi di calamità pubblica** o da altri eventi straordinari per il tramite di **fondazioni, associazioni comitati ed enti individuati con il D.P.C.M. 20.06.2000**.

Il successivo [articolo 99 D.L. 18/2020](#) prevede poi che “*il Dipartimento della protezione civile è autorizzato ad aprire uno o più conti correnti bancari dedicati in via esclusiva alla raccolta ed utilizzo delle donazioni liberali di somme finalizzate a far fronte all’emergenza epidemiologica del virus Covid-19*”.

In forza della richiamata disposizione la **Protezione Civile** ha aperto **due appositi conti correnti**:

- uno con **Iban IT84Z0306905020100000066387**, finalizzato alla **raccolta dei fondi per finanziare l’acquisto di Dispositivi di Protezione Individuale (DPI)**, **ventilatori, respiratori, attrezzature ed apparecchiature per sale di rianimazione**, ecc.;
- uno con **Iban IT66J0306905020100000066432**, aperto ai sensi dell’**O.C.D.P.C. del 05.04.2020**, n. **660**, volto a costituire un **fondo da destinare alle famiglie degli operatori sanitari deceduti** nello svolgimento delle proprie attività a causa del **Covid-19**.

Molti **soggetti**, tuttavia, hanno promosso specifiche raccolte, assumendo il ruolo di **collettori intermediari nella raccolta delle erogazioni**, per poi **riversare** la somma complessiva nel conto corrente intestato alla Protezione Civile.

Altri, invece, hanno promosso **raccolte di fondi mediante piattaforme di crowdfunding**, che **confluiranno nei conti correnti bancari** intestati alla Protezione civile.

A fronte dei **numerosi canali di versamento**, e in considerazione del **forte afflusso di fondi**, la Protezione Civile si è quindi rivolta all'Agenzia delle entrate, al fine di conoscere le modalità per **consentire ai donatori di beneficiare delle agevolazioni fiscali**, precisando altresì che la mole elevata di erogazioni liberali, unitamente alla situazione di emergenza, **non consente alla stessa di rilasciare apposite ricevute di versamento**.

Con la [**risoluzione 21/E/2020**](#) l'Agenzia delle entrate, nel fornire una risposta al richiamato quesito, ha distinto **tre fattispecie**:

- nel caso in cui i **versamenti siano effettuati sui due conti correnti della Protezione Civile** è sufficiente, per poter beneficiare della detrazione, **conservare le ricevute del versamento bancario o postale** o dell'estratto conto della società che gestisce la carta di credito, la carta di debito o la carta prepagata, dalle quali deve risultare che il **versamento sia stato effettuato su uno dei predetti conti correnti**;
- nel caso in cui, invece, le donazioni siano pervenute alla Protezione Civile per mezzo di **collettori intermediari o di piattaforme di crowdfunding**, oppure **per il tramite degli enti di cui all'[articolo 27 L. 133/1999](#)**, i contribuenti devono essere in possesso non solo della **ricevuta del versamento** o della ricevuta attestate l'operazione effettuata su piattaforme messe a disposizione dai collettori intermediari o di *crowdfunding*, ma anche della **attestazione rilasciata dal collettore, dal gestore della piattaforma di crowdfunding o dagli enti di cui al D.P.C.M. 20.06.2000**, dalla quale emerge che **la donazione è stata versata nei predetti conti correnti bancari** della Protezione Civile dedicati all'emergenza Covid-19;
- laddove, infine, i versamenti siano effettuati su **conti correnti diversi da quelli dedicati**, o qualora dalle ricevute di versamento non sia possibile ricavare le informazioni sopra riportate (carattere di liberalità, destinatario dell'erogazione, finalità della stessa), ai fini della fruizione delle detrazioni e deduzioni in commento, oltre alla **ricevuta del versamento effettuato**, sarà necessario che il Dipartimento della Protezione Civile rilasci una **specifica ricevuta** dalla quale risulti anche che le **erogazioni sono finalizzate a finanziare gli interventi in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da Covid-19**.

Non spetta invece alcuna **detrazione** per le **erogazioni effettuate in contanti**.

AGEVOLAZIONI

La certificazione contabile delle spese di R&S 2019 – II° parte di Debora Reverberi

DIGITAL Master di specializzazione

I PRINCIPALI INCENTIVI FISCALI DEL PIANO TRANSIZIONE 4.0

[Scopri di più >](#)

In un [**precedente contributo**](#) sono stati esaminati i termini di acquisizione, la funzione e il contenuto della **certificazione della documentazione contabile delle spese di R&S sostenute nel periodo d'imposta 2019**.

Per quanto concerne le **verifiche analitiche** sulle spese di R&S, propedeutiche al rilascio della certificazione contabile, ci si è soffermati sulle **modifiche sostanziali** alla modalità di determinazione del credito d'imposta **apportate all'[articolo 3 D.L. 145/2013](#) dalla Legge di Bilancio 2019**.

In particolare la **lettera d)** dell'[articolo 1, comma 70, L. 145/2018](#) ha introdotto il nuovo **comma 6-bis** dell'[articolo 3 D.L. 145/2013](#) che disciplina il **nuovo criterio di calcolo del credito d'imposta**, indicando che sull'eccedenza agevolabile il beneficio si applica nella misura del **50% dell'importo proporzionalmente riferibile alle spese per il personale e per i contratti di ricerca con soggetti qualificati** (di cui alle nuove lettere a) e c) del comma 6) rispetto alle spese ammissibili complessivamente sostenute nello stesso periodo d'imposta agevolabile e **nella misura del 25% sulla parte restante**.

La **ratio legis** è in tal caso quella di **evitare la riclassificazione delle spese sostenute nel triennio 2012-2014** in relazione alle categorie di investimenti introdotte nel 2019, **operando direttamente sull'eccedenza agevolabile**.

Come accade per i periodi d'imposta precedenti, **devono essere preliminarmente verificati i due presupposti di accesso al beneficio**:

- la presenza di **eccedenza agevolabile** (investimenti incrementali 2019);
- il raggiungimento della **soglia minima di spesa richiesta pari a 30.000 euro**.

Il **calcolo del credito d'imposta R&S 2019**, secondo il nuovo criterio, può essere **sintetizzato** per *step* come segue:

- **calcolo dell'incidenza percentuale delle spese** rispettivamente con aliquota del 50% (lettere a) e c)) e con l'aliquota del 25% (lettere b), c-bis), d) e d-bis));
- **calcolo dell'eccedenza agevolabile** (investimento incrementale) delle spese 2019 rispetto alla media 2012-2014;
- **calcolo del credito d'imposta** come sommatoria fra il prodotto dell'eccedenza agevolabile per l'incidenza percentuale e per la relativa aliquota delle spese, rispettivamente agevolabili al 50% e al 25%;
- **per le sole imprese non soggette ex lege a revisione legale dei conti, incremento del credito d'imposta in misura pari alle spese sostenute e documentate per la certificazione contabile entro l'importo massimo di euro 5.000 e nel rispetto del limite complessivo di 10 milioni di euro.**

Il nuovo criterio di calcolo del credito d'imposta R&S, **valevole per il solo periodo 2019**, comporta dunque **la ripartizione della spesa incrementale agevolabile nella stessa proporzione della composizione degli investimenti ammissibili effettuati**, agevolabili al 50% (lettere a) e c)) e agevolabili al 25% (lettere b), c-bis), d) e d-bis)).

Ipotizzando che un'impresa abbia effettivamente sostenuto nel periodo d'imposta 2019 spese di R&S ammissibili per complessivi € 100.000, riferibili a costi del personale per € 90.000, di cui € 70.000 per lavoratori subordinati e € 20.000 per lavoratori autonomi o collaboratori, e a costi per contratti di ricerca con soggetti non qualificati per € 10.000 e che la media del triennio 2012-2014 ammonti a € 10.000, **il credito R&S alla stessa spettante ammonterà a € 38.250**, come di seguito determinato:

	Totali	Spese lett. a) aliquota 50%	Spese lett. a-bis) aliquota 25%	Spese lett. c-bis) aliquota 25%
Dati				
Investimenti effettuati nel 2019 (A)	€ 100.000	€ 70.000	€ 20.000	€ 10.000
Media di riferimento (2012-2014) (B)	€ 10.000			
1) Calcolo dell'incidenza percentuale delle spese				
Incidenza % spese sul totale (C e D)		$70.000/100.000 \times 100 = 30.000/100.000 \times 100 = 30\% (D)$		
		70% (C)		
2) Calcolo dell'eccedenza agevolabile				
Eccedenza agevolabile	$\text{€ } 100.000 - 10.000 = \text{€ } 90.000$			
(A-B)				
3) Calcolo del credito d'imposta R&S 2019				
Prodotto fra l'eccedenza agevolabile e l'incidenza % delle spese (A-B)x(C-A)x(D)	$\text{€ } 90.000 \times 70\% = \text{€ } 63.000$	$\text{€ } 90.000.00 \times 30\% = \text{€ } 27.000$		
Aliquota R&S applicabile	50%		25%	

**Credito R&S maturato
nel 2019** **€ 63.000 x 50% + € 27.00*25% = € 38.250**

Si rammenta infine che l'obbligo normativo di **"allegazione al bilancio"** della certificazione **contabile** va interpretato, in base alle [circolari AdE 5/E/2016](#) e [AdE 13/E/2017](#), come **obbligo di conservazione e di esibizione unitamente al bilancio della documentazione contabile certificata** ai fini degli eventuali successivi controlli e **non come materiale allegazione al bilancio d'esercizio** depositato presso il registro imprese della Camera di Commercio competente.