

NOVITA' FISCO E LAVORO

OTTOBRE 2023

NUOVA CONTABILIZZAZIONE DEI RICAVI

E' stato recentemente approvato il nuovo principio contabile O.I.C. (Organismo Italiano di Contabilità) n. 34 sulla **contabilizzazione dei ricavi**, che si applicherà per la predisposizione dei bilanci di esercizio dal 1 gennaio 2024.

Unità elementare di contabilizzazione dei ricavi

In base al nuovo OIC, da un unico contratto di vendita possono scaturire più diritti ed obbligazioni da registrare contabilmente in modo diverso e separato.

E' il caso della vendita di un bene associata alla prestazioni di servizi come ad esempio, la manutenzione per un certo numero di anni, che impone la separazione della contabilizzazione del ricavo di vendita del bene da quello di prestazione di servizi.

Dopo aver determinato il valore delle singole unità elementari di contabilizzazione, è necessario rilevare in bilancio i ricavi in base al principio di competenza, distintamente tra vendita di beni e prestazioni di servizi. Sarà quindi opportuno, già a livello contrattuale, distinguere in modo chiaro il ricavo della vendita di beni da quello derivante dalle prestazioni di servizi ed il loro criterio di rilevazione.

Principio di rilevazione dei ricavi dalla vendita di beni

I ricavi derivanti dalla vendita di beni sono rilevati quando è avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e benefici connessi alla vendita e l'ammontare può essere determinato in modo attendibile. Per valutare se è avvenuto il trasferimento dei rischi, si deve tener conto dei fattori qualitativi, derivanti per esempio dall'analisi delle clausole contrattuali e quantitativi, derivanti per esempio dall'esperienza storica.

Il trasferimento sostanziale dei benefici avviene quanto è trasferita alla controparte la capacità di decidere dell'uso del bene e di ottenerne i relativi benefici in via definitiva. Questa situazione si verifica quando il cliente può disporre liberamente del bene, rivendendolo, concedendolo in affitto o utilizzandolo nella propria attività.

Principio di rilevazione dei ricavi da prestazioni di servizi

I ricavi per prestazioni di servizi sono rilevati in base allo stato di avanzamento se sono rispettate le condizioni dell'OIC 23, che tratta dei lavori in corso di lavorazione, secondo cui si possono iscrivere ricavi per prestazioni di servizi sulla base di corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza. In caso contrario, il ricavo per prestazioni di servizi si contabilizzerà quando la prestazione è stata ultimata.

Bilancio in forma abbreviata e microimpresa

Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e le microimprese possono non effettuare la contabilizzazione dei ricavi secondo le unità elementari di contabilizzazione sopra descritte. Trattandosi infatti di società con dimensioni ridotte, si cerca di agevolare la redazione del loro bilancio introducendo delle semplificazioni contabili.

Principi fiscali di rilevazione dei ricavi

La modalità sopra descritta di rilevazione dei ricavi, andrà verificata anche ponendo attenzione alla competenza temporale dei ricavi stessi.

Infatti, per quanto riguarda la vendita di beni, da un punto di vista fiscale, il ricavo si contabilizza alla data della consegna o spedizione del bene mobile alla controparte, mentre da un punto di vista civilistico solo quando è avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e benefici connessi alla vendita e l'ammontare può essere determinato in modo attendibile.

Nel caso in cui tali concetti non coincidano, fiscalmente bisognerà effettuare delle apposite riprese del reddito imponibile. Per esempio, si dovrà effettuare una ripresa in aumento, se il ricavo è rilevante fiscalmente ma non è stato contabilizzato civilisticamente.

RINUNCIA DEL SOCIO DEL CREDITO VERSO LA SOCIETÀ E INCASSO GIURIDICO

Breve riassunto per capire i termini della questione.

Cos'è l'incasso giuridico?

E' una finzione, per l'appunto, giuridica, secondo cui la rinuncia da parte del socio ad un proprio credito vantato nei confronti della società è equiparabile fiscalmente all'incasso, invece inesistente, dello stesso credito con conseguente obbligo di tassare il relativo importo.

Detto più semplicemente, con il meccanismo dell'incasso giuridico, anche se il socio rinuncia al proprio credito verso la società per il fisco è come se avesse invece riscosso tale importo, che dunque andrà tassato.

Non è difficile capire che si tratta di un sistema piuttosto astruso ma non nuovo nella legislazione fiscale, (si veda, ad esempio, la questione della tassazione dei canoni di locazione per affitti non riscossi), finalizzato oltre che a incassare maggior gettito, a contrastare eventuali possibili elusioni fiscali che potrebbero sorgere dal c.d. salto d'imposta, ossia dal fatto che mentre la società viene tassata per competenza, il socio, invece, viene tassato per cassa.

Il meccanismo è stato elaborato al fine di evitare che, da un lato, il costo correlato alla rinuncia venisse dedotto per competenza dalla società e, dall'altro, invece mai tassato per cassa dal socio "percettore", non essendoci un effettivo pagamento e incasso.

Dal punto di vista normativo, l'incasso giuridico si fondava su quanto disposto originariamente dall'articolo 88, c. 4 del TUIR, secondo cui la società avrebbe potuto dedurre per competenza gli interessi passivi, ma la successiva rinuncia da parte del socio non avrebbe generato una sopravvenienza attiva imponibile.

Di qui la necessità, mediante una finzione giuridica, di equiparare ai fini fiscali la rinuncia all'incasso e di sottoporre l'ammontare a prelievo fiscale anche mediante ritenuta d'imposta.

Fondamentalmente la tesi dell'incasso giuridico si giustifica in un regime fiscale in cui la rinuncia al credito, sul versante della società debitrice, è soggetta ad un regime di non tassabilità.

Sull'argomento e sull'applicabilità dell'incasso giuridico si sono espresse da tempo anche l'Agenzia delle Entrate con diverse circolari e risoluzioni (ad es. Circ. n. 73/E/430 del 27 maggio 1994, Ris. n. 41/E del 5 aprile 2001 e n. 152/E del 22 maggio 2002) e la giurisprudenza (Cas. 18.12.2014, n. 26842; Cas. 26.01.2016, n. 1335; Cas. 30.01.2020, n. 2057; Cas. 14.04.2022, n. 12222; CTP Milano, 12.6.2017, n. 4091).

Il nuovo orientamento della Cassazione e il superamento dell'incasso giuridico

Successivamente, il D.L. 147/2015 ha introdotto il comma 4-bis all'articolo 88 del TUIR, modificando sostanzialmente il contesto normativo di riferimento.

Sebbene l'Agenzia delle Entrate non abbia modificato la propria posizione, ribadendo, ancora una volta, anche nella Risoluzione n. 124/E del 2017, l'applicabilità dell'incasso giuridico nelle ipotesi di rinuncia al credito del socio, la Cassazione è invece tornata sui propri passi e con la recentissima Sentenza n. 16595 del 12 giugno 2023 ha modificato il proprio orientamento sulla questione.

In particolare, proprio sulla base di quanto previsto dal TUIR, artt. 88, c. 4-bis, art. 94, c. 6 e art. 101, c. 5, la Corte di Cassazione ha stabilito che *in tema di imposte sui redditi di capitale la rinuncia, operata da un socio nei confronti della società al credito avente ad oggetto interessi maturati su finanziamenti erogati nei confronti di una società partecipata, non comporta l'obbligo di sottoporre a tassazione il relativo ammontare, con applicazione, ai sensi del D.P.R. n. 600/1973, art. 26, comma 5, della ritenuta fiscale, cui la società è tenuta quale sostituto d'imposta, avendo le nuove disposizioni rimediato all'asimmetria fiscale o "salto d'imposta" di cui al precedente regime.*

Secondo il più recente orientamento della giurisprudenza, dunque, la rinuncia del socio non deve essere disciplinata dall'art. 88, co. 4, ma dal successivo comma 4-bis, che prevede che tale rinuncia si considera sopravvenienza attiva solo per la parte eccedente il relativo valore fiscale. Tale disposizione impone inoltre al socio l'obbligo di comunicare il valore del credito alla società partecipata mediante apposita dichiarazione sostitutiva di atto notorio, dichiarazione in mancanza della quale il valore assunto è pari a zero, con conseguente tassazione dell'intera rinuncia, che verrà qualificata come sopravvenienza attiva.

SOCIETÀ ESTINTA - I SOCI RISPONDONO DEI DEBITI PREGRESSI ANCHE PER GLI UTILI PRESUNTI

Approvato il bilancio finale di liquidazione, chiesta e ottenuta la cancellazione dal Registro delle Imprese, per i soci i rischi derivanti dalla loro qualifica non sono certamente finiti: come vedremo, infatti, la giurisprudenza è tornata a ribadire un orientamento interpretativo che vede, al ricorrere di specifici presupposti, il socio soggetto all'azione di accertamento dell'Agenzia delle Entrate anche nella fase post estinzione dell'impresa.

La disciplina civilistica e fiscale della responsabilità post estinzione

Come noto, l'articolo 2495 del codice civile prevede che i liquidatori, approvato il bilancio finale di liquidazione, abbiano l'obbligo di chiedere la cancellazione della società dal Registro delle Imprese.

A seguito di tale richiesta la società risulta estinta, tuttavia, sul piano della responsabilità patrimoniale dei soci, non si assiste ad una contestuale estinzione dei rapporti debitori che facevano capo all'impresa: il terzo comma della citata disposizione chiarisce, infatti, che i creditori sociali non soddisfatti possono far valere le loro ragioni nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme riscosse in base al bilancio finale di liquidazione.

Al riguardo, la consolidata giurisprudenza di legittimità (Cassazione SU, 12 marzo 2013, nn. 6070 e 6071) ha precisato che, qualora all'estinzione della società, sia essa di persone o di capitali, non corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente parte alla società stessa, si assiste ad un fenomeno di natura successoria, in forza del quale l'obbligazione debitoria della società non si estingue ma si trasferisce ai soci, che ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso in sede di liquidazione o illimitatamente, in ragione del loro regime di responsabilità patrimoniale, di tipo limitato o illimitato.

Sul fronte della disciplina fiscale, poi, l'articolo 36 del DPR 29 settembre 1973, n. 602, al comma 3, dispone che i soci che hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dalla società nei limiti del valore dei beni stessi. Il valore del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio, salva la prova contraria.

Tuttavia, la medesima giurisprudenza ha precisato, per le società di capitali a ristretta base sociale, che il perimetro della responsabilità patrimoniale dei soci dell'impresa estinta è sensibilmente più vasto: invero tali soci rispondono dei debiti societari *pro quota*, in relazione ai titoli di partecipazione, a prescindere dalla circostanza che abbiano goduto di un qualche riparto sulla base del bilancio finale di liquidazione, salvo che gli stessi forniscano la prova di non aver ottenuto dalla società le somme non dichiarate; da ciò deriva che l'Amministrazione finanziaria ha interesse a procurarsi un titolo esecutivo nei confronti dei soci della società estinta, potendo residuare beni (tipicamente, utili extra-contabili) che, ancorché non ricompresi nel bilancio finale, siano stati occultamente trasferiti ai soci.

Il caso esaminato dalla Cassazione

Questo quindi il quadro normativo di riferimento su quale è si è espressa la Cassazione nella sentenza n. 25108/2023.

In particolare, i soci di una società a responsabilità limitata estinta, avevano impugnato l'atto di accertamento IVA per il periodo d'imposta 2007, a loro notificato in ragione dell'avvenuta estinzione della società, deducendo la mancanza del presupposto rappresentato dall'effettiva distribuzione degli utili ai soci.

Al riguardo, la Cassazione ha respinto il ricorso ribadendo alcuni punti-fermi, ossia che la circostanza che non ci sia stata distribuzione di utili da parte della società non esclude l'interesse dell'Agenzia ad accertare la responsabilità del socio, essendo risultati, all'esito dell'accertamento nei confronti della società, utili non dichiarati, e restando salva ogni questione sull'effettivo percepimento da parte dei soci di detti utili,

che può essere posta solo in sede di riscossione e non in sede di contenzioso concernente le somme non dichiarate dalla società, con conseguente mancanza di interesse dei soci stessi a far valere, nella fase di impugnazione dell'atto di accertamento, questioni di ripartizione dell'onere probatorio.

L'unico spiraglio che la Suprema Corte pare aver lasciato al socio è rinvenibile nel passaggio in cui viene sottolineato come le questioni concernenti l'effettiva percezione degli utili non dichiarati possono essere fatte valere solo in sede di riscossione; ciò nonostante, tale opportunità, risolvendosi nella prova di un fatto negativo, appare di difficile attuazione in sede giudiziaria.

INCENTIVI ALL'OCCUPAZIONE 2023 - PROMEMORIA

Vi forniamo qui un quadro sintetico dei principali incentivi all'occupazione e sgravi fiscali in corso, indicando caratteristiche del destinatario, requisiti necessari e periodo di validità.

I focus sono incentrati sulle seguenti tematiche:

- ✓ Donne svantaggiate
- ✓ Over50
- ✓ Beneficiari misure di inclusione
- ✓ Lavoratori con disabilità
- ✓ Decontribuzione Sud
- ✓ Under36
- ✓ NEET
- ✓ Occupazione Giovani Under 30

ASSUNZIONE DI DONNE SVANTAGGIATE – (Legge n. 197/2022 art. 1 c. 298)

L'AGEVOLAZIONE

L'incentivo l'assunzione di donne svantaggiate ha l'obiettivo principale di creare un incremento occupazionale netto delle donne in target.

Per i contratti di lavoro attivati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2023, si traduce in uno sgravio totale dei contributi previdenziali a carico dell'azienda, con un massimale annuo di 8.000 euro.

- ✓ 12 mesi in caso di assunzione a tempo determinato;
- ✓ 18 mesi in caso di assunzione a tempo indeterminato;
- ✓ 18 mesi cumulativi totali in caso di trasformazione del rapporto di lavoro da determinato ad indeterminato

REQUISITI

- ✓ Over 50 disoccupate da oltre 12 mesi;

- ✓ Disoccupate in regioni ammissibili ai finanziamenti dell'Unione europea
- ✓ Disoccupate da almeno 6 mesi destinate a settori economici con disparità occupazionale di genere
- ✓ Disoccupate da almeno 24 mesi

CUMULABILITA'

L'agevolazione è cumulabile con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento, nei limiti della contribuzione previdenziale dovuta, purché non prevedano un divieto di cumulo con altri benefici

ASSUNZIONE DI OVER 50 – (Legge n. 92/12, Art. 4, cc. 8-11)

L'AGEVOLAZIONE

L'incentivo per disoccupati over 50 prevede una riduzione dell'aliquota contributiva a carico del datore di lavoro nella misura del 50%, per un periodo variabile a seconda del tipo di contratto stipulato.
Sono esclusi i contratti di lavoro domestico.

- ✓ 12 mesi in caso di assunzione con contratto a tempo determinato
- ✓ 18 mesi in caso di assunzione con contratto a tempo indeterminato
- ✓ 18 mesi complessivi in caso di assunzione con contratto a tempo determinato trasformato in un tempo indeterminato.

REQUISITI

- ✓ Lavoratori, ovunque residenti, con più di 50 anni
- ✓ Stato di disoccupazione da almeno 12 mesi

CUMULABILITA'

L'agevolazione è cumulabile con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento, nei limiti della contribuzione previdenziale dovuta, purché non prevedano un divieto di cumulo con altri benefici.

BENEFICIARI MISURE DI INCLUSIONE – (Art. 10 DL 48/2023)

L'AGEVOLAZIONE

L'incentivo, inserito nella Legge di Bilancio 2023, riguarda i percettori dell'assegno di inclusione, o comunque delle misure di inclusione previste dalla riforma dell'ex reddito di cittadinanza.

Per il contratto a tempo indeterminato si tratta dell'esonero del 100% dal versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a carico del datore di lavoro e del lavoratore, con esclusione di quelli dovuti all'INAIL, per un massimale annuo di 8.000 euro, ripartiti su base mensile.

Per il contratto a tempo determinato l'esonero è pari al 50% dei complessivi

contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro, con un massimale di 4.000 euro l'anno riparametrati su base mensile.

Le modalità di richiesta saranno rese note dall'Inps. L'offerta di lavoro deve essere stata preventivamente presente sul sistema SIIISL.

LAVORATORI CON DISABILITÀ – (Art. 28 DL 4 maggio 2023, n. 48)

L'AGEVOLAZIONE

L'incentivo ha l'obiettivo di valorizzare e incentivare le competenze professionali dei giovani under 35 con disabilità e il loro diretto coinvolgimento nelle diverse attività statutarie produttive e nelle iniziative imprenditoriali.

L'incentivo è rivolto ai datori di lavoro del Terzo Settore che procedono alle assunzioni a tempo indeterminato delle persone in target.

Le modalità di ammissione, quantificazione ed erogazione del contributo, le modalità e i termini di presentazione delle domande, nonché le procedure di controllo sono definite con DPCM o decreto interministeriale da adottare entro il 1° marzo 2024.

DECONTRIBUZIONE SUD - (Art. 1, cc. 161-168, L. 178/2020)

L'AGEVOLAZIONE

Si tratta di un'agevolazione fiscale: la misura consiste in uno sconto fino al 30% sui contributi previdenziali complessivi dovuti dal datore di lavoro per i propri dipendenti. Sono esclusi premi e contributi che il datore di lavoro deve versare all'INAIL.

L'azienda deve avere sede di lavoro in regioni che, nel 2018, presentavano un prodotto interno lordo pro capite inferiore al 75% della media EU27 (o comunque compreso tra il 75% e il 90%) e avevano un tasso di occupazione inferiore alla media nazionale.

L'incentivo è stato prorogato fino al 2029 dalla Legge di Bilancio, che ne ha modificato i parametri:

- ✓ il 30 per cento dei contributi previdenziali da versare fino al 31 dicembre 2025;
- ✓ il 20 per cento dei contributi previdenziali da versare per gli anni 2026 e 2027;
- ✓ il 10 per cento dei contributi previdenziali da versare per gli anni 2028 e 2029.

REQUISITI

Aziende con sede in Sicilia, Sardegna, Puglia, Calabria, Basilicata, Campania,

Umbria, Abruzzo e Molise.

CUMULABILITA'

L'esonero è cumulabile con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento nei limiti della contribuzione previdenziale dovuta salvo espressa incumulabilità dell'altro incentivo.

UNDER 36 - (Legge di Bilancio 2023 – Art. 1, c. 297, L. 2022, n.197)

L'AGEVOLAZIONE

L'incentivo per l'assunzione degli under 36 è stato predisposto per favorire l'occupazione di giovani risorse che, fino a quel momento, non sono mai stati titolari di un rapporto di lavoro subordinato a tempo indeterminato.

L'incentivo disponibile è pari al 100% dei contributi previdenziali, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'INAIL, per un importo massimo di 8.000 euro.

L'incentivo per giovani under 36 consiste in un esonero contributivo triennale (quadriennale nelle regioni del Mezzogiorno) per i datori di lavoro che assumono i giovani under 36 (non compiuti) che non sono mai stati titolari di un rapporto di lavoro subordinato a tempo indeterminato

REQUISITI

- ✓ Giovani che non siano mai stati assunti a tempo indeterminato prima dell'assunzione agevolata

CUMULABILITA'

- ✓ Bonus Neet

NEET - (art. 27 D.L. 48/2023)

L'AGEVOLAZIONE

L'incentivo per l'assunzione NEET (Not in Education, Employment or Training) è stato predisposto dal Decreto Lavoro per favorire l'occupazione dei giovani che non studiano, non si formano e non lavorano, iscritti al Programma Garanzia Giovani.

L'incentivo disponibile è pari al 60% della retribuzione mensile prevista per ogni assunzione, per la durata massima di 12 mesi.

Le assunzioni devono essere effettuate nel periodo compreso tra il 01/06/2023 e il 31/12/2023.

REQUISITI

- ✓ Giovani dai 16 ai 29 anni I beneficiari:
- ✓ non devono lavorare e non essere inseriti in corsi di studi o di formazione
- ✓ devono essere registrati al Programma Operativo Nazionale Iniziativa Occupazione Giovani

CUMULABILITA'

- ✓ Occupazione Giovani
- ✓ In caso di cumulo con altra misura, l'incentivo in esame è riconosciuto nella misura del 20% della retribuzione mensile lorda imponibile ai fini previdenziali, per ogni lavoratore NEET assunto.

GIOVANI UNDER 30 - (Art. 1, cc. 100ss., Legge 27 dicembre 2017, n. 205)

L'AGEVOLAZIONE

L'incentivo Occupazione giovani Under 30 ha l'obiettivo di facilitare l'ingresso stabile dei giovani nel mondo del lavoro.

Si tratta di un esonero contributivo pari al 50% della retribuzione mensile lorda imponibile ai fini previdenziali sino alla decorrenza dell'importo di euro 3.000,00 parametrati su base mensile

Se conseguente a mantenimento in seguito del termine del periodo di apprendistato per apprendisti under 30, l'incentivo consiste in un esonero di 12 mesi dalla fine del periodo agevolato di apprendistato.

REQUISITI

- ✓ Giovani che non hanno avuto un precedente contratto a tempo indeterminato

CUMULABILITA'

- ✓ Decontribuzione Sud
 - ✓ Neet
-