

Raccolta giocate, l'esenzione Iva resta circoscritta - Escludere l'integrazione postuma è una scelta contraria allo Statuto - La riscossione può utilizzare il difensore esterno - La distribuzione utili 2018 contro le priorità consolidate - Rottamazione ter, sui conti l'incognita saldo e stralcio

Sommario

1. Raccolta giocate, l'esenzione Iva resta circoscritta
2. Escludere l'integrazione postuma è una scelta contraria allo Statuto
3. La riscossione può utilizzare il difensore esterno
4. La distribuzione utili 2018 contro le priorità consolidate
5. Rottamazione ter, sui conti l'incognita saldo e stralcio

1. Raccolta giocate, l'esenzione Iva resta circoscritta

Risposta a Interpello - Non scatta il trattamento agevolato per i servizi forniti da terzi al gestore

L'esenzione dall'Iva per l'attività di raccolta delle somme di gioco non si estende ai terzi che non hanno alcun rapporto con il titolare del nulla-osta per gli apparecchi (concessionario di Stato).

La risposta delle Entrate a interpello 226/2019 di ieri ritorna sul tema del trattamento Iva dei rapporti tra i soggetti che gestiscono le somme raccolte dalle giocate. In effetti, l'Amministrazione finanziaria aveva già fornito importanti chiarimenti sul tema. In particolare con la circolare 21/E del 13 maggio 2005, che aveva commentato le modifiche apportate dalla Finanziaria 2005, era stato chiarito che, quanto all'ambito applicativo dell'esenzione Iva della raccolta delle somme ritratte dalle slot machine all'articolo 10, comma 6, del Dpr 633/1972, vi rientrano, senza dubbio, i rapporti contrattuali in cui una delle parti è necessariamente il concessionario della rete di gestione telematica, titolare del nulla osta per l'installazione e la messa in esercizio degli apparecchi. Di conseguenza il

regime di vantaggio si applica ai rapporti tra concessionario e gestore, solitamente possessore degli apparecchi da gioco, e tra concessionario ed esercente, titolare del pubblico esercizio dove gli apparecchi sono messi a disposizione del pubblico e dove avvengono materialmente le giocate. Ciò in quanto entrambi i soggetti, gestore ed esercente, provvedono per incarico del concessionario alla raccolta delle giocate. Diversamente sono assoggettati ad Iva, con aliquota ordinaria, i corrispettivi dell'eventuale attività posta in essere nell'ambito dei rapporti instaurati tra esercente e gestore.

Ma cosa succede se il gestore, nello svolgimento della sua attività ricorre ai servizi resi da un terzo?

È questo il caso pratico presentato alle Entrate con apposita istanza di interpello. Il contribuente istante, avendo sottoscritto un contratto di collaborazione con il gestore al fine di coadiuvarlo nella gestione dell'attività di raccolta delle somme di denaro giocate mediante apparecchi da divertimento e intrattenimento, chiedeva se al corrispettivo ricevuto potesse estendersi la disciplina dell'esenzione Iva prevista a favore del gestore suo committente.

La risposta dell'Amministrazione è negativa. Non coinvolgendo il rapporto tra l'istante e il gestore direttamente il concessionario, non c'è spazio per l'applicazione della norma dell'articolo 10, comma 6, del Dpr 633/1972 e l'Iva è dovuta in misura piena.

Del resto la ratio dell'esenzione in questione è dettata dalla necessità di eliminare la doppia imposizione fiscale di tipo indiretto. L'attività di gioco lecito, infatti, già sconta un'imposizione indiretta a titolo di prelievo erariale unico (Preu), di cui risponde il concessionario. Sicché richiedere l'Iva sulle operazioni che lo coinvolgono significherebbe tassare l'operazione due volte. La stessa esigenza non è avvertita in riferimento ai rapporti, come quello in commento, di cui tale soggetto non è parte. Da qui deriva la tassazione piena ai fini Iva.

2. Escludere l'integrazione postuma è una scelta contraria allo Statuto

Immobili e fisco - Linea dura della Cassazione sulla manifestazione della scelta per il bonus

Se si ragionasse alla luce dell'imperativo in base al quale i «rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede» (articolo 10, legge 212/2000, lo «statuto del contribuente») non dovrebbe esservi dubbio che, quando un'agevolazione sostanzialmente compete, non dovrebbero esserci ostacoli di forma che tengano.

Quindi, se si registra un atto giudiziario non recante le dichiarazioni prescritte dalla legge per la concessione di un beneficio fiscale, parrebbe che non dovrebbero porsi problemi per consentire al contribuente di confezionare un atto integrativo "postumo" e di esibirlo all'Agenzia. Senonché, invece, la Cassazione, con la sentenza 11907/2018 (e con le precedenti 9569/2013 e 2261/2014) ha deciso che l'esecuzione della registrazione rappresenta una linea di confine oltrepassata la quale non è più consentito fare quel che doveva essere fatto anteriormente.

Questo atteggiamento pare essere eccessivamente restrittivo, perché, come detto, erge una barriera formale in situazioni in cui effettivamente sussistono, invece, i presupposti per l'avvalimento del beneficio fiscale. Ne è testimonianza la pluralità di documenti in cui nei quali si è riconosciuta al contribuente di potersi giovare di atti integrativi "postumi" (contenenti cioè le dichiarazioni in precedenza omesse) rispetto alla registrazione dell'atto poi fatto oggetto di integrazione.

Ad esempio, nella circolare 38/E/2005 l'Amministrazione ha affermato che «ciò che conta per l'applicazione del beneficio fiscale... è che la dichiarazione di sussistenza dei presupposti soggettivi e oggettivi al momento della stipula dell'atto di trasferimento sia resa in atto integrativo redatto secondo le medesime formalità giuridiche» (identico concetto è stato ripetuto più volte: risoluzioni 220478/1986, 110/E/1986 e 110/E/2006; circolari 18/E/2013, 7/E/2017 e 53/E/2017).

Ma anche la giurisprudenza non è stata sorda a questa istanza di giustizia sostanziale: e non solo a livello di merito (per Ctr Lombardia, sentenza 46/2006, «le dichiarazioni di legge richieste nel rogito ai fini dell'ottenimento dei benefici fiscali previsti per la prima casa, possono essere utilmente rilasciate anche in un atto integrativo e rettificativo dell'atto originario», principio ripetuto in Ctr Lombardia 8/2014) ma anche a livello di legittimità: nella decisione 14122/2010 della Cassazione si legge infatti che «non si rinviene nell'ordinamento un principio generale secondo cui un'agevolazione non richiesta al momento dell'imposizione è irrevocabilmente perduta, potendosi anzi, dedurre il principio contrario secondo il quale - sia pure nel rispetto dei limiti temporali previsti per richiedere il beneficio - è possibile rimediare all'erronea imposizione».

3. La riscossione può utilizzare il difensore esterno

Cassazione - Via libera delle Entrate dopo le modifiche del decreto crescita

L'interpretazione della norma sulla obbligatorietà o meno per agenzia delle Entrate-Riscossione di farsi difendere dall'avvocatura dello Stato è stata rimessa al primo presidente della Corte, con ordinanza 18350 della terza sezione civile della Cassazione depositata ieri. La questione potrebbe però ritenersi ora risolta, a seguito della disposizione interpretativa contenuta nel decreto crescita.

La vicenda trae origine dall'impugnazione di un preavviso di iscrizione di fermo amministrativo, conseguente al mancato pagamento di alcune cartelle esattoriali. Ricorreva in Cassazione l'agenzia delle Entrate-Riscossione, subentrata nel giudizio ad Equitalia, difesa da un avvocato del libero foro. I giudici di legittimità hanno preliminarmente rilevato la necessità di valutare la ritualità del gravame proposto, alla luce delle novità normative che sembravano imporre il patrocinio dell'avvocatura dello Stato.

In particolare, l'articolo 1 del Dl 193/2016 ha disposto che Ader sia autorizzata ad avvalersi del patrocinio dell'avvocatura dello Stato, fatte salve le ipotesi di conflitto e comunque su base convenzionale, rinviando a questo scopo all'articolo 43 Rd 1611/1933. Questa norma, al comma 4, dispone che, salve le ipotesi di conflitto, ove le amministrazioni ed enti intendano in casi speciali non avvalersi dell'avvocatura dello Stato, debbano adottare apposita motivata delibera da sottoporre agli organi di vigilanza.

La sezione tributaria della Cassazione ha già avuto modo di pronunciarsi sulla questione, affermando che l'agenzia delle Entrate-Riscossione, quale successore di Equitalia, laddove si costituisca formalmente in giudizio debba avvalersi del patrocinio dell'avvocatura dello Stato a pena di nullità del mandato difensivo. Fa eccezione l'ipotesi in cui siano allegati un atto

organizzativo generale contenente gli specifici criteri legittimanti e un'apposita delibera da sottoporre agli organi di vigilanza che indichi e giustifichi le ragioni della scelta (Cassazione 28741/2018, 15003/2018, 15689/2018, 28684/2018, 33639/2018, 1992/2019).

L'invalidità del conferimento del mandato a difensore del libero foro si fonda essenzialmente su due aspetti:

- › la norma, che condiziona questo conferimento al rispetto dei criteri generali;
- › il regolamento di amministrazione dell'Ader (del 26 marzo 2018), che qualifica la scelta di avvocati del libero foro come residuale.

Dalla lettura del testo, però, si potrebbe anche concludere che la scelta tra avvocatura dello Stato e difensori del libero foro sia una mera facoltà. In considerazione di questo

contrasto, il collegio ha deciso di interessare il primo presidente per l'eventuale coinvolgimento delle Sezioni Unite.

Va detto però, che successivamente all'udienza, il DL 34/2019, in sede di conversione nella legge 58/2019, con norma di interpretazione autentica ha chiarito, in buona sostanza, che l'agente della riscossione possa difendersi, anche nei giudizi di fronte alle Commissioni tributarie, alternativamente mediante propri dipendenti o difensori esterni. La questione quindi dovrebbe ora ritenersi superata.

4. La distribuzione utili 2018 contro le priorità consolidate

Bilancio - Sulla possibilità si scontrano due tesi opposte. Di norma al socio qualificato conviene ricevere le riserve più risalenti.

È possibile deliberare, con effetto fiscalmente rilevante, di distribuire l'utile realizzato nel 2018 anche se in bilancio sono presenti riserve di utili pregresse disponibili per la distribuzione?

La domanda, di grande attualità in queste settimane, non ha una risposta semplice.

Vediamo perché. L'articolo 47, comma 1 del Tuir prevede che, indipendentemente dalla delibera

assembleare, si presumono prioritariamente distribuiti l'utile dell'esercizio e le riserve di utili (non vincolate o in sospensione d'imposta) rispetto alle riserve di capitale. Questo meccanismo di priorità è sicuramente applicabile anche alle delibere assembleari 2019 e, per quanto civilisticamente si possa procedere diversamente, creare un doppio binario civilistico-fiscale nella distribuzione appare sempre sconsigliabile. L'articolo 1, comma 1006 della legge 205/17, deroga alla sostanziale assimilazione che, a partire proprio dal 2018, è stata prevista per i dividendi relativi a partecipazioni qualificate e non (al di fuori del regime d'impresa), sancendo che alle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate in società ed enti soggetti Ires formatesi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017 - purché deliberate dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022 - continuano ad applicarsi le regole previgenti.

Tra queste vi è l'articolo 1, comma 4 del decreto 26 maggio 2017, secondo cui, a partire dalle delibere di distribuzione successive a quella avente a oggetto l'utile dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2016, agli effetti della tassazione del soggetto partecipante, i dividendi distribuiti si

considerano prioritariamente formati con utili prodotti dalla società o ente partecipato fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007, e successivamente quelli prodotti fino

all'esercizio in corso al 31 dicembre 2016. Tale regola si applica anche nel caso in cui vengano ripartiti utili già deliberati in distribuzione anteriormente al 1° gennaio 2018 (risoluzione 56/E/19).

Il secondo meccanismo di priorità

Ma questo secondo meccanismo di priorità, sicuramente cogente fino alle delibere dello scorso anno, è ancora tale o può essere superato, ad esempio deliberando di distribuire gli utili 2018 (con ritenuta 26% per tutti i soci persone fisiche, qualificati o meno) pur in presenza di riserve di utili pregresse? L'esigenza può, ad esempio sorgere quando il dividendo rappresenta l'unico reddito imponibile del socio qualificato che intende evitare di presentare la dichiarazione, magari procrastinando la distribuzione degli utili pregressi ai successivi periodi d'imposta in cui prevede di poter sfruttare deduzioni o detrazioni attualmente non disponibili. Stando al tenore letterale delle norme (l'articolo 1, comma 4 del decreto 26 maggio 2017 si applica alle delibere successive a quelle aventi ad oggetti l'utile 2016, senza limiti temporali), non sembra sia possibile procedere come descritto: l'utile 2018 non può essere distribuito prioritariamente rispetto a quelli pregressi.

Taluni, invece, leggono la norma transitoria della legge 205/17 come una norma di favore per il contribuente, ed in quanto tale derogabile, e concludono che la priorità in argomento possa non scattare. Sostanzialmente, in questa ipotesi, la situazione sarebbe la seguente:

- › l'assemblea, in presenza di utili indivisi realizzati prima e dopo il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017, potrebbe scegliere (con rilevanza fiscale) se attingere ai primi ovvero ai secondi;
- › qualora si ripartiscano prima utili "ante-2018" (e, forse, anche quando la delibera sul punto è silente), scatta sia la norma transitoria del comma 1006 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2018 (applicazione del vecchio regime) sia il meccanismo di priorità di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto 26 maggio 2017;
- › qualora, invece, si ripartiscano utili 2018 (prima di accantonarli a riserva), scatterebbe l'applicazione - ai soci persone fisiche, qualificati e non - della ritenuta a titolo d'imposta del 26%.

Poiché, tra l'altro, il tutto è soggetto a monitoraggio da parte dell'Agenzia in sede di compilazione del prospetto del patrimonio netto presente nel modello Redditi SC, è importante stabilire se prevalga la letteralità o la derogabilità.

Il socio che da qualificato diventa non qualificato

Altro problema da affrontare è il seguente: il socio precedentemente qualificato che nel periodo transitorio diviene non qualificato e percepisce dividendi può comunque

avvalersi delle vecchie regole previste per i qualificati? La risposta dovrebbe essere negativa, anche se questa soluzione costringerebbe le società (si pensi alle quotate) a un monitoraggio sui propri soci.

5. Rottamazione ter, sui conti l'incognita saldo e stralcio

Pace fiscale - Alcuni contribuenti devono ancora ricevere la lettera con l'ammontare da pagare

I contribuenti, che hanno presentato la domanda per la rottamazione ter entro il 30 aprile 2019, avrebbero dovuto ricevere, entro il 30 giugno 2019, la comunicazione dell'agente della Riscossione, con l'ammontare complessivo delle somme dovute ai fini della definizione, nonché quello delle singole rate, e il giorno e il mese di scadenza di ciascuna di esse.

Sono però diversi i contribuenti che devono ancora ricevere la comunicazione da parte dell'agente della Riscossione.

Comunicazioni per il saldo e stralcio entro ottobre

C'è invece più tempo per le persone fisiche che si sono avvalse della speciale definizione, cosiddetta "saldo e stralcio, presentando la relativa domanda entro il 30 aprile 2019. In questo caso, l'agente della Riscossione ha tempo fino al 31 ottobre 2019 per comunicare ai debitori l'ammontare complessivo delle somme dovute (e delle singole rate) nonché, se sussistente, la mancanza dei requisiti per il riconoscimento di grave difficoltà economica, o la presenza di debiti diversi da quelli definibili, con conseguente impossibilità di estinguere il debito con gli sconti previsti dal saldo e stralcio.

Nel caso di comunicazione entro il 31 ottobre 2019, che nega l'accesso al saldo e stralcio, l'agente della Riscossione avverte il debitore che i debiti inseriti nella dichiarazione, se possono "rientrare" nella rottamazione ter, di cui all'articolo 3 del decreto legge 119/18, sono automaticamente inclusi nella terza rottamazione, con indicazione delle somme dovute.

Ritardi ed errori nelle comunicazioni

Come si è detto, sono ancora molti i contribuenti che, dopo avere presentato la domanda per la rottamazione ter entro il 30 aprile 2019, non hanno ricevuto la comunicazione che l'agente della Riscossione avrebbe dovuto inviare entro il 30 giugno 2019. Il "guaio" è che al ritardo ingiustificato nell'invio della comunicazione, si "accompagnano" alcune anomalie nelle comunicazioni inviate. Le anomalie più frequenti riguardano le persone fisiche che,

oltre ad avere presentato la domanda per la rottamazione ter, hanno presentato anche la domanda per il saldo e stralcio. In alcune comunicazioni ricevute da questi contribuenti, l'agente della Riscossione non ha tenuto conto della domanda presentata per il saldo e stralcio, dove sono previsti sconti variabili dal 65 al 90%, in base all'Isee, cioè l'indicatore della situazione economica equivalente, che serve a valutare e confrontare la situazione economica delle famiglie. È evidente che, non avendo considerato la domanda per il saldo e stralcio, il conto presentato al contribuente è piuttosto salato.

È altresì evidente che, in questi casi, il contribuente deve subito attivarsi per segnalare l'anomalia all'agente della Riscossione, affinché provveda a rideterminare le somme dovute per la rottamazione ter, il cui primo o unico pagamento è in scadenza il 31 luglio 2019.

Tolleranza di cinque giorni per chi paga a rate

In caso di mancato integrale pagamento degli importi dovuti per la definizione, sia dell'unica rata, sia di una delle rate successive, la definizione non si perfeziona e il pagamento non potrà essere dilazionato. Sia per la terza rottamazione, sia per il saldo e stralcio, per chi paga a rate, è prevista una tolleranza di cinque giorni. Nei casi di tardivo versamento delle rate non superiore a 5 giorni, non scatta perciò la decadenza e non sono dovuti gli interessi. Nei casi di tardivo versamento delle rate non superiore a cinque giorni, non scatta perciò la decadenza dai benefici e non sono dovuti interessi.

Considerata la tolleranza di 5 giorni, disposta per il pagamento della prima o unica rata della rottamazione ter in scadenza il 31 luglio 2019, è perciò regolare il pagamento eseguito entro il 5 agosto 2019. La speranza è che non si debba fruire della tolleranza di 5 giorni per rimediare ai ritardi o alle sviste dell'agente della Riscossione.

I punti chiave	<ol style="list-style-type: none"><li data-bbox="287 1590 1452 1713">1. I soggetti interessati Sono quelli che non hanno presentato l'istanza di rottamazione ter, sia quelli che l'hanno presentata in ritardo, dopo il 30 aprile 2019<li data-bbox="287 1724 1452 1881">2. La domanda La domanda deve essere presentata entro il 31 luglio 2019, su moduli approvati dall'Ader. Entro tale data, la domanda può essere integrata o, si ritiene, revocata. L'Ader liquida le somme dovute entro lunedì ottobre 2019<li data-bbox="287 1892 1452 1971">3. I pagamenti La rata unica o prima rata, pari al 20% del totale, si paga entro il 30 novembre 2019
----------------	--

