

Edizione di lunedì 21 Settembre 2020

EDITORIALI

[Euroconference In Diretta: le tematiche della 13a puntata](#)

di Sergio Pellegrino

ENTI NON COMMERCIALI

[Il nuovo decreto sul cinque per mille](#)

di Guido Martinelli

IVA

[Piattaforme online: la partita Iva o il codice fiscale del cliente in fattura](#)

di Clara Pollet, Simone Dimitri

AGEVOLAZIONI

[Gli effetti fiscali della rivalutazione sul saldo attivo di rivalutazione](#)

di Stefano Rossetti

IMPOSTE SUL REDDITO

[Le auto aziendali in uso promiscuo ai dipendenti e le novità 2020](#)

di Luca Mambrin

EDITORIALI

Euroconference In Diretta: le tematiche della 13a puntata

di Sergio Pellegrino

The graphic features a blue header with the word 'DIGITAL' and a blue footer with the text 'Seminario di specializzazione' and 'Scopri di più >'. The central title 'IL DECRETO AGOSTO' is displayed in large blue capital letters. The background is white with abstract blue and grey geometric shapes.

Euroconference In Diretta ritorna questa mattina con un **nuovo appuntamento** alle **9**.

Nella **sessione di aggiornamento** partiremo analizzando quanto è accaduto nella settimana che si è appena chiusa dal punto di vista della **produzione normativa** e della **prassi**.

Per quanto riguarda i **provvedimenti normativi**, da evidenziare innanzitutto la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale lo scorso 14 settembre della **Legge 120/2020** con la quale è stato **convertito in legge** il [Decreto Semplificazioni](#).

Inizieremo parlando del **nuovo articolo-17 bis**, con il quale si prevede la facoltà, per gli **enti locali**, di consultare i dati presenti nell'**Archivio dei rapporti finanziari**, quindi alcune **novità riguardanti le procedure di cancellazione dal Registro delle imprese**, disposte dall'**articolo 40**, e ancora la disposizione che **esclude dalle procedure d'appalto l'operatore economico** nel caso in cui la stazione appaltante sia a conoscenza del fatto che questi **non ha ottemperato agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse o dei contributi previdenziali non definitivamente accertati**, qualora tale mancato pagamento costituisca una **grave violazione** (per "grave" si intende una violazione di **importo superiore a 5.000 euro**).

È stato poi pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 17 settembre il [D.P.C.M. del 23 luglio](#) contenente **modalità e termini per l'accesso al riparto del 5 per mille**.

Per quanto riguarda la **prassi dell'Agenzia**, non ci sono state circolari e risoluzioni, ma ben **36 risposte ad istanze di interpello**.

Fra queste ci soffermeremo, innanzitutto, sulla [risposta all'istanza di interpello n. 371](#), pubblicata giovedì scorso, che si occupa del **trattamento ai fini dell'imposta di registro dell'operazione di conferimento di ramo d'azienda, seguito dalla cessione delle partecipazioni**, e la [n. 356](#), incentrata sull'analisi della spettanza del **credito d'imposta per i canoni di locazione** legato alla crisi Covid-19 per un **professionista in subaffitto** in una stanza

all'interno di uno studio locato ad un altro professionista.

Fra le **10 pronunce della Corte di Cassazione** che, come ogni settimana, abbiamo selezionato (e valutato), analizzeremo l'[ordinanza n. 19386 del 17.09.2020](#), che riguarda un **avviso di accertamento emesso nei confronti di una S.r.l.** a seguito delle **verifiche compiute sui conti** correnti dell'amministratore della stessa, di sua moglie e di sua figlia.

Nella **sessione adempimenti e scadenze**, Lucia Recchioni si soffermerà sulla disciplina in materia di **domicilio digitale**, che tante perplessità sta facendo sorgere tra i professionisti.

Nella **terza sessione**, quella dedicata al **caso operativo**, avremo il **secondo appuntamento** in collaborazione con il servizio **Focus Agevolazioni Edilizie** di **Euroconference Consulting**.

Ci soffermeremo su una **questione delicata** e che sta sollevando molti dubbi operativi: la posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate nella [circolare n. 24/E/2020](#), con la quale è stato sostenuto che **il superbonus non si applica agli interventi realizzati sulle parti comuni a due o più unità immobiliari, distintamente accatastate, di un edificio interamente posseduto da un unico proprietario o in comproprietà fra più soggetti**, necessitandosi, per beneficiare dell'agevolazione, della presenza di un **condominio** nella sua "piena" accezione civilistica.

Con la **sessione approfondimento** esamineremo la disciplina della **nuova rivalutazione dei beni d'impresa**, che può rappresentare un'opportunità estremamente conveniente che deve essere quindi attentamente valutata da parte delle imprese.

Nella **sessione** curata da **Gruppo Finservice**, la **dott.ssa Sara Frigeni** di **Nexus International** si occuperà delle opportunità legate all'**internazionalizzazione** delle imprese, con un intervento che è prosecuzione del precedente di luglio.

Da ultimo, nella **sessione Q&A** affronteremo alcuni dei quesiti proposti dai partecipanti in relazione ai temi affrontati, mentre in settimana pubblicheremo tutte le risposte alle domande pervenute **nell'area dedicata a Euroconference In Diretta** sulla **piattaforma Evolution** e sulla **Community** su **Facebook**.

MODALITÀ DI FRUZIONE DI **EUROCONFERENCE IN DIRETTA**

La fruizione di *Euroconference In Diretta* avviene attraverso la **piattaforma Evolution** con due possibili **modalità di accesso**:

1. attraverso l'**area clienti sul sito Euroconference** (transitando poi da qui su **Evolution**);
2. direttamente dal portale di **Evolution** <https://portale.ecevolution.it/> inserendo le **stesse credenziali** utilizzate per l'accesso all'area clienti sul sito di *Euroconference* (**PARTITA IVA** e **PASSWORD COLLEGATA**).

Importante avvertenza: è necessario entrare con la PARTITA IVA e la PASSWORD COLLEGATA (e non utilizzando il codice fiscale).

A partire dal pomeriggio, chi non avesse potuto partecipare alla diretta ha la possibilità di visionare la puntata in **differita on demand**, sempre attraverso la **piattaforma Evolution**.

ENTI NON COMMERCIALI

Il nuovo decreto sul cinque per mille

di Guido Martinelli

Seminario di specializzazione

I NUOVI OBBLIGHI DI RENDICONTAZIONE E BILANCIO PER GLI ENTI DI TERZO SETTORE

Scopri le sedi in programmazione >

Con un “po’ di ritardo” (doveva essere emanato, ai sensi di quanto previsto dall'**articolo 4 D.Lgs. 111/2017** entro **120 giorni** dall’agosto 2017) è stato pubblicato, nella Gazzetta Ufficiale n. 231 del 17.09.2020, il [D.P.C.M. 23.07.2020](#) con il quale sono state disciplinate le modalità e i termini per l’accesso al riparto del **cinque per mille** dell’imposta sul reddito delle persone fisiche degli enti destinatari del contributo, nonché le modalità e i termini per la formazione, l’aggiornamento e la pubblicazione dell’elenco permanente degli enti iscritti al riparto e per la pubblicazione degli elenchi annuali degli enti ammessi.

L'[articolo 1](#) prevede, al **comma 1, lett. a)**, che possa essere destinato, in base alla scelta del contribuente, al sostegno degli enti del terzo settore iscritti nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore.

In attesa della istituzione di detto registro, opportunamente, il **comma 2** prevede, però, che detta disposizione abbia effetto “*a decorrere dall’anno successivo a quello di operatività del registro unico nazionale del terzo settore*”.

Resta comunque confermato che, **fino a tale data**, la possibilità di partecipare al riparto sarà riservata solo a **organizzazioni di volontariato, onlus e associazioni di promozione sociale** regolarmente iscritte negli attuali registri tenuti dalle **Regioni** e dalla **Agenzia delle Entrate**.

Il successivo [articolo 3](#) prevede che **gli enti del terzo settore debbano dichiarare, in sede di iscrizione al Runts, di volersi accreditare anche ai fini dell’accesso al contributo del cinque per mille.**

Dopo aver elencato le altre realtà aventi titolo per accedere (**enti di ricerca scientifica e sanitaria, attività sociali del Comune di appartenenza**), il comma 1 dell’articolo 1, alla lettera e), prevede che il riparto del contributo possa essere destinato, in base alla scelta del contribuente alle seguenti finalità: **“sostegno delle associazioni sportive dilettantistiche riconosciute ai fini sportivi dal Coni che siano affiliate agli enti di promozione sportiva”** nella cui

organizzazione è presente il settore giovanile che svolgono prevalentemente attività di avviamento e formazione allo sport dei giovani di età inferiore a 18 anni, o di avviamento alla pratica sportiva a favore di persone di età non inferiore a 60 anni, o nei confronti di **soggetti svantaggiati in ragione delle condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari**.

La circostanza che la norma indicata faccia riferimento solo alle Asd affiliate agli Eps appare probabilmente un errore, in quanto il successivo **articolo 6**, che disciplina le **modalità di accreditamento** per l'accesso al contributo, prevede espressamente anche l'affiliazione a Fsn e Dsa. Ci si augura che il punto sia presto chiarito.

Da evidenziarsi che il successivo **articolo 2** prevede che, ai fini dell'accreditamento, le sportive dovranno rivolgersi, come **amministrazione** competente, al **Coni**, pur se le bozze di testo unico sullo sport che sono circolate **non prevedono più il Registro delle associazioni e società sportive dilettantistiche** in capo a detto ente.

Sia gli **enti del terzo settore** che le **sportive** dovranno **presentare domanda entro il 10 aprile** in via telematica.

Entro il successivo **giorno 20**, dai rispettivi **enti accreditanti** saranno pubblicati gli elenchi dei soggetti che hanno presentato domanda.

Entro il **30 aprile** sarà possibile ricorrere contro eventuali esclusioni, e il successivo **10 maggio** è il termine previsto per la pubblicazione degli **elenchi definitivi**.

L'inserimento in elenco, fermo restando i requisiti per l'accesso ai benefici, esplica effetti anche per gli **esercizi finanziari successivi a quello di iscrizione**.

I beneficiari dovranno redigere, entro un anno dalla ricezione delle somme, **un apposito rendiconto** che indichi **“in modo chiaro e trasparente”** la destinazione e l'utilizzo delle somme percepite da inviare all'amministrazione accreditante per il controllo.

In caso di ricevimento di contributi inferiori ai 20.000 euro non saranno tenuti all'invio del rendiconto e della relazione, che dovranno comunque essere redatti e detenuti dal sodalizio ricevente.

Il rendiconto dovrà indicare le spese sostenute per il funzionamento del soggetto beneficiario, ivi incluse le **spese per risorse umane e per l'acquisto di beni o servizi**, dettagliate per singole voci di spesa, **“con l'evidenziazione della loro riconduzione alle finalità e agli scopi istituzionali del soggetto beneficiario”** nonché gli **eventuali accantonamenti delle somme** percepite per la realizzazione di progetti pluriennali con durata massima triennale, fermo restando l'obbligo di rendicontazione successivamente al loro utilizzo.

Detto rendiconto dovrà essere pubblicato entro trenta giorni dalla ultima prevista per la compilazione **anche sul sito internet** della associazione.

Il contributo potrà essere recuperato se l'erogazione è avvenuta a seguito di **dichiarazioni mendaci** o sia stato impiegato per **finalità diverse da quelle perseguiti istituzionalmente dal soggetto beneficiario**.

IVA

Piattaforme online: la partita Iva o il codice fiscale del cliente in fattura

di Clara Pollet, Simone Dimitri



DIGITAL

Seminario di specializzazione

IL DECRETO AGOSTO

Scopri di più >

La partita Iva o il codice fiscale del cliente sono **elementi obbligatori da riportare in fattura**.

L'[articolo 21, comma 2, lettera f\), D.P.R. 633/1972](#), relativo alla **fatturazione delle operazioni**, richiede, infatti:

- il **numero di partita Iva** del soggetto cessionario o committente quando si tratti di soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato ([circolare 12/E/2013](#), par. 6.3);
- in caso di soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, **numero di identificazione Iva** attribuito dallo Stato membro di stabilimento;
- nel caso in cui il cessionario o committente residente o domiciliato nel territorio dello Stato non agisce nell'esercizio d'impresa, arte o professione, **codice fiscale**.

La **fattura semplificata** può non contenere questa informazione?

La **fattura semplificata** è una fattura, di importo **non superiore a 400 euro**, che contiene informazioni alleggerite, così non sono obbligatoriamente presenti i dati dell'imponibile ma è riportato l'ammontare del corrispettivo e dell'imposta incorporata, ovvero i dati che permettono di calcolarla; allo stesso modo **non sono richiesti i dati identificativi completi del cessionario o committente**, ma occorre comunque indicare il **codice fiscale o la partita Iva**.

L'[articolo 21-bis, comma 1, lettera e\)](#), prevede, nel **contenuto minimo**, ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cessionario o committente, del rappresentante fiscale, nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti; **in alternativa**, in caso di soggetto stabilito nel territorio dello Stato, può essere indicato il **solo codice fiscale o il numero di partita Iva**, ovvero, in caso di soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il solo numero di identificazione Iva attribuito dallo Stato membro di stabilimento.

L'Agenzia delle entrate, interpellata circa gli obblighi di fatturazione o di certificazione Iva relativi all'utilizzo di una **piattaforma online per l'acquisto di servizi di spedizione**, ha fornito la [risposta n. 324 del 9 settembre 2020](#), ribadendo innanzitutto come l'utilizzo della piattaforma **online non sia qualificabile come servizio elettronico per il quale non vi è l'obbligo di emettere fattura, ricevuta o scontrino**.

*“Il mezzo elettronico costituisce un **mero strumento**, mediante il quale la società istante raccoglie le domande dei propri clienti ed effettua, per essi, le prenotazioni delle spedizioni, circostanza quest’ultima di per sé insufficiente ad attrarre il servizio nell’ambito di quelli resi tramite mezzi elettronici nel senso sopra delineato. Tale orientamento è, peraltro, in linea con quanto più volte precisato da questa Amministrazione, secondo cui ai fini dell’effettuazione della prestazione di servizi l’uso di internet, quale mezzo di comunicazione, è equiparabile all’uso di un telefono o di un fax e non fa mutare la natura giuridica dell’operazione che va qualificata come intermediazione e non come commercio elettronico ([risoluzioni 133/E/2004](#), [199/E/2008](#) e [principi di diritto 26/E/2019](#) e [3/E/2020](#)).*

I servizi **diversi da quelli elettronici non possono beneficiare dell’esonero** dagli obblighi di fatturazione e di certificazione dei corrispettivi – rispettivamente previsti dall'[articolo 22, comma 1, numero 6-ter](#), [D.P.R. 633/1972](#) e dall'[articolo 1 D.M. 27.10.2015](#) – e ricadono nelle regole generali, dovendo quindi essere **documentati tramite fattura** (ex [articoli 21 e 21-bis D.P.R. 633/1972](#)) nei rapporti tra soggetti passivi d’imposta, o comunque a richiesta del committente, ovvero, fatte salve le limitate ipotesi in cui si possono ancora emettere scontrini e ricevute fiscali ([circolare 3/E/2020](#)), tramite memorizzazione elettronica ed invio telematico dei corrispettivi giornalieri in base all'[articolo 2 D.Lgs 127/2015](#).

Si evidenzia, infine, che nell’emissione elettronica della fattura le specifiche tecniche richiedono l’indicazione della partita Iva o del codice fiscale, pena lo **scarto della fattura con il codice errore 00417**.

Il codice errore si ritrova nelle specifiche tecniche in vigore fino al 31 dicembre 2020 nella versione 1.5, sia nella versione 1.6 utilizzabile facoltativamente a partire dal 1° ottobre 2020 ed obbligatoriamente dal 1° gennaio 2021.

Tra gli elementi della fattura elettronica relativi al cessionario, la valorizzazione del **campo IdFiscaleIVA** è “*in alternativa non esclusiva* a quella dell’elemento **CodiceFiscale**”; in altri termini, **possono non essere valorizzati se è valorizzato l’elemento CodiceFiscale**, mentre se non è valorizzato né l’uno né l’altro, il file viene scartato con codice errore 00417.

Con l’inserimento del numero di **codice fiscale** del cessionario/committente, il sistema ne **verifica la presenza in Anagrafe Tributaria**: se non esiste come codice fiscale, il file viene **scartato con codice errore 00306**.

Il **codice errore 00417** dalle specifiche tecniche della fatturazione elettronica (versione 1.5 e versione 1.6) riporta “**Descrizione in caso di fatture ordinarie**: 1.4.1.1 <IdFiscaleIVA> e 1.4.1.2

*<CodiceFiscale> non valorizzati **Descrizione in caso di fatture semplificate**: 1.3.1.1 <IdFiscaleIVA> e 1.3.1.2 <CodiceFiscale> non valorizzati (per il cessionario/committente deve essere indicato almeno uno tra partita IVA e codice fiscale)".*

Alla luce della più recente evoluzione normativa e tecnico-procedurale, **deve dunque escludersi che nella compilazione delle fatture elettroniche** via Sdl, tanto ordinarie, quanto semplificate, **possa essere omessa l'indicazione della partita Iva o del codice fiscale del cessionario/committente**, ovvero di qualsiasi altro dato espressamente richiesto dalle citate Specifiche Tecniche.

AGEVOLAZIONI

Gli effetti fiscali della rivalutazione sul saldo attivo di rivalutazione

di Stefano Rossetti



DIGITAL

Seminario di specializzazione

IL DECRETO AGOSTO

Scopri di più >

L'operazione di rivalutazione comporta la formazione di un saldo attivo di rivalutazione, ossia **la rilevazione nel passivo dello stato patrimoniale della contropartita dei maggiori valori attribuiti ai beni al netto della relativa imposta sostitutiva**.

La disciplina civilistica e fiscale del saldo attivo di rivalutazione è contenuta [nell'articolo 13 L. 342/2000](#) che viene espressamente richiamato anche dalla recente legge di rivalutazione [ex articolo 110 del Decreto Agosto](#).

Dal punto di vista **civilistico**, [l'articolo 13 L. 342/2000](#) prevede che:

- **(comma 1)** “*il saldo attivo risultante dalle rivalutazioni eseguite ai sensi degli articoli 10 e 11 deve essere imputato al capitale o accantonato in una speciale riserva designata con riferimento alla presente legge, con esclusione di ogni diversa utilizzazione*”;
- **(comma 2)** “*la riserva, ove non venga imputata al capitale, può essere ridotta soltanto con l'osservanza delle disposizioni dei commi secondo e terzo dell'articolo 2445 del codice civile. In caso di utilizzazione della riserva a copertura di perdite, non si può fare luogo a distribuzione di utili fino a quando la riserva non è reintegrata o ridotta in misura corrispondente con deliberazione dell'assemblea straordinaria, non applicandosi le disposizioni dei commi secondo e terzo dell'articolo 2445 del codice civile*”.

Quindi, sulla base di quanto sopra, il saldo attivo può essere imputato alternativamente:

- **a capitale sociale;**
- **ad una riserva esplicitamente individuata e denominata facendo riferimento alla legge di rivalutazione applicata, con esclusione di ogni diversa utilizzazione.** Le riduzioni di questa riserva possono avvenire esclusivamente con le modalità dei **commi 2 e 3 dell'articolo 2445 cod. civ.**, ovvero:

1. l'avviso di convocazione dell'assemblea deve indicare le ragioni e le modalità della riduzione (**comma 2**);
2. la deliberazione può essere eseguita **soltanto dopo 90 giorni dal giorno dell'iscrizione nel registro delle imprese**, purché entro questo termine nessun creditore sociale anteriore all'iscrizione abbia fatto opposizione (**comma 3**).

Nel caso di utilizzo della riserva per la copertura delle perdite di esercizio, **non sarà possibile procedere a distribuzione di utili fino a che la riserva non sia stata ricostituita**, salvo il caso in cui l'assemblea straordinaria abbia deliberato la riduzione definitiva.

Considerando che **il saldo attivo può essere imputato al capitale sociale** (ipotesi meno usuale) o in una **riserva (ipotesi più frequente)**, che però è **vincolata** in maniera similare al capitale sociale, tanto che il legislatore ha previsto le “cautele” del comma 2 e 3 dell'[articolo 2445 cod. civ.](#) e del divieto di distribuzione di utili in caso di utilizzo per coperture delle perdite, possiamo concludere che **il saldo attivo di rivalutazione, da un punto di vista civilistico è assimilabile ad una riserva di capitali**.

Viceversa, **da un punto di vista fiscale il saldo attivo di rivalutazione costituisce una riserva di utili in sospensione d'imposta tassata solo in caso di una sua distribuzione**, infatti tale tipologia di riserva viene definita “**moderata**”, ovvero si crea il presupposto impositivo solo quando tale posta viene esternalizzata e non quando l'utilizzo è interno come nel caso di utilizzo per copertura delle perdite di esercizio.

La distribuzione del saldo attivo di rivalutazione comporta una duplice tassazione:

- **in capo alla società** (a meno che non si proceda all'affrancamento);
- **in capo ai soci come dividendi**.

Per quanto concerne le modalità attuative del prelievo viene previsto che:

- **le somme attribuite ai soci aumentate dell'imposta sostitutiva** (in maniera proporzionale all'importo distribuito) **costituiscono reddito imponibile per la società e per i soci** in caso di distribuzione della riserva o di riduzione del capitale sociale ([articolo 13, comma 3, L. 342/2000](#));
- se la distribuzione avviene tramite **riduzione di capitale sociale**, le riduzioni del capitale deliberate dopo l'imputazione a capitale delle riserve di rivalutazione, comprese quelle già iscritte in bilancio a norma di precedenti leggi di rivalutazione, devono avere per oggetto, fino al corrispondente ammontare, la parte del capitale formata con l'imputazione di tali riserve. **Si tratta chiaramente di una clausola antielusiva, volta ad evitare l'aggiramento dell'articolo 13, comma 3, L. 342/2000, in base alla quale si considera prioritariamente distribuita la parte di capitale costituita dall'imputazione di riserve di rivalutazione.**

Alle **riserve in sospensione di imposta** non si applica la presunzione **ex articolo 47, comma 1,**

Tuir, secondo la quale si considerano prioritariamente distribuiti l'utile di esercizio e le riserve di utili indipendentemente dalla delibera assembleare adottata.

Recentemente l'Agenzia delle Entrate attraverso **due risposte ad istanza di interpello** si è espressa in materia di **saldo attivo di rivalutazione**. In particolare:

- con la [risposta n. 332/E/2019](#) è stato esaminato il caso in cui una società procede a distribuire il saldo attivo di rivalutazione **non affrancato** generando in tal modo un duplice presupposto impositivo: in capo alla società e ai soci. In tale contesto l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che il saldo attivo di rivalutazione è da considerarsi una **riserva di utili formatisi nel periodo d'imposta della distribuzione**, di conseguenza:
 1. **per quanto attiene all'imposizione societaria**, “*...in caso di distribuzione (anche parziale) della riserva in sospensione d'imposta non oggetto di affrancamento, deve effettuare una variazione in aumento nella propria dichiarazione dei redditi e assoggettare il maggior imponibile così determinato all'aliquota ordinariamente prevista nel momento in cui si verifica il presupposto impositivo (in capo alla stessa società); pertanto, la riserva in sospensione d'imposta – che, virtualmente, confluiscce tra le riserve di utili propriamente dette nel periodo d'imposta in cui si verifica la relativa distribuzione – deve considerarsi formata, ai fini fiscali, con utili prodotti nel medesimo periodo d'imposta*”;
 2. **per quanto concerne il trattamento fiscale dei soci**, “*trattandosi di riserve, per quanto sopra argomentato, formatesi con utili prodotti, ai fini fiscali, nel corso dell'esercizio 2018, la cui distribuzione è stata deliberata nello stesso esercizio* (e ha costituito, appunto, il presupposto impositivo per la tassazione dei medesimi utili in capo alla società istante), si ritiene che alla fattispecie rappresentata dal contribuente **non si applichi la regola transitoria di cui al comma 1006 della sopra menzionata legge n. 205 del 2017**, bensì la regola generale; conseguentemente, la società istante dovrà operare una **ritenuta a titolo d'imposta del 26 per cento** calcolata sull'ammontare della riserva oggetto di distribuzione ai due soci detentori, come dichiarato in istanza, di partecipazioni qualificate”.
- con la [risposta n. 316/E/2019](#) viene trattato il caso relativo ad una società che, a seguito di operazione di fusione per incorporazione, intende utilizzare il **saldo attivo per coprire le perdite derivanti dall'allocazione di un disavanzo da fusione**. In questo caso l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che, poiché **la differenza da annullamento “deve imputarsi direttamente a riduzione del patrimonio netto post-fusione, compensandolo con una o più riserve, qualora il contribuente decida di ridurre il saldo di rivalutazione in sospensione d'imposta**, lo stesso sarà tassabile. Nulla impedisce all'istante di coprire contabilmente la suddetta “differenza da annullamento” attingendo a riserve che siano anche fiscalmente disponibili, tra cui non rientra, per le motivazioni sopra esposte, la **riserva da rivalutazione**”.

IMPOSTE SUL REDDITO

Le auto aziendali in uso promiscuo ai dipendenti e le novità 2020

di Luca Mambrin

Seminario di specializzazione

LA REVISIONE LEGALE DEI CONTI DELLE SOCIETÀ COOPERATIVE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Come noto l'[articolo 1, comma 632 della Legge di Bilancio 2020, Legge 160/2019](#) modificando l'[articolo 51, comma 4, lett. a\), Tuir](#) ha ridefinito la disciplina relativa alla determinazione del **fringe benefit** in caso di **auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti**.

Per i veicoli concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a decorrere dal **1° luglio 2020**, il **fringe benefit varia a seconda del livello di emissioni di anidride carbonica** del veicolo: al fine di incentivare il ricorso all'utilizzo di veicoli meno inquinanti la determinazione del **fringe benefit** diventa quindi fiscalmente più conveniente al diminuire dell'impatto ambientale del veicolo prescelto.

In particolare **per veicoli di nuova immatricolazione con valori di emissione di CO2 fino a 60 g/km, concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a decorrere dal 1° luglio 2020**, si assume il **25%** dell'importo corrispondente ad una **percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri**, calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali che l'Automobile club d'Italia deve elaborare entro il **30 novembre di ciascun anno** con valenza dal **periodo d'imposta successivo** (al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente).

La percentuale è elevata:

- al **30%** per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica **superiori a 60 g/km ma non a 160 g/km**;
- al **40%** per l'anno 2020 e al **50%** dall'anno 2021 per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica **superiori a 160 g/km ma non a 190 g/km**;
- al **50%** per l'anno 2020 e al **60%** dall'anno 2021 per i veicoli **con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 190 g/km**.

Per i veicoli concessi in uso promiscuo con contratti stipulati entro il **30 giugno 2020** si applicano invece le regole in vigore fino al 31.12.2019.

Le modifiche normative introdotte confermano la **tassazione forfetaria** come nella previgente disciplina, tuttavia graduata in ragione delle **emissioni di anidride carbonica dei veicoli stessi**.

Fin da subito è apparso chiaro come l'intento del legislatore sia stato quello di **incentivare l'utilizzo di veicoli meno inquinanti**, con un valore del *benefit* da tassare più basso, aumentando invece la base imponibile del calcolo della tassazione nel caso di utilizzo di veicoli con emissioni di anidride carbonica superiori ai 160 g/km.

Alcuni dubbi interpretativi erano già emersi all'indomani dell'entrata in vigore della norma, soprattutto in merito **alla decorrenza della nuova disposizione**, dato che la sua efficacia era prevista solo per i contratti stipulati a decorrere dal 1° luglio 2020: tali dubbi sono stati chiariti nella recente **risoluzione 46/E/2020**.

In relazione alla portata della locuzione **“di nuova immatricolazione”**, l'Agenzia chiarisce che deve essere ricondotta agli autoveicoli, motocicli e ciclomotori **immatricolati dal 1° luglio 2020**, a **nulla rilevando la data di entrata in vigore della Legge di bilancio 2020** (1° gennaio 2020).

Quindi sia per ragioni logico-sistematiche, che di coerenza temporale del nuovo regime, **non viene ritenuto plausibile** considerare **due diversi momenti** ai fini dell'operatività della norma in esame, ovvero

- il **1° gennaio 2020** per il rispetto del requisito temporale dell'immatricolazione,
- e il **1° luglio 2020** per il rispetto dell'altro requisito temporale relativo alla stipula del contratto con il quale è concesso in uso promiscuo il *benefit*.

Ne consegue che, fatto salvo il rispetto del momento in cui l'autoveicolo, il motociclo o il ciclomotore è concesso in uso promiscuo al dipendente, il requisito temporale relativo all'**immatricolazione** è da ricollegarsi alla data della stessa, ovvero **se antecedente al 1° luglio 2020** o a far data dalla medesima. Solo in quest'ultimo caso, pertanto, **si riterrà soddisfatto il requisito temporale relativo all'immatricolazione**.

Ulteriore chiarimento fornito dall'Agenzia affinché la nuova formulazione dell'**articolo 51, comma 4, lett. a**, Tuir possa trovare applicazione è la necessità che gli autoveicoli, motocicli e ciclomotori siano **“concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a decorrere dal 1° luglio 2020”**.

Al riguardo, l'Agenzia osserva che, ai sensi dell'[articolo 1321 cod. civ.](#), **“Il contratto è l'accordo di due o più parti per costituire, regolare o estinguere tra loro un rapporto giuridico patrimoniale”** ovvero suscettibile di valutazione economica ([articolo 1174 cod. civ.](#)).

La **concessione dell'auto in uso promiscuo** non è da considerare un atto unilaterale, da parte del datore di lavoro, dal momento che **il lavoratore deve accettare il benefit**, sottoscrivendo le condizioni previste per l'utilizzo dell'autoveicolo, del motociclo o del ciclomotore; pertanto si

ritiene che **il momento della sottoscrizione dell'atto di assegnazione del *benefit*** da parte del datore di lavoro e del dipendente **costituisca il momento rilevante** al fine di individuare i **“contratti stipulati a decorrere dal 1° luglio 2020”**.

La nuova disciplina deve essere valutata anche alla luce **del principio di cassa**, che presiede la determinazione del **reddito di lavoro dipendente**, in applicazione del quale la retribuzione deve essere imputata in base al **momento di effettiva percezione** della stessa da parte del lavoratore, sia con riferimento alle erogazioni in denaro sia con riferimento alle erogazioni in natura.

Il momento di percezione del bene in natura coincide con quello in cui il *fringe benefit* esce dalla sfera patrimoniale dell'erogante per entrare in quella del dipendente: ciò considerato, anche in ragione della lettera della norma in esame volta a disciplinare la **concessione in uso promiscuo del *benefit***, l'Agenzia è dell'avviso che, affinché la nuova formulazione della norma in esame trovi applicazione, è necessario, tra l'altro, che **l'autoveicolo, il motociclo o il ciclomotore sia assegnato al dipendente a decorrere dal 1° luglio 2020**.

Infine, nel caso in cui il contratto di concessione in uso promiscuo del veicolo sia stipulato dopo il **1° luglio 2020 ma il veicolo è stato immatricolato prima di detta data**, l'Agenzia ha chiarito che, laddove il legislatore non abbia indicato un criterio forfetario per la valorizzazione di un *benefit*, i costi sostenuti dal dipendente nell'esclusivo interesse del datore di lavoro, devono essere individuati sulla base di **elementi oggettivi, documentalmente accertabili**, al fine di evitare che l'intero **“valore normale”** di esso concorra alla determinazione del **reddito di lavoro dipendente**.

Di conseguenza, il *benefit* dovrà essere **fiscalmente valorizzato per la sola parte riferibile all'uso privato dell'autoveicolo**, motociclo o ciclomotore, scorporando quindi dal suo valore normale l'utilizzo nell'interesse del datore di lavoro.