



TEAMSYSYSTEM BUSINESS REVIEW

| n. 03/2022

Supplemento a TeamSystem Review n. 303

In collaborazione con



COST MANAGEMENT

Semplificare la gestione dell'analisi sulle fatture per ottimizzare lo spending aziendale.

Nel mercato attuale sono molte le realtà aziendali piccole, medie e grandi sensibili all'analisi della spesa telco, che realizzano attività di verifica delle fatture telefoniche e che si trovano di fronte a costi fatturati diversi da quelli attesi.

Cost Management **è una soluzione in cloud capace di analizzare i consumi relativi a servizi utilizzati in azienda**, in real-time o fatturati, generando consapevolezza nei consumi e favorendo l'ottimizzazione dei costi.

Con TeamSystem Cost Management si **semplifica la gestione delle telecomunicazioni**, assicurando un'analisi puntuale e offrendo una gestione trasparente dei dati di fatturazione.

Grazie a Cost Management si possono fare analisi comparative sulle **diverse tipologie di spesa** e i **differenti periodi di fatturazione**. Inoltre si ottiene una notevole semplificazione nella comprensione dei dati presenti in fattura.

Con queste informazioni a disposizione, i responsabili aziendali possono compiere analisi approfondite dei dati, verificare la correttezza delle fatture e richiedere al proprio fornitore un'offerta adeguata alle esigenze dell'azienda.

Per maggiori informazioni:

<https://www.teamsystem.com/teamsystem-digital-cost-management>

Lavoro e previdenza

Comunicazioni obbligatorie per i contratti di rete d'impresa	2
Obbligo assicurativo Inail per lavoratori autonomi spettacolo	5
Tfr: coefficiente di gennaio 2022	8

Economia e finanza

Equo canone di gennaio 2022	9
-----------------------------	---

Fisco e tributi

Regolamento del consolidato fiscale: funzione e possibili clausole contrattuali	10
La disciplina del nuovo <i>patent box</i> e le correlazioni con il credito ricerca e sviluppo	17
Disponibilità finanziarie all'estero: presunzione di fruttuosità anche per le annualità successive?	24

Comunicazioni obbligatorie per i contratti di rete d'impresa

A i sensi dell'articolo 30, comma 4-ter, D.Lgs. 276/2003, qualora il distacco di personale avvenga tra aziende che abbiano sottoscritto un contratto di rete d'impresa che abbia validità ai sensi del D.L. 5/2009, l'interesse della parte distaccante sorge automaticamente in forza dell'operare della rete, fatte salve le norme in materia di mobilità dei lavoratori previste dall'articolo 2103, cod. civ.. Inoltre, per le stesse imprese è ammessa la codatorialità dei dipendenti ingaggiati con regole stabilite attraverso il contratto di rete stesso. Il distacco (con interesse del distaccante riconosciuto automaticamente), quindi, è attivabile nell'ambito della rete in termini alternativi alla codatorialità.

Introduzione

È finalmente stato pubblicato il decreto 205/2021 del Ministero del lavoro, con il quale il Dicastero ha definito le modalità operative delle comunicazioni telematiche di inizio, di distacco ex articolo 30, comma 4-ter, D.Lgs. 276/2003, trasformazione, proroga e cessazione dei rapporti di lavoro in regime di codatorialità per il tramite del modello "Unirete", messo a disposizione dal Ministero del lavoro sul sito Servizi Lavoro e aggiornato con D.D..

Per le comunicazioni di co-assunzione in agricoltura continua, invece, ad applicarsi il D.M. 27 marzo 2014.

L'INL ha fornito le indicazioni operative sul tema con nota n. 315/2022.

A partire dal 23 febbraio 2022, perciò, le imprese aderenti a un contratto di rete devono eseguire le comunicazioni per il tramite di un soggetto individuato (l'impresa referente) nell'ambito del contratto stesso, quale incaricato alle comunicazioni previste dalle disposizioni vigenti, che, ai fini dell'abilitazione, avrà cura di allegare il contratto di rete, comprensivo delle regole di ingaggio che disciplinano la codatorialità da cui risulti l'elenco delle imprese co-datori e l'individuazione, da parte di quest'ultime, della stessa impresa referente.

In relazione ai rapporti di lavoro in codatorialità già in essere al 23 febbraio 2022, sarà, invece, possibile effettuare le comunicazioni entro il 24 marzo 2022 compreso.

Le regole si applicano a tutti i rapporti in codatorialità costituiti nell'ambito dei contratti di rete in essere al 23 febbraio 2022 o instaurati successivamente. Per i contratti di rete stipulati con l'obiettivo della solidarietà occupazionale, cioè di "favorire il mantenimento dei livelli di occupazione delle imprese di filiere colpite da crisi economiche in seguito a situazioni di crisi o stati di emergenza dichiarati con provvedimento delle autorità competenti" (l'articolo 3, comma 4-sexies, D.L. 5/2009, ne ha previsto il ricorso unicamente per gli anni 2020 e 2021, ma, benché la stipula sia limitata al 31 dicembre 2021, il contratto di rete in solidarietà esplica i suoi effetti anche in data successiva e fino alla sua naturale scadenza), gli obblighi trovano applicazione per i rapporti di lavoro in regime di codatorialità in essere al momento dell'entrata in vigore del decreto o istituiti successivamente.

Individuazione del datore di lavoro e obblighi

Per i lavoratori neoassunti in regime di codatorialità dovrà essere individuato un datore di lavoro di riferimento (primo quadro della Sezione datori di lavoro) in capo al quale sono ricondotti gli obblighi, nonché gli adempimenti previdenziali e assicurativi.

Per i rapporti di lavoro preesistenti all'attivazione del regime di codatorialità, l'impresa referente compilerà il modello Unirete Assunzione, indicando quale co-datore di riferimento il datore di lavoro originario presso il quale il lavoratore risulta in forza al momento della sua messa a fattor comune tra le imprese aderenti alla rete. Nessun altro obbligo comunicativo è imposto al datore di lavoro originario, atteso che il rapporto di lavoro, già instaurato con comunicazione Unilav Assunzione,

resta sospeso fino all'eventuale cessazione della codatorialità.

L'impresa referente per le comunicazioni non è automaticamente individuata quale datore di lavoro di riferimento del lavoratore e ciò è impossibile in tutti i casi in cui il rapporto di lavoro, preesistente al contratto di rete, sia stato instaurato con impresa diversa da quella referente.

Ai fini degli obblighi derivanti dall'inquadramento previdenziale e assicurativo, della retribuzione imponibile e dell'iscrizione sul LUL:

- per i lavoratori già in forza presso le imprese che aderiscono alla rete e che sono utilizzati in regime di codatorialità, si fa riferimento all'impresa di provenienza;
- in caso di nuova assunzione di personale da utilizzare in codatorialità, nella comunicazione va indicata l'impresa alla quale imputare il lavoratore assunto.

La retribuzione imponibile è individuata in base al Ccnl applicabile all'impresa come sopra individuata, fatto salvo l'obbligo della stessa di adeguamento alla maggiore retribuzione imponibile, desumibile in base al contratto applicato dall'impresa presso la quale il lavoratore ha svolto nel mese prevalentemente la propria attività, da indicare nella dichiarazione contributiva mensile all'Inps. Perciò, laddove la prestazione lavorativa sia stata resa nel mese in termini prevalenti in favore di una impresa che applichi un Ccnl che, per la medesima mansione, preveda una retribuzione più elevata rispetto a quella prevista dal contratto applicabile dal datore di lavoro di riferimento, l'imponibile oggetto di denuncia mensile dovrà essere quello di maggiore importo. Il Ccnl di riferimento risulterà, secondo i principi generali in materia, quello che presenti i requisiti di maggiore rappresentatività comparativa nella categoria. I lavoratori in codatorialità sono iscritti sul LUL dell'impresa come sopra individuata e le relative annotazioni devono evidenziare separatamente l'impiego orario del lavoratore presso ciascun datore di lavoro.

Il lavoratore, benché in codatorialità, in applicazione dell'articolo 2103, cod. civ., deve essere adibito presso ciascun co-datore alle mansioni per le quali è stato assunto o a quelle di inquadramento superiore che abbia successivamente acquisito o a mansioni riconducibili allo stesso livello e categoria legale di inquadramento. Resta intangibile lo *ius variandi*, salva la possibilità di riferire il mutamento degli assetti organizzativi abilitanti l'adibizione a mansioni inferiori proprio all'intervenuto contratto di rete, fermo restando il diritto del lavoratore alla conservazione della categoria di inquadramento e al trattamento retributivo in godimento. Alla determinazione della mansione è collegata anche la definizione del regime di tutela dei profili di salute e sicurezza di cui al D.Lgs. 81/2008. Peraltro, il mutamento di mansioni è accompagnato, ove necessario, dall'assolvimento dell'obbligo formativo ai sensi del citato articolo 2103, cod. civ..

Il datore di lavoro di riferimento del lavoratore, che non è detto che coincida con l'impresa referente, ha la responsabilità di gestione degli adempimenti contributivi e assicurativi, quali la trasmissione dei flussi UniEmens, le registrazioni sul LUL, l'inserimento del lavoratore nell'autoliquidazione annuale Inail.

Modelli ed effetti

I dati richiesti sono i medesimi previsti nell'ordinario modello Unilav di instaurazione del rapporto di lavoro, con la specifica ulteriore delle "mansioni" svolte dal lavoratore. Il contratto collettivo di lavoro applicato sarà quello del datore di lavoro individuato nella comunicazione.

Il modello Unirete Trasformazione dovrà essere compilato nei casi di trasformazione del rapporto di lavoro, di trasferimento del lavoratore e di distacco del lavoratore. In particolare, con riferimento all'istituto del distacco, andrà specificato nell'apposito campo se l'invio del lavoratore sia verso imprese non appartenenti alla rete o se avvenga verso imprese retiste, non rientranti tra i soggetti co-datori.

Il modello Unirete Proroga dovrà essere utilizzato solo se il rapporto di lavoro è a termine, allorché lo stesso venga prorogato oltre il termine stabilito inizialmente.

Il modello Unirete Cessazione si utilizza nelle ipotesi in cui venga meno il regime di codatorialità per cessazione della rete, per la fuoriuscita dal contratto di rete dell'impresa retista di riferimento dei rapporti di lavoro o per la cessazione del singolo rapporto di lavoro del lavoratore in codatoria-

lità. Nel caso di cessazione dell'intera rete, l'impresa referente comunicherà la chiusura di tutti i rapporti dei lavoratori in codatorialità e, per effetto di tale comunicazione, cesseranno quelli relativi ai lavoratori assunti e messi direttamente a fattor comune. Per i lavoratori già in forza, invece, la cessazione della rete, comunicata attraverso il modello Unirete dedicato, determinerà soltanto la conclusione del regime di codatorialità. Il rapporto di lavoro proseguirà con il datore di lavoro originario il quale, ove voglia recedere dal rapporto di lavoro, dovrà trasmettere il modello Unilav Cessazione. Le stesse indicazioni valgono in caso di dimissioni del lavoratore in codatorialità. Il sistema di comunicazione UniRete gestisce anche le comunicazioni di distacco dei lavoratori in regime di codatorialità verso le imprese che, pur appartenendo alla rete, non abbiano aderito alla codatorialità (in tal caso l'interesse al distacco è dato per implicito) o nei confronti di imprese esterne alla rete (in questo caso l'interesse al distacco non è, invece, automatico).

Sanzioni e obblighi solidali

Le sanzioni (le medesime già previste dall'articolo 19, D.Lgs. 276/2003) sono applicate in capo al soggetto individuato nel contratto di rete quale impresa referente.

Nel rapporto di lavoro in codatorialità, tutti i retisti assumono il ruolo sostanziale di datori di lavoro, benché gli adempimenti siano formalmente riservati a un'unica impresa. La stipula del contratto di rete e dell'accordo di co-datorialità, infatti, implica l'insorgenza in capo ai lavoratori coinvolti dell'obbligo di rendere la prestazione lavorativa nei confronti di tutti i co-datori e, in capo a quest'ultimi, l'obbligo di corrispondere la retribuzione dovuta e di provvedere ai versamenti previdenziali dovuti. Ne consegue che l'adempimento degli obblighi potrà essere richiesto, per l'intero, a ciascuno dei co-datori, ferma restando la valenza, nei soli rapporti interni, di accordi volti a limitare il piano delle responsabilità e della natura liberatoria dell'adempimento dell'uno nei confronti degli altri con ogni facoltà di regresso nel rispetto delle regole stabilite tra le parti. In altri termini, mentre nel distacco, attivabile nell'ambito della rete in termini alternativi alla codatorialità, il lavoratore interessato è coinvolto nell'ambito di un rapporto bilaterale tra impresa retista distaccante e impresa retista distaccataria, la codatorialità consente il potenziale coinvolgimento di tutte le imprese appartenenti alla rete, che restano libere di scegliere se aderire a tale modello e usufruire della prestazione lavorativa in base alle c.d. "regole di ingaggio" appositamente predisposte e accessorie rispetto al contratto di rete. La conseguenza di tale scelta è l'applicazione del regime di corresponsabilità retributiva, previdenziale e assicurativa.

Riferimenti normativi

INL, nota n. 315/2022

Obbligo assicurativo Inail per lavoratori autonomi spettacolo

È stato pubblicato sul sito del Ministero del lavoro, il 16 febbraio 2022, il decreto che stabilisce le modalità di attuazione, dal 1° gennaio 2022, dell'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali dei lavoratori autonomi iscritti al Fondo pensioni lavoratori dello spettacolo, ai sensi dell'articolo 66, comma 4, secondo periodo, D.L. 73/2021.

Introduzione

I soggetti assicurati sono i lavoratori autonomi obbligatoriamente iscritti al Fpls ai sensi degli articoli 2 e 3, D.Lgs. 708/1947. I soggetti di cui all'articolo 1, comma 188, L. 296/2006, che effettuano le esibizioni musicali dal vivo in spettacoli o in manifestazioni di intrattenimento o in celebrazioni di tradizioni popolari e folkloristiche sono assicurati indipendentemente dal limite di retribuzione annua lorda di 5.000 euro di cui al citato articolo.

Con circolare n. 11/2022, l'Inail ha fornito indicazioni sulle modalità operative dell'obbligo assicurativo.

Soggetti assicuranti tenuti al versamento del premio assicurativo

Per i lavoratori autonomi iscritti al Fpls sono tenuti al versamento all'Inail del premio assicurativo:

- i committenti e le imprese presso cui gli iscritti prestano la loro opera;
- gli enti accreditati o le Amministrazioni pubbliche che organizzano le attività retribuite di insegnamento o di formazione svolte da lavoratori autonomi iscritti al Fpls;
- i soggetti pubblici o privati nei cui confronti vengono espletate le attività remunerate di carattere promozionale;
- i committenti che utilizzano le prestazioni di lavoratori autonomi esercenti attività musicali.

Agli effetti del Titolo I, D.P.R. 1124/1965 (assicurazione nell'industria), i soggetti assicuranti sono considerati datori di lavoro e sono tenuti agli stessi adempimenti prescritti dal predetto Titolo e sono soggetti alle medesime sanzioni.

Inquadramento, imponibili, premi

Il soggetto assicurante, committente o impresa, è inquadrato in una delle Gestioni tariffarie ai sensi degli articoli 1 e 2, D.Lgs. 38/2000, secondo i criteri dell'articolo 49, L. 88/1989 (classificazione dei datori di lavoro ai fini Inps).

L'assicurazione obbligatoria è attuata con le modalità previste dall'articolo 41, D.P.R. 1124/1965 (il premio di assicurazione è dovuto in base al tasso previsto dalla tariffa e applicato nella misura, con le modalità e secondo le condizioni della tariffa stessa, sull'ammontare complessivo delle retribuzioni effettivamente corrisposte o convenzionali o, comunque, da assumersi, ai sensi di legge, per tutta la durata dei lavori), in base al tasso di rischio corrispondente alle attività previste dalle tariffe Inail in vigore.

Per i lavoratori autonomi iscritti al Fpls si assume come retribuzione imponibile per il calcolo del premio assicurativo l'ammontare dei compensi corrisposti nell'anno solare di riferimento, nel rispetto del limite minimo di retribuzione giornaliera in vigore.

Ai fini della liquidazione delle prestazioni si applicano gli articoli 116 e 117, D.P.R. 1124/1965, nel rispetto del limite minimo di retribuzione giornaliera in vigore.

Presentazione delle denunce di iscrizione e variazione in sede di prima liquidazione

In sede di prima applicazione dell'obbligo assicurativo, i soggetti assicuranti che si avvalgono, alla

data del 1° gennaio 2022, di lavoratori autonomi dello spettacolo:

- se non sono titolari di posizioni assicurative attive all'Inail presentano la denuncia di iscrizione on line entro il 18 marzo 2022 (30 giorni dalla data di pubblicazione del decreto), indicando nella denuncia i compensi che presumono di corrispondere nel 2022 e nel 2023;
- se sono titolari di posizioni assicurative attive nelle quali non sia presente il nuovo rischio assicurato, presentano la denuncia di variazione on line entro il 18 marzo 2022, indicando nella denuncia i compensi che presumono di corrispondere nel 2022 e nel 2023;
- se sono titolari, al 1° gennaio 2022, di codice ditta e posizioni assicurative attive nelle quali è già presente il riferimento tariffario da applicare ai predetti lavoratori, verseranno i premi assicurativi dovuti per il 2022 con l'autoliquidazione 2022/2023, indicando nella dichiarazione delle retribuzioni, da presentare entro il 28 febbraio 2023, i compensi corrisposti nel 2022 ai lavoratori autonomi, unitamente alle retribuzioni erogate nel 2022 ai lavoratori subordinati e assimilati assicurati alla medesima voce di tariffa.

Istruzioni Inail

La produzione di spettacoli deve essere classificata alla gestione tariffaria Industria e le attività artistiche alla gestione tariffaria Terziario. Ai fini Inail, inoltre, per i datori di lavoro che svolgono attività non rientranti fra quelle di cui all'articolo 49, comma 1, L. 88/1989 (come per esempio i Comuni), si applica la gestione tariffaria Altre attività.

In relazione alle prestazioni artistiche rese nell'ambito della produzione di spettacoli, in linea generale, i riferimenti tariffari applicabili sono quelli relativi alle seguenti voci della gestione Industria, di cui si indica il tasso medio e la declaratoria:

- Voce 0511 con tasso medio del 15,80 per mille Cinematografia, produzione di film, cortometraggi e inserti pubblicitari anche a uso di televisione. Attività nei teatri di posa. Noleggio di mezzi tecnici per cinematografia e spettacolo;
- Voce 0512 con tasso medio dell'8,31 per mille Registrazione e riproduzione di dischi, cd-rom, nastri magnetici e altri supporti. Stabilimenti di doppiaggio, sincronizzazione audio e video, registrazione sonora, effettuati a sé stanti. Case di distribuzione cinematografica e di video;
- Voce 0530 con tasso del 9,92 per mille Produzione di programmi radiofonici e televisivi, escluse le attività previste al stg. 0510; per la gestione delle stazioni di trasmissione si veda grande gruppo 4;
- Voce 0541 con tasso medio del 26,41 per mille Spettacoli pubblici, ad esempio, sale cinematografiche, teatrali, sale da concerto, da orchestra, circhi, altre attività itineranti di intrattenimento e di spettacolo.

In caso di applicazione delle gestioni tariffarie Terziario e Altre attività si applicano i riferimenti tariffari corrispondenti alle analoghe declaratorie previste nelle gestioni in discorso.

Si assume come retribuzione imponibile per il calcolo del premio assicurativo l'ammontare dei compensi corrisposti nell'anno solare di riferimento, nel rispetto del limite minimo di retribuzione giornaliera in vigore per tutte le contribuzioni dovute in materia di previdenza e assistenza sociale. Il suddetto limite minimo giornaliero per l'anno 2022 è di 49,91 euro.

Ai fini della liquidazione delle prestazioni si applicano gli articoli 116 e 117, D.P.R. 1124/1965, nel rispetto del limite minimo di retribuzione giornaliera in vigore per tutte le contribuzioni dovute in materia di previdenza e assistenza sociale. Si applicano, pertanto, gli stessi criteri previsti per la liquidazione delle prestazioni ai lavoratori subordinati.

L'articolo 7, D.I. 22 gennaio 2022, stabilisce che, in sede di prima applicazione dell'obbligo assicurativo, i soggetti assicuranti che non sono titolari di posizioni assicurative attive all'Inail e che si avvalgono alla data del 1° gennaio 2022 di lavoratori autonomi dello spettacolo presentano la denuncia di iscrizione con l'apposito servizio on line entro 30 giorni dalla pubblicazione del medesimo D.I., indicando nella denuncia i compensi che presumono di corrispondere nel 2022 e nel 2023. Pertanto, a fronte dell'indicazione nella denuncia di iscrizione della data del 1° gennaio 2022 come data di inizio dell'attività, qualora la denuncia stessa sia presentata entro il 18 marzo 2022,

non devono essere applicate le sanzioni normalmente previste. In applicazione dei criteri ordinari, il premio anticipato dovuto per il 2022 sarà richiesto dall'Inail con il certificato di assicurazione che sarà emesso dalla Sede Inail competente dopo aver effettuato la classificazione tariffaria.

L'articolo 7, comma 2, D.I. 22 gennaio 2022, stabilisce che i soggetti assicuranti titolari di posizioni assicurative attive e che si avvalgono alla data del 1° gennaio 2022 di lavoratori autonomi dello spettacolo, qualora nella medesima posizione assicurativa non sia presente il rischio assicurato derivante dall'estensione dal 1° gennaio 2022 dell'assicurazione ai predetti lavoratori, presentano la denuncia di variazione con l'apposito servizio on line entro 30 giorni dalla pubblicazione del medesimo D.I., indicando nella denuncia i compensi che presumono di corrispondere nel 2022 e nel 2023. Anche in questo caso il termine è fissato in deroga a quello ordinario, pertanto a fronte dell'indicazione nella denuncia di variazione della data del 1° gennaio 2022 come data di decorrenza del rischio, qualora la denuncia stessa sia presentata entro il 18 marzo 2022, non devono essere applicate le sanzioni normalmente previste. La Sede competente provvederà a richiedere con il certificato di variazione il premio anticipato per il 2022.

L'articolo 7, comma 3, D.I. 22 gennaio 2022, dispone, infine, che i soggetti assicuranti che si avvalgono alla data del 1° gennaio 2022 di lavoratori autonomi dello spettacolo, e che alla medesima data sono titolari di codice ditta e posizioni assicurative attive nelle quali è già presente il riferimento tariffario da applicare ai predetti lavoratori, versano i premi assicurativi dovuti per il 2022 con l'autoliquidazione 2022/2023, indicando nella dichiarazione delle retribuzioni, da presentare entro il 28 febbraio 2023, i compensi corrisposti nel 2022 ai lavoratori autonomi, unitamente alle retribuzioni erogate nel 2022 ai lavoratori subordinati e assimilati (soci lavoratori, etc.) assicurati alla medesima voce di tariffa. La previsione del citato comma 3 applica la regola generale.

Per quanto riguarda la salute e la sicurezza nei luoghi di lavoro, l'articolo 3, comma 11, D.Lgs. 81/2008, comprende espressamente nella tutela anche i lavoratori autonomi dello spettacolo, con applicazione delle disposizioni previste agli articoli 21 e 26, quest'ultimo concernente gli obblighi dei datori di lavoro in caso di contratti d'appalto o d'opera o di somministrazione. A seguito dell'estensione dell'assicurazione risultano, poi, definitivamente superate alcune questioni riguardanti l'operatività dell'obbligo assicurativo in relazione alla ricorrenza dei requisiti oggettivi e soggettivi previsti dal D.P.R. 1124/1965. Le persone addette ai servizi di sala dei locali cinematografici e teatrali, già assicurate all'Inail per rischio ambientale oltre che per l'uso diretto di apparecchiature elettriche o elettroniche (quali per esempio ricetrasmittenti, telefoni, etc.), di norma assunte con contratto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato e intermittente, sono senz'altro comprese nella tutela assicurativa, in quanto maschere, custodi e guardarobieri sono previsti espressamente nel gruppo B) lavoratori a tempo determinato che prestano attività al di fuori delle ipotesi di cui al raggruppamento sub A) del D.I. 15 marzo 2005. L'assicurazione opera, inoltre, anche per i generici, i figuranti e i figuranti lirici previsti nel gruppo A), lavoratori a tempo determinato che prestano attività artistica o tecnica direttamente connessa con la produzione e la realizzazione di spettacolo del suddetto decreto. Sono, quindi, superate le indicazioni della circolare Inail n. 47/1999, relative alle "comparse", per le quali era stato escluso l'obbligo assicurativo argomentando che l'occasionalità delle relative prestazioni è tale da escludere la sussistenza del requisito della dipendenza. Si ricorda che l'assicurazione era già operante per i lavoratori subordinati.

A seguito dell'estensione dell'assicurazione dal 1° gennaio 2022 anche ai lavoratori autonomi iscritti al Fondo pensione lavoratori dello spettacolo gestito dall'Inps, l'obbligo assicurativo ricorre indipendentemente dalla qualificazione del rapporto di lavoro come lavoro subordinato, collaborazione coordinata e continuativa o lavoro autonomo.

Riferimenti normativi

Inail, circolare n. 11/2022

Tfr: coefficiente di gennaio 2022

S econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a gennaio 2022 è risultato pari a 107,7: a gennaio 2022 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2021 è risultata pari a 1,184322

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2021	Tasso mensile	75% Differenza 2021	Rivalutazione
Gennaio 2022	15 gennaio – 14 febbraio	107,7	1,412429	0,125	1,059322	1,184322

Equo canone di gennaio 2022

L'inflazione del mese di gennaio 2022 è stata pari a 4,7%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a 3,525% (trevirgolacinquecentoventicinque).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di gennaio 2022 rispetto a gennaio 2021 è risultata pari a 4,7% (quattrovirgolasette). Variazione utile per le abitazioni e per i locali diversi dalle abitazioni con contratti ai sensi della Legge n. 118/85: il 75% risulta pari a 3,525% (trevirgolacinquecentoventicinque);
 - la variazione percentuale dell'indice del mese di gennaio 2022 rispetto a gennaio 2020 risulta pari a 4,9% (quattrovirgolanove). Il 75% risulta pari a 3,675% (trevirgolaseicentosestantacinque).
- Le variazioni percentuali annuali e biennali sono state prelevate dal sito internet dell'ISTAT.

Regolamento del consolidato fiscale: funzione e possibili clausole contrattuali

Nella disciplina del regime di tassazione di gruppo il Legislatore non ha prescritto l'obbligo di predisporre fra le imprese aderenti un contratto ad hoc, lasciando perciò libere le parti di poter definirne di volta in volta la forma e i contenuti. Nella prassi, il contratto (o regolamento) del consolidato fiscale può essere di tipo bilaterale - tra la consolidante e ciascuna consolidata - ovvero di tipo plurisoggettivo - ossia, un regolamento valido per tutti i soggetti partecipanti. Il contratto di consolidamento ha natura privatistica tra le parti ed è opportuno che, nei suoi contenuti, disciplini in modo chiaro e univoco, a maggior ragione quando nelle partecipanti sono presenti soci di minoranza, gli aspetti relativi alla gestione delle somme compensative per il trasferimento delle posizioni soggettive riferibili alle imprese aderenti alla fiscal unit, gli obblighi di pagamento delle rispettive somme dovute, le relative responsabilità e gli adempimenti volti ad assicurare che tutte le parti concorrano all'esecuzione regolare e tempestiva delle attività a esse ascrivibili.

Il consolidato fiscale nazionale: funzione, obblighi e responsabilità

Come noto, l'esercizio dell'opzione per il consolidato fiscale nazionale, ai sensi dell'articolo 117 e ss., D.P.R. 917/1986 (nel seguito anche solo "Tuir"), comporta la determinazione di un reddito complessivo globale, corrispondente alla somma algebrica dei redditi complessivi netti dell'intero gruppo di soggetti partecipanti (c.d. *fiscal unit*), la cui corrispondente Ires è liquidata e versata in modo unitario dal soggetto controllante.

La determinazione del reddito complessivo globale della società controllante (consolidante) e delle società controllate (consolidate) avviene con il c.d. metodo di consolidamento integrale, secondo cui al soggetto consolidante sono attribuiti i redditi ovvero le perdite fiscali per l'intero importo prodotto dalle consolidate, indipendentemente dalla quota di partecipazione detenuta.

Possono esercitare l'opzione per il regime di consolidato fiscale nazionale la società controllante e ciascuna società controllata fiscalmente residenti in Italia¹ fra le quali sussiste un rapporto di controllo, ai sensi del combinato disposto dell'articolo 2359, comma 1, n. 1, cod. civ.² e dell'articolo 120, Tuir. Il requisito del controllo, richiesto dall'articolo 120, Tuir, sussiste quando la controllante partecipa direttamente o indirettamente:

1. al capitale sociale della controllata per una percentuale superiore al 50%, da determinarsi tenendo conto anche dell'eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena societaria di controllo; ovvero
2. all'utile di bilancio per una percentuale superiore al 50%, tenendo in considerazione, anche in tale caso, l'effetto demoltiplicativo.

L'articolo 120, Tuir precisa che il requisito del controllo deve sussistere sin dall'inizio di ogni periodo di imposta relativamente al quale la consolidante e la consolidata si avvalgono dell'esercizio dell'opzione per il consolidato fiscale.

L'unica eccezione a questa regola è quella prevista dall'articolo 2, comma 1, D.M. 1° marzo 2018, che consente alle società neocostituite di optare, a partire dall'esercizio di costituzione, in qualità di consolidate, per il regime della tassazione di gruppo³.

¹ L'articolo 117, comma 1, Tuir identifica nei soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a) e b), Tuir quelli che possono optare per la tassazione di gruppo: "a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le Srl, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al Regolamento (CE) 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al Regolamento (CE) 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato; b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali".

² Sono considerate società controllate: 1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria.

³ A condizione che la costituzione avvenga entro i termini di presentazione della dichiarazione di cui all'articolo 119, comma 1, lettera d), Tuir e siano rispettate le altre condizioni previste dall'articolo 119, Tuir.

L'articolo 117, comma 2-bis, Tuir, introdotto dal D.Lgs. 147/2015 (c.d. Decreto Internazionalizzazione), disciplina il c.d. consolidato tra società "sorelle" (anche detto "orizzontale"). Le società ed enti⁴ di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), Tuir, residenti in Stati appartenenti all'Unione Europea ovvero in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni, privi di una stabile organizzazione in Italia, possono designare una società controllata a esercitare l'opzione per il consolidato fiscale, al quale possono partecipare tutte le controllate, residenti in Italia, della società controllante non residente.

Il requisito del controllo, sopra esposto, deve sussistere tra la controllante non residente e la controllata designata, la quale potrà consolidare, ai fini della determinazione della base imponibile unica di gruppo, i redditi delle società sorelle direttamente controllate dal soggetto estero oppure da questo controllate indirettamente. Nel caso di controllo indiretto, occorre prestare attenzione alla catena partecipativa, sia in considerazione dell'effetto demoltiplicativo, sia in considerazione dell'eventuale effettivo scambio di informazioni tra la Repubblica Italiana e lo Stato di residenza del soggetto appartenente alla catena di controllo (ossia deve possedere i requisiti per essere incluso nella c.d. "white list").

La controllante non residente può designare una sola controllata e quest'ultima, a sua volta, non può esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo con le società da cui è partecipata.

Si precisa che non sussiste nessun obbligo di includere nel perimetro di consolidamento tutte le società per le quali sussiste un rapporto di controllo, come sopra definito. Infatti, possono partecipare al consolidato fiscale solo alcune delle società controllate, non essendo obbligatorio un meccanismo "all-in". L'esercizio dell'opzione per il consolidato fiscale ha durata per 3 esercizi sociali ed è irrevocabile, con rinnovo tacito al termine, salvo revoca.

L'efficacia dell'opzione per il consolidato fiscale è subordinata all'identità dell'esercizio sociale di ciascuna società consolidata con quello della consolidante⁵.

Ciascuna società consolidata deve eleggere il proprio domicilio presso la consolidante ai fini della notifica degli atti e provvedimenti relativi ai periodi d'imposta oggetto di opzione per la tassazione di gruppo. L'elezione del domicilio risulta irrevocabile fino al termine del periodo di decadenza dell'azione di accertamento o di irrogazione delle sanzioni relative all'ultimo esercizio il cui reddito ha partecipato al consolidato fiscale.

L'opzione per il consolidato fiscale deve essere comunicata dalla società consolidante nel quadro OP del modello Redditi SC presentato nel corso del periodo di imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione.

Il consolidato fiscale comporta, sia in capo alla consolidante che alle consolidate, delle responsabilità e degli obblighi.

Più in dettaglio, ciascuna società consolidata ha l'obbligo di compilare il proprio modello Redditi SC, al fine di comunicare alla consolidante - attraverso il quadro GN - la determinazione del proprio reddito complessivo, delle ritenute subite, delle detrazioni e dei crediti di imposta e fornire alla consolidante ogni informazione necessaria per permetterle di adempiere ai propri obblighi nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

La consolidante, di conseguenza, è il soggetto preposto alla presentazione della dichiarazione dei redditi del consolidato (modello CNM), dovendo procedere alla determinazione del reddito complessivo globale risultante dalla somma algebrica dei redditi complessivi netti dichiarati da ciascuna consolidata e procedendo alla liquidazione dell'imposta di gruppo.

Ai sensi dell'articolo 127, Tuir, la consolidante è responsabile:

- per la maggiore imposta accertata e per gli interessi relativi, riferita al reddito complessivo globale risultante dal modello CNM;

⁴ Che abbiano forma giuridica analoga a quelle previste dalla lettera a) e b), comma 1, dell'articolo 73, Tuir.

⁵ In caso di consolidato fiscale tra sorelle, l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 40/E/2016, ha precisato che l'identità dell'esercizio sociale deve sussistere esclusivamente tra la consolidante designata e le consolidate, escludendo la controllante non residente in quanto quest'ultima non consolida il proprio reddito imponibile. Con riferimento alle società neocostituite, occorre avere riguardo alla data di chiusura dell'esercizio sociale.

- per le somme dovute, con riferimento al modello CNM, a seguito dell'attività di controllo prevista dall'articolo 36-ter, D.P.R. 600/1973, riferite alla dichiarazione dei redditi della consolidante e delle consolidate e dell'attività di liquidazione ex articolo 36-ter, D.P.R. 600/1973. La consolidante è solidamente responsabile al pagamento della sanzione comminata al soggetto che abbia commesso la violazione;
- per l'adempimento degli obblighi connessi alla determinazione del reddito complessivo globale. Si precisa che, in caso di consolidato tra sorelle, l'efficacia dell'opzione è subordinata alla condizione che il soggetto controllante non residente, nel designare la controllata residente, assuma in via sussidiaria le responsabilità descritte in precedenza.

Le consolidate, a loro volta, sono responsabili:

- solidalmente con la consolidante per la maggiore imposta accertata, per gli interessi relativi e sanzioni, riferite al reddito complessivo globale risultante dal modello CNM, in conseguenza di rettifiche operate sul proprio reddito imponibile, e per le somme che risultano dovute, con riferimento alla medesima dichiarazione, a seguito dell'attività di controllo prevista dall'articolo 36-ter, D.P.R. 600/1973 e dell'attività di liquidazione ex articolo 36-ter, D.P.R. 600/1973, in conseguenza della rettifica operata sulla propria dichiarazione dei redditi;
- per le sanzioni diverse da quelle di cui al punto precedente.

Ancorché non vi sia un obbligo dal punto di vista giuridico, né fiscale, è opportuno che i soggetti partecipanti al regime di consolidato fiscale nazionale, in considerazione della natura bilaterale dell'opzione, dei benefici e delle responsabilità che ne derivano, stipulino e sottoscrivano il c.d. contratto di consolidamento fiscale (anche detto regolamento di consolidato fiscale nazionale), volto a regolamentare sotto il profilo civilistico i rapporti intercorrenti tra le società aderenti e, in particolare, a definire i criteri di determinazione delle (eventuali) somme da percepire o trasferire in contropartita dei vantaggi fiscali attribuiti e ricevuti. Occorre premettere che, paradossalmente, il contratto di consolidamento potrebbe anche prevedere una non remunerazione dei benefici apportati o trasferiti, sfruttando la posizione di controllo da parte della società consolidante; tale meccanismo (la non remunerazione), a parere di chi scrive, potrebbe a oggi avere senso in soggetti interamente partecipati, mentre potrebbe creare un nocumento (tutto da verificare) in presenza di soci di minoranza.

Regolamento di consolidato fiscale nazionale

Le società intenzionate a esercitare l'opzione per il consolidato fiscale, come detto in precedenza, sono solite regolare i rapporti giuridici, economici e finanziari, nonché gli adempimenti e responsabilità che ne derivano, tramite il c.d. contratto di consolidamento fiscale.

Il Legislatore tributario, nell'ambito della disciplina del regime di tassazione di gruppo, non ha prescritto l'obbligo di predisposizione di un contratto *ad hoc*, lasciando libere le parti nella forma e nel contenuto.

Il regolamento del consolidato fiscale, nella prassi operativa, può essere di tipo bilaterale tra la consolidante e ciascuna consolidata, ovvero di tipo plurisoggettivo con la predisposizione di un regolamento valido per tutti i soggetti partecipanti (sottoscritto per adesione da ciascun partecipante). Tale ultima tipologia risulterebbe preferibile e consigliabile nell'ambito di gruppi che estendono, frequentemente, il perimetro di consolidamento, evitando gli oneri connessi alla stipula di un nuovo contratto di consolidamento con la nuova consolidata.

Il contratto di consolidamento ha natura privatistica tra le parti e, come precisato dalla risoluzione n. 166/E/2007, lo stesso non è soggetto all'obbligo di registrazione ai sensi del D.P.R. 131/1986, a condizione che le somme trasferite tra le società partecipanti alla tassazione di gruppo siano calcolate nel limite dell'imposta teorica del reddito imponibile trasferito. Nel diverso caso in cui negli accordi di consolidamento sia prevista una remunerazione eccedente tale limite, l'atto sarà soggetto a registrazione in caso d'uso.

Sulla base di quanto sopra, a parere di chi scrive, la formazione dell'atto per corrispondenza risulterebbe un approccio, seppur prudenziale e cautelativo, non più necessario a seguito del chiari-

mento fornito dall'Amministrazione finanziaria.

Con l'adesione al consolidato fiscale, in considerazione del fatto che ciascuna società partecipante mantiene autonoma soggettività passiva ai fini Ires, le società partecipanti dovranno trasferire alla consolidante le somme di denaro relative all'imposta teorica dovuta e dovranno ricevere, da quest'ultima, le somme corrispondenti ai vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti.

Le somme percepite o versate tra le società nel perimetro di consolidamento, ai sensi dell'articolo 118, comma 4, Tuir non concorrono alla formazione del reddito imponibile, ai fini Ires, in quanto escluse. Trattandosi di esclusione ai fini Ires, si precisa che necessariamente i costi di gestione del regime di consolidato fiscale (*i.e.* consulenze fiscali, etc.) risulteranno deducibili. Dal tenore letterale della disposizione, si evince come il Legislatore non abbia fissato un limite massimo quantitativo di neutralità fiscale per tali vantaggi compensativi.

Sul punto, la dottrina prevalente ha da tempo sostenuto che il limite massimo ai fini della neutralità fiscale sia l'aliquota teorica Ires, nella misura attuale del 24%, dell'imponibile del beneficio fiscale trasferito alla *fiscal unit*, con la possibilità di individuare diversi parametri sostanziali e finanziari per determinare l'effettiva remunerazione spettante.

Tale interpretazione, trova peraltro conferma nella circolare n. 53/E/2004, secondo cui "*l'irrelevanza reddituale debba riferirsi alle somme corrisposte o ricevute in contropartita nel limite massimo dell'imposta teorica cui le stesse somme siano commisurate (calcolata, ad esempio, sugli imponibili negativi o positivi trasferiti risultanti dalla dichiarazione di ciascuna società partecipante)*".

Per quanto concerne il trattamento ai fini Irap delle somme percepite e versate in contropartita dei vantaggi fiscali attribuiti o ricevuti, si ritiene che – in considerazione della loro contabilizzazione a Conto economico alla voce n. 22 (imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate) – le stesse non assumano rilevanza ai fini Irap.

Con riferimento al trattamento ai fini Iva, l'erogazione di tali somme non discende da un rapporto sinallagmatico in base al quale la società che ha ricevuto la somma si obbliga a cedere un bene o a effettuare una prestazione (ivi comprese le obbligazioni di fare, non fare o permettere) a favore dell'erogante. Il trasferimento di tali somme è pertanto irrilevante al fine dell'applicazione dell'Iva per assenza del presupposto oggettivo di imponibilità. Trattasi di mera cessione di denaro, come tale esclusa dal campo di applicazione dell'Iva ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera a), D.P.R. 633/1972. Nel diverso caso in cui negli accordi di consolidamento sia prevista una remunerazione eccedente il limite dell'imposta teorica, si realizza invece un'operazione soggetta a Iva.

Trasferimento di imponibili alla *fiscal unit*

Esercitando l'opzione per il consolidato fiscale, il soggetto tenuto al versamento dell'imposta complessivamente dovuta dalla *fiscal unit* è la consolidante.

La società consolidata che trasferisce un reddito imponibile ottiene un beneficio fiscale dato dal fatto che, in vigore dell'opzione, non deve sopportare alcun esborso finanziario nei confronti dell'Erario, diversamente da quanto sarebbe avvenuto in assenza della tassazione di gruppo. Di contro, la consolidante, oltre al versamento dell'imposta relativa al proprio reddito imponibile, deve provvedere a liquidare e versare l'imposta relativa all'intero reddito complessivo globale, comprensivo quindi anche di quello delle consolidate, con un evidente aggravio finanziario.

Con gli accordi di consolidamento usualmente tale disparità viene superata prevedendo che le società che trasferiscono un reddito imponibile alla consolidante provvedano a trasferire alla stessa la provvista corrispondente all'Ires calcolata sul reddito imponibile stesso. Tale meccanismo viene altresì considerato ai fini della determinazione dell'acconto di imposta, ove le consolidate trasferiscono alla consolidante la relativa imposta a esse afferente.

Trasferimento di acconti (primo esercizio di efficacia dell'opzione) e crediti d'imposta alla *fiscal unit*

Nel caso in cui la consolidata trasferisca un credito d'imposta alla *fiscal unit*, è possibile prevederne la remunerazione all'interno del contratto di consolidamento, usualmente in funzione dell'effettivo

utilizzo di tale credito di imposta ad abbattimento dell'imposta complessiva del consolidato.

Nella prassi operativa, soprattutto con riferimento al credito per le imposte corrisposte all'estero di cui all'articolo 165, Tuir, sono stati individuati 2 criteri alternativi per quantificare e per individuare il momento della remunerazione dello stesso:

- remunerazione del credito d'imposta, rideterminato sulla base del reddito complessivo globale, al momento del trasferimento alla *fiscal unit*, indipendentemente dall'effettiva possibilità di scomputo da parte del consolidato fiscale;
- remunerazione del credito d'imposta, rideterminato sulla base del reddito complessivo globale, nel limite e nella misura in cui lo stesso possa essere scomputato da parte del consolidato fiscale.

Nell'ipotesi in cui i soggetti partecipanti alla tassazione di gruppo abbiano versato acconti, a titolo di Ires, per il primo periodo di efficacia dell'opzione, sarà necessario disciplinare tale evento nel contratto di consolidamento, in quanto le somme eventualmente versate dalle singole società sono attribuite alla *fiscal unit*. È prassi comune prevederne il corrispondente pagamento alla società trasferente.

Trasferimento di perdite alla *fiscal unit*

L'articolo 118, comma 2, Tuir, dispone che le perdite fiscali relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo possono essere utilizzate esclusivamente dalle società cui si riferiscono, tenendo in debita considerazione le limitazioni di cui all'articolo 84, Tuir.

In ragione di ciò, tali perdite non possono mai essere trasferite alla *fiscal unit*⁶ e, pertanto, non sono oggetto di specifiche clausole all'interno del contratto di consolidamento.

Diversamente, le perdite generate dalle società in vigenza dell'opzione devono essere trasferite al consolidato per l'intero importo. Al soggetto consolidante compete anche il riporto a nuovo delle eventuali perdite fiscali non utilizzate ad abbattimento del reddito complessivo globale per incapienza, secondo la disciplina di cui all'articolo 84, Tuir.

Con l'attribuzione delle perdite fiscali alla *fiscal unit*, la società che le ha prodotte trasferisce un beneficio che si concretizza in una riduzione del reddito imponibile complessivo ovvero in maggiori perdite Ires del consolidato fiscale riportabili a nuovo.

La remunerazione spettante alla società che ha trasferito perdite fiscali merita un'attenta regolamentazione nell'accordo di consolidamento.

La società destinataria del beneficio dovrebbe essere remunerata con un importo non superiore a quello massimo derivante dalla perdita, costituito dall'aliquota Ires vigente applicata alla perdita stessa.

Gli accordi infragruppo dovranno dunque disciplinare i seguenti aspetti:

- le condizioni per il riconoscimento del corrispettivo alla società che ha prodotto la perdita, ossia se e quando il compenso debba essere riconosciuto;
- la quantificazione del compenso da corrispondere alla società consolidata per le perdite che soddisfano le condizioni per il riconoscimento, ossia l'aliquota da applicare a tali perdite. La società destinataria del beneficio dovrebbe essere remunerata con un importo non superiore a quello massimo derivante dalla perdita, costituito dall'aliquota Ires vigente applicata alla perdita stessa;
- i criteri di attribuzione del compenso quando vi sono più società consolidate concorrenti teoricamente titolate a essere remunerate, il che si verifica quando le perdite prodotte da più società sono utilizzate solo in parte a fronte di redditi imponibili coevi di altre società.

Solitamente, i contratti di consolidamento prevedono la remunerazione (ad aliquota Ires vigente) della perdita fiscale trasferita dalla consolidata al momento del suo effettivo utilizzo all'interno del regime di consolidato fiscale nazionale. In alcuni casi, è tuttavia possibile notare clausole di remunerazione maggiormente strutturate, quali quelle che prevedono la remunerazione delle perdite

⁶ Nemmeno indirettamente, ad esempio attraverso il trasferimento di interessi passivi considerati temporaneamente indeducibili ai sensi dell'articolo 96, Tuir.

fiscali trasferite al loro effettivo utilizzo e al verificarsi alternativo di una delle seguenti ipotesi:

1. la società consolidata realizza in futuro un reddito imponibile tale per cui se non aderisse al regime di consolidato fiscale avrebbe potuto scomputare *stand alone* la perdita fiscale pregressa; ovvero

2. la società consolidata non rinnova l'opzione alla scadenza oppure viene meno il requisito del controllo oppure, ancora, il regime di consolidato si interrompe per altre condizioni.

In caso di interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio ex articolo 124, Tuir, ovvero di revoca dell'opzione ex articolo 125, Tuir, le perdite fiscali riportate a nuovo permangono nell'esclusiva disponibilità della consolidante. In alternativa, è possibile trasferire tali perdite alle singole società che le hanno prodotte al netto di quelle utilizzate. In considerazione della facoltà concessa al contribuente, risulterebbe opportuno prevedere nel contratto di consolidamento una specifica clausola di attribuzione delle perdite riportate a nuovo in caso di interruzione ovvero di revoca dell'opzione del consolidato fiscale.

Si precisa che, in caso di opzione per il consolidato fiscale tra sorelle, l'articolo 117, Tuir precisa che le perdite portate a nuovo, in caso di interruzione della tassazione di gruppo prima del triennio ovvero di revoca dell'opzione, sono attribuite esclusivamente alle società che le hanno prodotte, senza possibilità di prevedere un criterio alternativo di attribuzione (i.e. interamente alla consolidante, come nel caso di consolidato verticale).

Trasferimento di eccedenza di interessi, passivi e attivi, e di Rol alla fiscal unit

L'articolo 96, comma 14, Tuir, prevede che l'eventuale eccedenza, rispetto all'ammontare complessivo di interessi attivi e proventi finanziari e del 30% del risultato operativo lordo (c.d. Rol), degli interessi passivi e oneri assimilati, indeducibili in capo a una società partecipante alla tassazione di gruppo, può essere portata in abbattimento del reddito complessivo di gruppo se e nei limiti in cui altri soggetti partecipanti presentino, per lo stesso periodo di imposta, alternativamente:

1. una quota eccedente di Rol; ovvero
2. un'eccedenza di interessi attivi e proventi finanziari assimilati.

Il trasferimento di interessi passivi indeducibili al consolidato fiscale rappresenta una facoltà e non un obbligo per i partecipanti.

Oltre alla determinazione della remunerazione derivante dalle compensazioni intersoggettive di eccedenze di interessi passivi indeducibili, interessi attivi e Rol, nel contratto di consolidamento risulterebbe di fondamentale importanza disciplinare i comportamenti delle società partecipanti che abbiano generato tali eccedenze.

Nella prassi operativa, la remunerazione del beneficio attribuito al gruppo, derivante dal trasferimento delle suddette eccedenze, può essere riconosciuta con uno dei seguenti criteri:

1. attribuzione del beneficio esclusivamente alla società che trasferisce alla fiscal unit l'eccedenza di interessi passivi indeducibili;
2. attribuzione del beneficio esclusivamente alla società che trasferisce alla fiscal unit l'eccedenza di Rol e/o di interessi attivi;
3. attribuzione del beneficio, per quota parte alla società che trasferisce alla fiscal unit l'eccedenza di interessi passivi indeducibili e per la restante quota alla società che trasferisce l'eccedenza di Rol e/o di interessi attivi.

Usualmente si propende per prevedere la remunerazione alternativa di cui ai punti 1) o 2) che precedono. Occorre anche considerare che sovente si possono trovare clausole di remunerazione (alternative tra interessi passivi e interessi attivi/Rol) che tengano conto del rapporto partecipativo dei soci di minoranza della consolidata. Ad esempio, qualora si scegliesse di remunerare il soggetto consolidato portatore di Rol eccedente nella misura del 45% (ipotesi di soci di minoranza), il corrispettivo del 55% rappresenterebbe un provento di consolidamento per la consolidante, in quanto non remunerato.

Trasferimento di Ace alla *fiscal unit*

L'articolo 6, D.M. 3 agosto 2017 prevede che in caso di esercizio dell'opzione per il consolidato fiscale, l'importo corrispondente al rendimento nozionale che supera il reddito complessivo netto della società partecipante, sia trasferito alla *fiscal unit* nel limite del reddito complessivo globale netto di gruppo. Nessuna eccedenza di Ace può generarsi a livello di gruppo, in quanto la stessa viene conservata (e riportata) dalla società partecipante che l'ha generata.

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 12/E/2014, ha precisato che la circolazione delle eccedenze Ace nel consolidato debba avvenire in via obbligatoria e in misura pari alla capienza del reddito complessivo netto del gruppo e che le eventuali eccedenze non trasferite, nell'ipotesi in cui vi sia capienza a livello di gruppo, non potranno essere riportate nei periodi d'imposta successivi dalle società appartenenti al consolidato, essendo quindi perse.

Nel contratto di consolidamento dovrà essere inserita una clausola che preveda l'obbligo, al fine di massimizzare i benefici derivanti dal consolidato fiscale, di trasferire l'eccedenza di Ace nel limite in cui la stessa trovi capienza nel reddito complessivo netto del gruppo, oltre alla remunerazione spettante per tale vantaggio attribuito alla *fiscal unit*. È normalmente prevista la clausola di remunerazione che prevede il riconoscimento dell'Ires teorica sull'eccedenza Ace trasferita alla consolidante.

Altre clausole

Parlando di clausole generali, normalmente il contratto di consolidato contiene articoli relativi al trasferimento delle informazioni e dei dati fiscali dalle consolidate alla consolidante, ad esempio entro quando:

- la consolidata trasferisce alla consolidante la propria dichiarazione dei redditi;
- la consolidante o la consolidata trasferiscono la relativa provvista finanziaria relativa ai vantaggi/benefici trasferiti o apportati;
- la consolidata trasferisce la provvista relativa agli acconti di imposta.

Su tale aspetto finanziario è opportuno sottolineare che la consolidante si potrà trovare nella posizione di ricevere provviste finanziarie inferiori alle remunerazioni che dovrà erogare alle consolidate. In tale caso, è opportuno prevedere contrattualmente che il trasferimento delle remunerazioni sia comunque condizionato all'effettiva disponibilità di cassa della consolidante al fine di evitare che quest'ultima anticipi somme di denaro alle consolidate. Tale clausola è volta a gestire una neutralità finanziaria all'interno del regime di consolidato fiscale nazionale.

Inoltre, è opportuno che il contratto di consolidato contenga e disciplini il comportamento da tenere tra la società consolidata e la consolidante in caso di accertamento tributario, in applicazione dell'articolo 40-*bis*, D.P.R. 600/1973 (atto unico). Segnatamente, è possibile prevedere che:

1. la consolidata sottoposta ad attività di verifica/accertamento informi tempestivamente la società consolidante e si preveda una collaborazione tra le stesse nel corso della verifica fiscale;
2. la consolidata e la consolidante di comune accordo procedano a gestire la fase precontenziosa e contenziosa attraverso mutua collaborazione, anche nella nomina degli eventuali difensori tecnici.

Riferimenti normativi

articolo 117, Tuir

articolo 120, Tuir

articolo 2359, comma 1, n. 1, cod. civ.

articolo 6, D.M. 3 agosto 2017

articolo 36-*ter*, D.P.R. 600/1973

articolo 40-**bis**, D.P.R. 600/1973

articolo 73, comma 1, lettera d), Tuir

risoluzione n. 166/E/2007

circolare n. 12/E/2014

La disciplina del nuovo *patent box* e le correlazioni con il credito ricerca e sviluppo

Cambiamenti radicali nella disciplina del *patent box* sono previsti con le novità introdotte dapprima con il D.L. 146/2021 e immediatamente dopo con la L. 234/2021, che con l'articolo 1, comma 10, modifica lo stesso D.L. 146/2021 e al comma 11 fissa la decorrenza delle nuove disposizioni. Il regime del *patent box* è stato oggetto di un vero e proprio tsunami normativo dal quale esso ne esce radicalmente modificato. Le nuove regole di calcolo e il rapporto con la disciplina del credito d'imposta R&S sono esaminate nell'articolo in attesa dei prossimi, e per molti versi, necessari chiarimenti che dovrà fornire l'Agenzia delle entrate.

Le modifiche alla agevolazione cosiddetta "*patent box*" sono introdotte dapprima con l'articolo 6, D.L. 146/2021 (c.d. Decreto Fisco lavoro) che, benché rubricato "*Semplificazioni della disciplina del cosiddetto patent box*", in realtà tende a sostituire una agevolazione che incideva sulla quota di reddito imponibile attribuibile all'utilizzo di beni immateriali con una detassazione correlata al sostenimento di determinati costi. Che la modifica normativa risponda più a esigenze di incremento di gettito erariale che a obiettivi di semplificazione è apparso evidente a tutti gli operatori economico/tributari, e su tutti vale la pena citare un passaggio della circolare Assonime n. 30/2021 che afferma "*Nonostante tali apprezzabili benefici, le imprese si sono trovate non poco "disorientate" davanti a questo rilevante cambiamento normativo, avvenuto oltretutto in prossimità della chiusura dell'esercizio 2021; si pensi soprattutto alle imprese che si sono particolarmente impegnate di recente per la realizzazione e lo sviluppo degli IP e che hanno predisposto tutti i relativi oneri documentali richiesti per fruire della detassazione dei redditi da essi derivanti, secondo la precedente impostazione del patent box*".

Ma in cosa consiste la nuova agevolazione? Per rispondere a questa domanda è necessario analizzare l'articolo 6, D.L. 146/2021 nella sua nuova e attuale versione così come modificata dall'articolo 1, comma 10, L. 234/2021.

Esercizio dell'opzione

Il primo comma introduce la possibilità di esercitare una opzione per l'applicazione delle nuove disposizioni (la detassazione dei costi di ricerca e sviluppo correlati ad alcuni beni immateriali) previste dall'articolo 6, D.L. 146/2021. Già qui emerge un primo dubbio interpretativo. Di norma una opzione è costituita da una scelta tra un regime che presenta alcuni benefici rispetto a una diversa scelta che ne presenta altri, cioè di solito si devono bilanciare pro e contro di una certa situazione e poi effettuare la scelta. Nel caso del nuovo regime *patent box* non è chiaro rispetto a quale altra ipotesi sia da confrontare la scelta a favore del regime della detassazione.

Sul punto va notato che nella versione originaria dell'articolo 6, D.L. 146/2021 il regime della detassazione era alternativo alla fruizione del credito d'imposta R&S e quindi poteva avere un senso scegliere l'uno rispetto all'altro. Ma nella nuova stesura dell'articolo 6, D.L. 146/2021 è stato abrogato il divieto di cumulo tra le 2 agevolazioni fiscali quindi chi fruirà della detassazione dei costi potrà anche beneficiare del credito d'imposta R&S. Pertanto, che senso ha esercitare una opzione? O meglio ci si chiede chi, e in base a quali considerazioni deciderà di rinunciare a una agevolazione che non ha alcuna controindicazione?

Nemmeno si può pensare che l'opzione in questione abbia a che fare con le scelte pregresse per il *patent box* vecchio regime, poiché l'eventuale scelta di abbandonare tale vecchio regime in favore di quello nuovo è prevista in altro comma (10) dell'articolo 6, D.L. 146/2021 e quindi non è disciplinata dalla opzione di cui al comma 1.

Peraltro, va notato che il dettato normativo pone l'opzione in commento come condizione neces-

saria per fruire della agevolazione derivante dalla detassazione, per cui un eventuale mancato esercizio (causato anche da mera dimenticanza) pregiudica il beneficio fiscale. Vero è che anche il precedente *patent box* era applicabile su opzione ma in quel caso la scelta era chiara tra una agevolazione fiscale certamente interessante ed efficace però altrettanto certamente di rilevante complessità applicativa. Ma il regime attuale è di facile applicazione quindi nemmeno si può pensare che l'opzione sia tra il beneficio di evitare complessità amministrative e dall'altra parte fruire di una agevolazione fiscale. Ciò non di meno l'opzione è passaggio centrale considerando oltretutto che essa è definita irrevocabile e di durata quinquennale, rinnovabile.

Ambito soggettivo

L'agevolazione è destinata ai titolari di reddito d'impresa, ambito piuttosto ampio per il quale non sono richieste altre specificazioni, consistenti, ad esempio, nel regime contabile adottato. Il panorama soggettivo che emerge presenta similitudini rispetto alla agevolazione fiscale del super/iperammortamento, poiché si tratta, anche nel nuovo *patent box*, di un bonus consistente nella detassazione di un costo. È del tutto probabile quindi che siano riproposte le medesime considerazioni a suo tempo svolte per l'agevolazione sopra richiamata e cioè che esso è fruibile solo dai soggetti che determinano in forma analitica il reddito e quindi quelli per i quali il costo di R&S assume una connotazione nel Conto economico. Ciò a dire che i soggetti forfettari sembrano essere esclusi dalla agevolazione, anche se il tema è più teorico che pratico posto che questi ultimi ben difficilmente sosterranno dei costi qualificabili come R&S. Via libera, invece, alla detassazione per le imprese non residenti che detengano in Italia una stabile organizzazione. Per tali soggetti il comma 2, articolo 6, D.L. 146/2021 include nel beneficio fiscale le società residenti in Paesi con i quali vige un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali vi sia uno scambio di informazioni effettivo.

Il meccanismo agevolativo

In cosa consiste la nuova agevolazione? Il cambiamento di regole con il passato è notevole. Riassumiamo brevemente i passaggi centrali della agevolazione *patent box* nella versione vigente fino al periodo d'imposta 2020 e tuttora applicabile da chi ha eseguito l'ultima opzione 2020/2024.

L'agevolazione parte dal presupposto che una parte del reddito prodotto è frutto dell'utilizzo di un bene immateriale, ebbene proprio quella parte di reddito imponibile viene tassata al 50%. Il problema principale, ovviamente, era (ed è, per chi continuerà fino al 2024 a utilizzare il vecchio regime) isolare il reddito che ragionevolmente è ritratto dal possesso e dall'uso del bene immateriale. Il Decreto Crescita 2019 (D.L. 34/2019) ha istituito una procedura alternativa al *ruling* con l'Agenzia delle entrate e cioè l'autodeterminazione del reddito ritratto dall'IP (bene immateriale), cosiddetta opzione OD (dove OD sta per oneri documentali). Tramite questa scelta si elimina la procedura di *ruling* che viene sostituita dalla predisposizione di una documentazione interna che attesti le modalità seguite per determinare il contributo economico dell'IP alla formazione del reddito. Tale documentazione dovrà essere consegnata in caso di richiesta all'Agenzia delle entrate e se essa si rivelerà adeguata, il contribuente sarà protetto da ogni aspetto sanzionatorio anche nel caso in cui venisse contestato dall'Agenzia delle entrate il calcolo della agevolazione reddituale.

Che si tratti di *ruling* o che si tratti di autodeterminazione il contribuente dovrà comunque procedere tramite vari step che la circolare n. 11/E/2016 schematizza nel seguente modo (ipotizzando l'utilizzo del metodo più fruito e cioè quello del *profit split*):

- individuazione del reddito di impresa da ripartire tra le diverse funzioni aziendali;
- remunerazione delle funzioni cosiddette routinarie;
- determinazione dell'*extra* profitto derivante dall'utilizzo di tutti i beni intangibili e degli eventuali altri fattori che contribuiscono alla creazione di valore, individuato come differenza tra risultato economico della società e remunerazione delle funzioni routinarie;
- individuazione di tutti i beni intangibili e degli altri eventuali fattori cui può essere riferito il predetto *extra* profitto e selezione del bene intangibile (o dei beni intangibili) oggetto di agevolazione;

- imputazione della quota parte di *extra* profitto attribuibile al bene intangibile (o beni intangibili) oggetto di agevolazione, isolando la quota parte di *extra* profitto attribuibile ad altri fattori che contribuiscono alla creazione di valore.

Poi c'era (*rectius* c'è) il tema del *nexus ratio* cioè il quoziente da applicare al reddito ritraibile dall'utilizzo dell'IP, come sopra determinato, quoziente influenzato dalla esecuzione di spese qualificabili come costi R&S senza le quali nessuna agevolazione *patent box* è ottenibile.

Come si può vedere una procedura estremamente complessa. Ebbene questa procedura viene sostituita e semplificata dal nuovo articolo 6, D.L. 146/2021 che al comma 3 prevede che i costi R&S sostenuti dai titolari di reddito d'impresa siano maggiorati del 110%. Quindi in primo luogo deve trattarsi di costi R&S, la cui definizione è ritraibile dal cosiddetto manuale di Frascati. La circolare n. 5/E/2016 dell'Agenzia delle entrate ne traccia un perimetro di massima, fermo restando che la classificazione di un costo tra quelli R&S dovrà essere oggetto di attenta valutazione da parte di professionisti tecnici (ingegneri, periti industriali, etc.). Sul punto recita la citata circolare "L'elencazione delle attività ammissibili ricalca sostanzialmente le "Definizioni" ... della vigente "Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione" ... relative, rispettivamente, alla "ricerca fondamentale", alla "ricerca industriale" e allo "sviluppo sperimentale".

In particolare ... sono classificabili nella "ricerca fondamentale" i lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette. ...

Sono classificabili nella "ricerca industriale" le attività di:

- ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti;

- creazione di componenti di sistemi complessi necessaria per la ricerca industriale, in particolare per la validazione di tecnologie generiche, a esclusione dei prototipi di cui alla definizione successiva.

Infine, sono classificabili nello "sviluppo sperimentale" le attività di:

- acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati; può trattarsi anche di altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi; tali attività possono comprendere l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, purché non siano destinati a uso commerciale; la corrispondente disposizione del decreto attuativo ha ricompreso, tra le attività ammissibili nell'ambito dello sviluppo sperimentale, anche gli "studi di fattibilità".

Questi costi devono essere relativi a 3 beni immateriali: brevetti, software protetto da *copyright*, disegni e modelli (nella fase definitiva di approvazione sono stati depennati marchi e *know how* che invece erano presenti nell'originario articolo 6, D.L. 146/2021). Deve trattarsi di beni che l'impresa utilizza direttamente o indirettamente nell'esercizio della propria attività.

Va segnalato che la maggiorazione del 110% si tramuta in una variazione diminutiva che a stretto rigore letterale sembra agire ai soli fini delle imposte sul reddito, ma in realtà, se si considera il disposto del comma 5 dell'articolo 6, D.L. 146/2021 appare chiara la rilevanza anche ai fini Irap¹. La maggiorazione di costo è fruibile se chi esercita l'opzione svolge attività R&S finalizzata alla creazione e allo sviluppo dei beni immateriali. Ora mentre l'attività di creazione è chiara nei suoi contenuti e peraltro l'obiettivo della creazione del bene immateriale viene certificato con l'ottenimento della privativa industriale quale elemento necessario per fruire del bonus fiscale, qualche dubbio sorge sul significato del termine "sviluppo". Sul punto la circolare n. 11/E/2016 aveva descritto quelle che potevano essere considerate attività di sviluppo eseguito dopo l'ottenimento della privativa industriale. Sul punto la circolare recita: "Per "mantenimento in vita", si intendono

¹ Così L. Gaiani, "R&S, deduzione al 110% e credito d'imposta" in Il Sole 24 ore del 5 gennaio 2022.

generalmente le attività amministrative necessarie affinché il titolo di proprietà industriale non incorra in decadenze. Tali attività consistono tipicamente, salvo eccezioni, nel pagamento di diritti di concessione annuali o pluriannuali all'ufficio concedente (ad esempio: per i brevetti per invenzione industriale nazionali dal sesto al ventesimo anno è dovuto annualmente il pagamento di diritti), ovvero nella presentazione di una domanda di rinnovo ("rinnovazione") del titolo all'ente concedente entro una determinata scadenza (ad esempio: per i marchi nazionali, la cui registrazione dura 10 anni, occorre presentare all'ufficio concedente ogni 10 anni una domanda di rinnovazione per un eguale periodo). Le suddette attività possono essere svolte direttamente dal titolare o da un mandatario (tipicamente un consulente in proprietà industriale o un avvocato)".

L'Agenzia delle entrate dovrà quindi chiarire se le spese sostenute dopo aver ottenuto la privativa e qualificabili come sviluppo comprendano anche i costi di "mantenimento in vita" della immobilizzazione immateriale.

La documentazione

Con una previsione che ricalca quella prevista dal Decreto Crescita del 2019 per il vecchio regime patent box, il comma 6 dell'articolo 6, D.L. 146/2021 istituisce l'opzione per oneri documentali. In pratica occorre predisporre un dossier, in base ai contenuti che saranno diramati con un prossimo provvedimento dell'Agenzia delle entrate, nel quale emerga la documentazione che legittima il sostenimento dei costi R&S, documentazione che dovrà essere esibita all'Agenzia delle entrate in caso di controllo. Come avviene per il vecchio patent box va segnalato nel modello Redditi il possesso di tale documentazione e così facendo si ottiene il risultato che in caso di rettifica della maggiorazione (perché, ad esempio, si contesta che un certo costo sia qualificabile come R&S) il contribuente non subirà sanzioni ma solo il recupero della maggiore imposta. Viceversa, se tale documentazione non viene esibita oppure non viene comunicato nel modello Redditi che essa è detenuta, in caso di rettifica della maggiorazione verranno comminate anche le sanzioni relative al recupero (dal 90 al 180% della maggiore imposta dovuta).

Il pasticcio delle opzioni

L'articolo 6, comma 8, nella versione originaria del D.L. 146/2021, aveva di fatto messo in fuori gioco le opzioni per il vecchio regime *patent box* relative al periodo d'imposta 2020. Infatti, nella versione precedente a quella attuale l'opzione quinquennale per il *patent box* veniva eseguita nel modello Redditi con riferimento al periodo d'imposta precedente. Quindi le opzioni per applicare il *patent box* relativo al 2020 dovevano essere eseguite compilando le apposite caselle situate nel quadro OP da rigo 16 a rigo 20, e completando le comunicazioni, ove si fosse scelto il regime degli oneri documentali, barrando l'apposita casella nel rigo OP 21. Ma tale opzione, per il periodo d'imposta 2020, materialmente doveva essere eseguita nel modello Redditi in scadenza il 30 novembre 2022 e il citato comma 8 statuiva che il regime *patent box* (vecchia normativa) non poteva più essere optato a far data dal 22 ottobre 2021, poiché le opzioni eseguite dal 22 ottobre 2021 in poi spiegavano efficacia per il nuovo regime *patent box*. Di fatto venivano messi in fuori gioco tutti i contribuenti che legittimamente avrebbero voluto optare per il *patent box* vecchio regime relativamente al 2020 inviando l'opzione tra il 22 ottobre 2021 e il 30 novembre 2021, lasso temporale perfettamente regolare per inviare il modello Redditi ma con una opzione non più possibile a causa della valenza, per così dire, retroattiva, del più volte citato comma 8. Il pasticcio viene risolto con il nuovo comma 8 il quale prevede l'applicabilità del nuovo regime con opzioni esercitate sì dal 22 ottobre 2022, ma riferite a periodi d'imposta decorrenti dal 2021 e quindi facendo salvo il 2020 (*rectius* quadriennio 2020/2024) per le opzioni relative al vecchio regime.

Sempre in materia di opzioni è importante ricordare la nuova disposizione di cui al comma 10 dell'articolo 6, D.L. 146/2021. Con questa norma si permette a chi aveva già esercitato l'opzione per il vecchio regime *patent box* di transitare dal 2021 al nuovo regime, tramite una scelta che dovrà essere comunicata con le procedure che saranno diramate con provvedimento dell'Agenzia

delle entrate. La possibilità di transito nel nuovo regime prevede tuttavia alcune esclusioni (quindi soggetti che non possono modificare la scelta eseguita):

1. i soggetti che hanno fatto istanza di *ruling* e hanno già sottoscritto l'accordo con l'Agenzia delle entrate;
2. i soggetti che hanno aderito al regime degli oneri documentali.

Quindi, di fatto, l'istanza per aderire al nuovo regime provenendo da quello precedente sarà possibile a chi ha presentato istanza di *ruling* ma non ha ancora sottoscritto alcun accordo con l'Agenzia delle entrate e a coloro che non hanno l'obbligo del *ruling*, cioè i soggetti che utilizzano indirettamente il bene immateriale avendolo dato in uso a terzi.

Il recapture nel nuovo *patent box*

Il nuovo regime agevolativo del *patent box* guarda al passato nel senso che il beneficio fiscale tiene conto dei costi sostenuti negli 8 anni precedenti l'ottenimento della privativa industriale su 1 dei 3 beni immateriali che sono oggetto del nuovo *patent box*, cioè brevetti, *software* protetti da copyright e disegni e modelli. Ma anche il credito d'imposta R&S, che condivide con il nuovo *patent box* il fatto che l'elemento essenziale sia sostenere costi qualificabili come "*ricerca e sviluppo*", può guardare al passato nel senso che costi sostenuti in anni precedenti e non incardinati nel credito d'imposta possono essere recuperati con le procedure descritte dalla risposta a interpello n. 396/E/2021.

L'articolo 6, comma 10-*bis* del novellato D.L. 146/2021 prevede 2 aspetti significativi sul tema della decorrenza del nuovo *patent box*:

1. da una parte viene previsto che i costi R&S finalizzati alla creazione del bene immateriale determinano la maggiorazione del 110% a decorrere dal periodo d'imposta in cui si è ottenuto il titolo di privativa industriale;
2. dall'altra si statuisce che a far data dal periodo d'imposta in cui si è ottenuta la privativa industriale si possa retroagire all'ottavo periodo d'imposta precedente recuperando i costi finalizzati alla creazione del bene immateriale.

La nozione di privativa industriale

Ma che cosa è in concreto la privativa industriale che assume un ruolo così imprescindibile nel nuovo *patent box*?

Con il termine "*privativa industriale*" si intende un diritto di esclusiva che viene conferito dall'ordinamento a un determinato soggetto su uno specifico asset industriale ovvero su un'opera intellettuale.

Tale esclusiva si traduce nel diritto di opporsi a qualunque uso non autorizzato del segno, dell'opera, del disegno o dell'invenzione da parte di terzi nel mercato e di potersi rivolgere alle competenti Autorità giudiziarie per ottenerne la cessazione.

Le privative industriali servono quindi a proteggere gli imprenditori o gli autori di un'opera da rischi di appropriazione o sfruttamento indebito del proprio lavoro.

Ma come lo si ottiene? Vediamo il caso del brevetto che è una delle 3 attività immateriali del nuovo *patent box*.

La privativa brevettuale rappresenta la più antica tecnica di amministrazione giuridica dell'innovazione tecnologica, consegue a una domanda di registrazione presso l'ufficio competente (Uibm per l'Italia ad esempio) e comporta a favore del titolare una riserva esclusiva, di durata variabile a seconda del brevetto, di produzione, commercio e utilizzo industriale dei prodotti brevettati o del peculiare procedimento inventivo usato per ottenere un bene (e i relativi beni ottenuti mediante tale procedura).

Esistono 2 diversi tipi di privative brevettuali:

1. il brevetto per invenzione: il brevetto per invenzione tutela tutte quelle che possono essere considerate come nuove e originali soluzioni a un problema tecnico non ancora risolto, suscettibili di una applicazione industriale;

2. il brevetto per modello di utilità: con la locuzione “*modello di utilità*” si fa riferimento nelle parole del Legislatore alla “*forma nuova di un prodotto industriale, idonea a conferire al prodotto stesso una particolare efficacia o comodità di applicazione o di impiego*”.

La decorrenza

La prima necessità operativa è stabilire da quando la norma entra in vigore per la prima volta. Al riguardo è utile osservare che in forza del comma 11 dell’articolo 1, L. 234/2021 (Legge di Bilancio 2022) le disposizioni del nuovo articolo 6, D.L. 146/2021 entrano in vigore il 31 dicembre 2021, quindi incidono sul periodo d’imposta 2021.

Ciò tradotto operativamente dovrebbe significare che le privative ottenute nel periodo d’imposta 2021, anche prima della entrata in vigore del citato D.L. 146/2021, costituiscono la condizione temporale necessaria per iniziare a fruire della agevolazione. Sempre dal medesimo periodo (2021) si potranno analizzare i costi R&S sostenuti negli 8 anni antecedenti, quindi risalendo al periodo d’imposta 2013. Tale decorrenza, che vede nel 2021 il primo periodo in cui si fruirà della maggiorazione, è, peraltro, in linea con l’abrogazione del vecchio *patent box* che sempre in base alle modifiche introdotte dalla Legge di Bilancio 2022 si applica dal 2021, mentre sono fatte salve le opzioni decorrenti dal 2020 per il precedente regime.

Si ritiene invece di dover escludere, ma sul punto ovviamente sarà necessario attendere le conferme dell’Agenzia delle entrate, il procedimento di *recapture* dei costi laddove la privativa sia stata ottenuta prima del 2021 poiché il requisito dell’ottenimento della privativa industriale viene introdotto proprio nel 2021 dal citato comma 10-*bis*.

Diverso è il caso di sostenimento di costi di sviluppo di 1 dei 3 beni immateriali avvenuto nel 2021, avendo ottenuto precedentemente il titolo di privativa industriale (poniamo nel 2020). Sotto questo profilo il sostenimento del costo rientra nella decorrenza del nuovo *patent box* e viene rispettato anche il principio che solo a privativa industriale ottenuta sia possibile fruire della maggiorazione del 110%. Anche questo punto dovrà essere chiarito ufficialmente, così come si dovrà chiarire il significato di spese di sviluppo (come si diceva poc’anzi), posto che nel precedente regime *patent box* era stata dichiarata attività R&S, ad esempio, anche quella destinata al mantenimento dei diritti derivanti dalla privativa, oltre che l’attività di protezione degli stessi tramite azioni giudiziali o extra giudiziali (circolare n. 11/E/2016, § 4.2).

Il *recapture* nel credito d’imposta R&S

I costi R&S sostenuti in periodo precedenti e che non hanno generato il credito d’imposta R&S per vari motivi, anche per semplice dimenticanza del bonus, sono recuperabili con effetto retroattivo in forza della pronuncia contenuta nella risposta a interpello n. 396/E/2021. In questo caso non siamo di fronte a una vera e propria norma che consente il *recapture* (come nel precedente *patent box*), ma l’Agenzia delle entrate ha riconosciuto che la mancata indicazione del credito d’imposta nel quadro RU del modello Redditi relativo all’anno di sostenimento dei costi, costituisce sì una violazione ma non tale da ostacolare la fruizione del credito d’imposta, così come non risulta elemento ostativo la mancata indicazione del credito d’imposta nel bilancio relativo all’esercizio in cui lo stesso poteva essere beneficiato. Il recupero retroattivo, tuttavia, non può evitare una dichiarazione integrativa relativa agli anni in cui doveva essere compilato il quadro RU del modello Redditi, dichiarazione integrativa da cui scaturisce l’obbligo di ravvedere anche la sanzione formale comminabile per ciascun periodo interessato.

Dalle considerazioni sopra eseguite emergono molti elementi normativi condivisi tra nuovo *patent box* e credito d’imposta R&S, 2 agevolazioni fiscali che in base al testo dell’articolo 6, D.L. 146/2021 novellato dalla Legge di Bilancio 2022 sono cumulabili. Vi sono, tuttavia, anche diversi punti di differenza che vanno al di là del meccanismo agevolativo del bonus. È evidente che da una parte con la maggiorazione del costo il beneficio viene fruito solo a livello reddituale o Irap e quindi per le imprese che hanno reddito il beneficio è limitato al riporto a nuovo della agevolazione, mentre con il credito d’imposta la “*spendibilità*” del *bonus* fiscale è certamente più ampia e variegata

potendosi compensare debiti fiscali e previdenziali. Ma anche il momento in cui scatta il beneficio è diverso. Infatti, nel credito R&S non è necessario attendere l'ottenimento della privativa industriale (elemento non necessario), ma nemmeno la conclusione della ricerca, nel senso che anche una ricerca che non si sostanzia in alcuna attività immateriale, permette di ottenere il credito d'imposta per i costi sostenuti. Inoltre, un tema che marca la differenza è la certificazione del revisore che è necessaria per il credito d'imposta mentre non lo è per il *patent box*. Quanto al tema del cumulo tra le agevolazioni, assolutamente legittimo sul fronte *patent box*, diventa fondamentale capire se non vi siano ostacoli sul fronte credito d'imposta. Infatti, è noto che la norma di cui all'articolo 1, L. 160/2019, commi 203-204 non è di facile lettura posto che nel comma 203 si prevede che nella base di calcolo per determinare il credito non vanno inseriti i costi che beneficiano di "sovvenzioni o contributi a qualsiasi titolo ricevuti", mentre nel comma 204 si prevede la cumulabilità della agevolazione credito d'imposta con tutte le altre purché non sia superato il costo sostenuto. Il punto è capire se l'agevolazione *patent box* rientra tra le sovvenzioni o gli altri contributi e questo è un tema su cui la dottrina non è concorde, anche se sembra ragionevole ipotizzare che le sovvenzioni o gli altri contributi di cui parla il citato comma 203 siano diversi da quelli di natura fiscale, cioè si tratti di dazioni dirette in denaro. Se questa ultima tesi fosse acclarata allora vi sarebbe solo da considerare il limite delle agevolazioni spettanti, cioè il costo sostenuto, limite che nella grande maggioranza dei casi non verrà superato come si può notare dall'esempio sotto riportato.

ESEMPIO 1

Una Srl ha ottenuto nel 2021 il titolo di privativa industriale in relazione a un brevetto. La stessa società ha sostenuto costi di ricerca sperimentale, finalizzati a realizzare il brevetto negli esercizi 2018, 2019 e 2020. I costi sostenuti sono pari a 100 nel 2018, 150 nel 2019, 170 nel 2020 e 200 nel 2021.

Nella dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta 2021 la società intende fruire sia della maggiorazione del 110%, sia del credito d'imposta non indicato nei precedenti modelli Redditi.

Procedura per maggiorazione 110%

Vengono sommati i costi sostenuti dal 2018 al 2021 per un importo totale di $620 \times 110\% = 682$ cui consegue un risparmio di imposta pari a 190 (24% Ires + 3,9% Irap). Quindi nel modello Redditi 2022 si avrà una variazione diminutiva pari a 682.

Procedura per Credito R&S

Poniamo per semplicità che il credito d'imposta sia pari a 50 per il 2018, 75 per il 2019, 20 per il 2020 e 40 per il 2021. Ravvedendo l'omessa indicazione nel quadro RU emerge un credito totale utilizzabile pari a 185 a fronte del pagamento della sanzione formale nell'importo minimo di 200 euro per periodo d'imposta da versare nelle percentuali indicate dall'articolo 13, D.Lgs. 472/1997.

Riferimenti normativi

articolo 6, D.L. 146/2021
articolo 1, comma 10, L. 234/2021
circolare n. 11/E/2016
risposta a interpello n. 396/E/2021

Disponibilità finanziarie all'estero: presunzione di fruttuosità anche per le annualità successive?

La Corte di Cassazione è recentemente intervenuta in materia di monitoraggio fiscale, affermando che, qualora sia accertata l'esistenza di disponibilità finanziarie all'estero, l'articolo 6, D.L. 167/1990 legittima l'Amministrazione finanziaria a presumere che tale detenzione non solo generi frutti, ma si protragga anche per le annualità successive, salvo prova contraria del contribuente. Quest'ultimo principio, tuttavia, appare poco condivisibile alla luce delle argomentazioni che nel presente contributo si esporranno.

Premessa

La necessità di adottare disposizioni di natura fiscale atte a consentire la possibilità di controllo delle disponibilità finanziarie all'estero, anche in vista della predisposizione di meccanismi di cooperazione e di scambio di informazioni tra i Paesi membri dell'Unione Europea, ha trovato compiuta risposta nell'emanazione del D.L. 167/1990.

Come noto, tale provvedimento, recante la disciplina del c.d. "monitoraggio fiscale", ha introdotto alcuni adempimenti a carico dei contribuenti che detengono investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria, nonché specifici obblighi di comunicazione a carico degli intermediari bancari e finanziari e di altri operatori che intervengono, anche attraverso movimentazione di conti, in operazioni di trasferimenti da o verso l'estero di mezzi di pagamento.

In via generale, l'articolo 4, D.L. 167/1990 stabilisce che i contribuenti devono indicare nella dichiarazione annuale dei redditi gli investimenti e le attività attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera imponibili in Italia. Alla previsione di tale obbligo di monitoraggio, fanno seguito, oltre alle sanzioni amministrative per errata od omessa compilazione del quadro RW, anche talune presunzioni relative alle disponibilità finanziarie all'estero, e in particolare la presunzione di fruttuosità di cui all'articolo 6, D.L. 167/1990, sulla quale si è recentemente pronunciata la Cassazione, con sentenza n. 10/2022, sancendo dei principi solo in parte condivisibili.

Il presente contributo intende dar conto di tale pronuncia, dopo aver sinteticamente richiamato la disciplina sul monitoraggio fiscale e sulla presunzione di fruttuosità di cui si è detto.

L'obbligo di monitoraggio fiscale a carico dei contribuenti

La disciplina contenuta nel D.L. 167/1990, convertito, con modificazioni, nella L. 227/1990, ha introdotto misure, di natura fiscale, volte al controllo delle disponibilità finanziarie all'estero di persone fisiche, enti non commerciali, società semplici e soggetti equiparati ai sensi dell'articolo 5, Tuir, che siano residenti in Italia.

In tale ambito soggettivo sono ricomprese le persone fisiche titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo. Pertanto, l'obbligo di dichiarazione sussiste, indipendentemente dal tipo di contabilità adottata, anche nel caso in cui le operazioni siano poste in essere dagli interessati in qualità di esercenti attività commerciali o professionali, e nonostante essi siano soggetti a tutti gli obblighi di tenuta e conservazione delle scritture contabili previsti dalle norme fiscali (cfr. circolare n. 45/E/2010).

Resta inteso che i soggetti interessati devono essere fiscalmente residenti nel territorio dello Stato. A tal fine, nel caso delle persone fisiche, occorre fare riferimento alla nozione contenuta nell'articolo 2, comma 2, Tuir, in base alla quale si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile. Tali criteri sono, come noto, alterna-

tivi, essendo sufficiente che sia verificato anche uno solo di essi affinché una persona fisica possa considerarsi fiscalmente residente in Italia.

I contribuenti residenti sono tenuti agli obblighi di monitoraggio fiscale nell'ipotesi di detenzione di attività, finanziarie e patrimoniali, a titolo di proprietà o di altro diritto reale e indipendentemente dalle modalità della loro acquisizione, e quindi anche se pervengono da eredità o donazioni.

Qualora sul bene sussistano più diritti reali, ad esempio, nuda proprietà e usufrutto, sono tenuti all'effettuazione di tale adempimento sia il titolare del diritto di usufrutto, sia il titolare della nuda proprietà. Ciò, in quanto sia la titolarità del diritto di usufrutto che della nuda proprietà sono in grado di generare redditi di fonte estera (cfr. risoluzione n. 142/E/2010).

Se le attività finanziarie o patrimoniali sono in comunione o cointestate l'obbligo di compilazione del quadro RW è a carico di ciascun soggetto intestatario con riferimento al valore relativo alla propria quota di possesso.

In particolare, il monitoraggio è riferito alla sola quota parte di propria competenza qualora l'esercizio dei diritti relativi all'intero bene richiede un analogo atto di disposizione da parte degli altri cointestatari (ad esempio, azioni in comunione, immobili in comproprietà).

Secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, sono tenuti agli obblighi di monitoraggio non solo i titolari delle attività detenute all'estero, ma anche coloro che ne hanno la disponibilità o la possibilità di movimentazione (cfr., Cassazione, sentenze n. 9320/2003; n. 17051/2010 e n. 17052/2010).

Conseguentemente, in caso di attività finanziarie o patrimoniali in comunione o cointestate, il quadro RW deve essere compilato da ogni intestatario con riferimento all'intero valore delle attività (e non limitatamente alla quota parte di propria competenza) qualora questi abbia la disponibilità piena delle stesse.

Sotto il profilo oggettivo, poi, gli investimenti da indicare nel quadro RW sono costituiti dai beni patrimoniali collocati all'estero e che sono suscettibili di produrre reddito di fonte estera imponibile in Italia.

A titolo esemplificativo, sono oggetto di segnalazione i seguenti investimenti: gli immobili situati all'estero o i diritti reali immobiliari o quote di essi (ad esempio, comproprietà o multiproprietà), gli oggetti preziosi e le opere d'arte che si trovano fuori del territorio dello Stato, le imbarcazioni o le navi da diporto o altri beni mobili detenuti e/o iscritti nei pubblici registri esteri, nonché quelli che, pur non essendo iscritti nei predetti registri, avrebbero i requisiti per essere iscritti in Italia (cfr. circolari n. 43/E/2009 e n. 49/E/2009).

La presunzione di fruttuosità delle disponibilità finanziarie all'estero

In materia di monitoraggio fiscale, possiedono un impatto significativo, oltre alle sanzioni per errata od omessa compilazione del quadro RW, le presunzioni relative alle disponibilità finanziarie estere. Ai sensi dell'articolo 6, D.L. 167/1990, gli investimenti esteri e le attività estere di natura finanziaria, trasferiti o costituiti all'estero, senza che ne risultino dichiarati i redditi effettivi, si presumono, salvo prova contraria, fruttiferi in misura pari al tasso ufficiale di riferimento vigente in Italia nel relativo periodo di imposta (cfr. circolare n. 38/E/2013).

La suddetta presunzione di fruttuosità è una presunzione relativa dal momento che può essere superata dal contribuente specificando (nella dichiarazione annuale dei redditi) che i redditi oggetto di contestazione saranno percepiti in un successivo periodo di imposta o indicando che determinate attività non sono produttive di redditi.

Detto in altri termini, fermi restando gli obblighi di monitoraggio e di compilazione del quadro RW, qualora sulla base della legislazione o della prassi vigente in taluni Paesi le attività finanziarie non abbiano prodotto redditi nel periodo di imposta o siano infruttifere, sarà opportuno che gli interessati acquisiscano dagli intermediari esteri documenti o attestazioni da cui risulti tale circostanza per giustificare, in caso di successivo controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, la mancata compilazione del relativo quadro reddituale.

La prova delle predette condizioni deve essere fornita dal contribuente entro 60 giorni dal ricevi-

mento della espressa richiesta notificatagli dall'Amministrazione finanziaria.

Al riguardo, si ritiene che l'Amministrazione finanziaria non possa emettere avvisi di accertamento fondati sulla presunzione di fruttuosità delle attività e degli investimenti trasferiti o costituiti all'estero senza avere precedentemente sentito il contribuente, consentendogli di documentare i motivi per cui il reddito non è stato dichiarato o è stato dichiarato in misura inferiore al tasso medio di sconto vigente in Italia.

Restano comunque impregiudicati gli ordinari poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, compresa l'applicazione dell'articolo 12, D.L. 78/2009, che prevede una presunzione relativa in base alla quale si considerano costituite con redditi sottratti a tassazione le attività detenute in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, indicati nel D.M. 4 maggio 1999 e nel D.M. 21 novembre 2001, senza tener conto delle limitazioni ivi previste.

Il caso

Venendo alla fattispecie affrontata dalla Cassazione con sentenza n. 10/2022, occorre rilevare che essa trae origine dalla grande mole di informazioni contenute nella c.d. "lista Pessina".

Come noto, tale lista prende il nome dall'avvocato e notaio svizzero tratto in arresto, a febbraio 2009 a Milano, in esecuzione di un'ordinanza di custodia cautelare per fatti di riciclaggio, cui seguiva il sequestro di un *personal computer* al cui interno vi erano archiviati centinaia di nominativi relativi a rapporti di clientela assistita dal professionista o dal suo studio.

In particolare, dall'analisi delle informazioni tratte da tale *pc*, l'Agenzia delle entrate appurò che, in conseguenza di rapporti di mandato e di consulenza con i propri clienti, il citato avvocato aveva promosso, anche tramite una società svizzera allo stesso riconducibile, la costituzione di *trust* e fondazioni nel Lichtenstein o in altri Paesi stranieri, ovvero l'interposizione di società veicolo.

La finalità perseguita con tali operazioni era quella di consentire la permanenza all'estero di capitali italiani scudati, così come la promozione di finanziamenti e ristrutturazioni societarie per il rientro in Italia di capitali detenuti all'estero.

Tra i vari nominativi rinvenuti nella citata "lista Pessina", vi era anche quello di un contribuente che risultava titolare di disponibilità finanziarie all'estero non dichiarate per l'annualità 2005.

Sulla scorta di tali rilievi, l'Amministrazione finanziaria aveva notificato al contribuente, oltre a un avviso di accertamento riguardante l'annualità 2005, anche un avviso di accertamento riguardante l'annualità 2008, nonché 2 atti di irrogazione delle sanzioni relativi rispettivamente agli anni 2007 e 2008.

Con specifico riferimento ai separati giudizi di impugnazione degli atti impositivi e sanzionatori relativi alle annualità 2007 e 2008, il ridetto contribuente risultava vittorioso all'esito di entrambi i gradi di merito.

Pertanto, l'Agenzia delle entrate proponeva ricorso in Cassazione affidato a un unico motivo avverso la sentenza emessa dalla CTR del Veneto.

La questione

La *vexata* quaestio sottoposta all'attenzione dei giudici di legittimità è se l'accertata esistenza di disponibilità finanziarie all'estero per una determinata annualità (nella specie, anno di imposta 2005), rappresenti di per sé un fatto grave, preciso e concordante, idoneo a legittimare la presunzione semplice prevista dagli articoli 2727 e 2729, cod. civ., per cui le medesime attività siano state mantenute all'estero anche nelle annualità successive (nella specie, anni di imposta 2007 e 2008).

Con un unico motivo di ricorso, infatti, l'Agenzia delle entrate denunciava la violazione di legge in relazione agli articoli 2727 e 2729, cod. civ. e all'articolo 6, D.L. 167/1990, in quanto i giudici di appello avevano ritenuto non provata, da parte dello stesso ufficio, la detenzione di disponibilità finanziarie all'estero per le annualità successive al 2005, e quindi per aver escluso che tale disponibilità si fosse mantenuta per le annualità 2007 e 2008. Più precisamente, la ricorrente deduceva che "Ove vi sia una disponibilità valutaria, pecuniaria, finanziaria all'estero, si deve presumere (essendo l'esistenza di disponibilità fatto grave, preciso e concordante nel senso appresso indica-

to) che essa permanga esistente, salvo che il contribuente provi che essa è cessata e la data di cessazione”.

A corroboramento di tale assunto, l'ufficio sosteneva altresì che l'articolo 6, D.L. 167/1990 contempla una presunzione legale per la quale ogni somma trasferita all'estero si presume che generi frutti in misura pari al tasso medio ufficiale di sconto vigente nei vari anni di imposta per i quali vi è ragione di presumere l'attività esistente, fino a che ovviamente il contribuente dimostri il contrario. Detto in altri termini, secondo il ragionamento dell'Amministrazione finanziaria, l'attestata esistenza di disponibilità finanziarie all'estero per l'anno di imposta 2005, rappresenta un fatto grave, preciso e concordante, idoneo a configurare la presunzione semplice ex articoli 2727 e 2729, cod. civ. che le medesime attività siano state mantenute anche nelle annualità successive.

Ciò troverebbe conferma – sempre secondo quanto sostenuto dall'Agenzia delle entrate – nella disposizione normativa contenuta nell'articolo 6, D.L. 167/1990, la quale prevede una presunzione legale per cui ogni attività finanziaria costituita o trasferita all'estero, senza che ne siano dichiarati i redditi effettivi, si considera generatrice di frutti in misura pari al tasso ufficiale di riferimento vigente in Italia nel relativo periodo di imposta.

Viene riconosciuta ovviamente la possibilità della prova contraria da parte del contribuente, il quale è ammesso a dimostrare, entro 60 giorni dalla richiesta di chiarimenti notificatagli dall'ufficio, che non sussiste la fruttuosità o che si tratta di redditi la cui percezione avviene in un successivo periodo di imposta.

La soluzione giuridica

Nella pronuncia in rassegna, richiamando il contenuto dell'articolo 6, D.L. 167/1990 sulla c.d. “*tassazione presuntiva*”, i giudici di legittimità hanno rilevato che, quando il contribuente non espone sul quadro RW del modello di dichiarazione annuale dei redditi un'attività finanziaria detenuta all'estero che invece avrebbe dovuto dichiarare, scatta la presunzione di fruttuosità della stessa, salvo prova contraria da parte del contribuente.

Quindi, in considerazione del chiaro disposto normativo – ha precisato la Corte di Cassazione – la CTR del Veneto ha errato nell'escludere la fruttuosità del denaro detenuto all'estero e non dichiarato dal contribuente nel quadro RW, sulla base della mancata dimostrazione da parte dell'ufficio del mantenimento di detta fruttuosità anche per le annualità successive, in quanto, così statuendo, ha finito per violare i principi in materia di prova presuntiva e travolgere la stessa ratio dell'articolo 6, D.L. 167/1990.

A corroboramento di tale assunto, i giudici di vertice hanno osservato che l'operatività della presunzione posta dalla disposizione in parola, si fonda sulla naturale fecondità della disponibilità valutaria o di denaro (altrimenti detto, gli interessi sono frutti naturali del denaro), con la conseguenza che tale fruttuosità esiste (o, meglio, si presume esistente) fino al momento in cui si dimostri il contrario (presunzione relativa) ovvero si dimostri che quella data disponibilità finanziaria non produce frutti. D'altronde, così come evidenziato dalla Suprema Corte, lo stesso principio di vicinanza della prova postula che questa gravi sulla parte che, per la sua posizione, si trovi più vicina alla fonte di prova, per cui è evidente che, nelle fattispecie come quella in esame, la prova contraria incombe sul contribuente, il quale, con la controprova, può evitare la ripresa a tassazione dei frutti pecuniari.

Ad adiuvandum, la Cassazione ha precisato che la pronuncia impugnata, facendo leva sulla mancata dimostrazione da parte dell'ufficio del mantenimento della fruttuosità anche per le annualità successive, si pone nettamente in senso contrario alla ratio dell'articolo 6, D.L. 167/1990, che invece stabilisce la presunzione, a favore dell'ufficio, della fruttuosità delle disponibilità estere. In tal senso, quindi, essa ha concluso che “*Il trasferimento di capitali all'estero non si esaurisce in una condotta istantanea ma determina effetti permanenti costituiti dal persistere della disponibilità all'estero delle attività occultate, con la conseguenza che la presunzione prevista dalla norma in parola riguarda sia la redditività dei capitali esportati e nascosti al fisco, sia la presunzione di mantenimento della disponibilità finanziaria per gli anni successivi e prossimi all'anno di costituzione della disponibilità estera non dichiarata*”.

Sulla scorta di tali argomentazioni, la Suprema Corte ha accolto il ricorso dell'ufficio, cassando la sentenza impugnata e rinviando alla CTR del Veneto per un nuovo esame della fattispecie.

Osservazioni

Come detto, con sentenza n. 10/2022, la Cassazione ha affermato il principio per cui, qualora sia accertata l'esistenza di disponibilità finanziarie all'estero, l'articolo 6, D.L. 167/1990 legittima l'Amministrazione finanziaria a presumere che tale detenzione si protragga e generi frutti anche per le annualità successive. Tuttavia, il contribuente è ammesso a provare che la detenzione è terminata ovvero che non sussista la suddetta fruttuosità.

Innanzitutto, è assolutamente condivisibile il mancato accoglimento, da parte dei giudici di vertice, della tesi sostenuta dall'Amministrazione finanziaria, secondo cui la presunzione semplice del mantenimento all'estero delle attività non dichiarate anche per le annualità successive si fonderebbe sulla presunzione legale di fruttuosità contemplata dall'articolo 6, D.L. 167/1990.

Appare evidente, infatti, che tale prospettazione dell'ufficio, laddove accolta, avrebbe richiesto alla Suprema Corte ulteriori argomentazioni utili al superamento del divieto di doppia presunzione (c.d. *praesumptio de praesumpto*).

La pronuncia in rassegna, invece, non appare assolutamente condivisibile laddove afferma che l'articolo 6, D.L. 167/1990 porrebbe una doppia presunzione legale, la quale si esplica sia in riferimento alla "fruttuosità" (o redditività) delle disponibilità finanziarie all'estero non dichiarate, sia in riferimento alla "permanenza" delle medesime attività negli anni successivi a quello in cui ne è stata appurata l'esistenza, a meno che il contribuente dimostri che tale permanenza è cessata. Emerge *ictu oculi* come quest'ultima inferenza presuntiva, diretta a legittimare l'asserito mantenimento delle disponibilità finanziarie all'estero anche negli anni successivi a quello in cui ne è stata appurata l'esistenza, non emerge in alcun modo dal tenore letterale della norma.

Il timore, quindi, è che l'Agenzia delle entrate faccia leva su tale tesi in vista dei futuri accertamenti, utilizzando l'articolo 6, D.L. 167/1990 non più solo per assolvere al suo scopo fisiologico (ovvero, la presunzione di fruttuosità), ma anche per legittimare la presunzione sulla "permanenza" delle disponibilità finanziarie all'estero non dichiarate anche negli anni successivi a quello in cui ne è stata appurata l'esistenza.

Riferimenti normativi

articolo 4, D.L. 167/1990

articolo 6, D.L. 167/1990

articolo 2, comma 2, Tuir

articoli 2727 e 2729, cod. civ.

Corte di Cassazione, sentenza n. 10/2022

circolari n. 43/E/2009 e n. 49/E/2009

risoluzione n. 142/E/2010

circolare n. 38/E/2013

circolare n. 45/E/2010

A man with a beard and a watch is looking intently at a laptop screen. Another person's hand is pointing at the screen with a blue pen. The background is a blurred office setting with a window showing greenery.

TeamSystem Enterprise

Esperienza digitale per le Aziende

Un nuovo modello di sistema gestionale:
veloce e dinamico, costruito intorno alle esigenze
dell'impresa, incentrato sul valore dei dati
e sull'accesso rapido ai programmi.

Per info: www.teamsystem.com/enterprise

TEAMSYSTEM BUSINESS REVIEW

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

Editrice TeamSystem

Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro

Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

S.E. o O.

Riproduzione vietata

