

TAX & LEGAL NEWS



Numero 10 del 12 giugno 2017

IN QUESTO NUMERO

LEGISLAZIONE

Nuovi adempimenti antiriciclaggio per i sindaci
Prorogato ufficialmente l'invio della liquidazione del I trimestre 2017

...

INTERPRETAZIONI

L'aumento del diritto camerale annuale per il 2017

Il questionario OIC per la raccolta dei problemi in tema di ricavi, fusione e scissione (OIC4), ristrutturazione del debito e informativa di bilancio (OIC 6)

L'aliquota IVA applicabile in caso di cessione unitaria di beni con aliquote differenziate

I chiarimenti per la compilazione delle liquidazioni periodiche IVA

...

GIURISPRUDENZA

È tassata come plusvalenza l'indennità di esproprio per pubblica utilità

Disconoscimento della detrazione Irpef per interventi di ristrutturazione solo se contestata dall'anno di sostenimento

Le implicazioni derivanti dalla mancata applicazione del regime del margine in capo al cessionario

...

DOTTRINA

Limiti all'applicazione degli IAS per i soggetti finanziari non bancari

I profili tecnologici dell'iper e super ammortamento

Il commento dell'Assonime in materia di super e iper ammortamenti

L'analisi delle problematiche rilevanti ai fini dell'agevolazione "ACE"

...

BILANCIO E DIRITTO SOCIETARIO

LEGISLAZIONE

Nuovi adempimenti antiriciclaggio per i sindaci

Il Consiglio dei Ministri – in data 24 maggio 2017- ha approvato il Decreto Legislativo di attuazione della Direttiva UE 2015/849 relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a fini di riciclaggio o finanziamento del

Terrorismo. Il Provvedimento prevede che tutti i sindaci non revisori, a prescindere dal tipo di società in cui esplicano il proprio incarico, sono tenuti a rispettare la disciplina antiriciclaggio, ovvero gli obblighi di adeguata verifica, conservazione e SOS.

In assenza di una specifica disciplina transitoria, sembrerebbe che questi nuovi obblighi devono essere adempiuti a partire dagli incarichi sindacali assunti in data successiva all'entrata in vigore della nuova disciplina

D.Lgs. approvato dal Consiglio dei ministri in data 24 maggio 2017

INTERPRETAZIONI

L'aumento del diritto camerale annuale per il 2017

Con una comunicazione indirizzata a Unioncamere, il Ministero dello Sviluppo economico ha annunciato la prossima pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del decreto 22 maggio 2017, con cui viene autorizzata l'applicazione dell'incremento, fino al 20%, delle misure del diritto camerale annuale per il 2017.

In attuazione dell'articolo 28 comma 1 del DL 90/2014, dal 2017, le misure del diritto annuale dovute coincidono con quelle stabilite dal DM 21 aprile 2011 ridotte del 50%, come riepilogato dalla nota MISE del 15 novembre 2016 n. 359584.

Si ricorda che per i soggetti iscritti nella sezione speciale del Registro delle imprese, il diritto è dovuto nelle seguenti misure:

- società semplici non agricole: 100 euro (unità locale 20 euro);
- società semplici agricole: 50 euro (unità locale 10 euro);
- società tra avvocati ex DLgs. 96/2001: 100 euro (unità locale 20 euro);
- imprese individuali: 44 euro (unità locale 8,80 euro).

Relativamente alle imprese iscritte nella sezione ordinaria del Registro, le misure sono le seguenti:

- imprese individuali: 100 euro (unità locale 20 euro);
- tutte le altre imprese: importi variabili in relazione all'aliquota applicabile per lo scaglione di fatturato relativo al 2016 da un minimo di 100 euro a un massimo di 20.000 euro (unità locale: 20% di quanto dovuto dalla sede principale con un massimo di 100 euro).

Il tributo è dovuto anche dai soggetti iscritti al REA nella misura fissa pari a 15 euro. Le unità locali e le sedi secondarie di imprese con sede principale all'estero devono versare, per ciascuna unità o sede, l'importo di 55 euro.

Nelle more della pubblicazione del decreto, le imprese sono tenute a versare le misure del diritto annuale senza considerare l'incremento, per poi provvedere al conguaglio, ossia al versamento della sola

maggiorazione del 20%, entro il termine per il versamento del secondo acconto delle imposte sui redditi (entro il prossimo 30 novembre ai sensi dell'art. 17 comma 3 lett. b) del DPR 435/2001).

L'obbligo di effettuare il conguaglio riguarderebbe tutti i soggetti che hanno effettuato il versamento prima della pubblicazione del decreto siano esse:

- nuove imprese che si sono iscritte per la prima volta al Registro Imprese nel 2017;

oppure

- imprese già iscritte in anni precedenti che hanno effettuato il versamento del dovuto prima dei termini ordinari (coincidenti con quelli di versamento del primo acconto delle imposte sui redditi).

Diversamente, le imprese che effettueranno il versamento a seguito della pubblicazione del decreto che ufficializza gli incrementi dovranno far riferimento alle misure aggiornate.

Decreto Ministero Sviluppo 22/05/2017

Il questionario OIC per la raccolta dei problemi in tema di ricavi, fusione e scissione (OIC4), ristrutturazione del debito e informativa di bilancio (OIC 6)

Nell'ambito del lavoro di aggiornamento dei principi contabili svolto in osservanza dell'articolo 12 del D.Lgs. 139/2015, l'Organismo Italiano Contabilità ha rilevato che gli attuali principi contabili, non occupandosi nello specifico delle voci di Conto Economico, non trattano in un apposito principio la contabilizzazione dei ricavi, ad eccezione dei ricavi su commessa disciplinati nell'OIC 23 (Lavori in corso su ordinazione).

Pertanto al fine di valutare l'effettiva necessità di un principio sui ricavi, l'OIC ha deciso di lanciare un questionario in cui vengono poste domande che hanno l'obiettivo di aiutare l'OIC stesso a decidere se e come procedere alla predisposizione di uno specifico principio contabile sui ricavi. L'OIC ha quindi predisposto un questionario al fine di identificare le difficoltà applicative riscontrate negli ultimi anni in merito alla contabilizzazione dei ricavi. Per la compilazione del questionario predisposto dall'OIC, il termine è fissato per il 31 luglio 2017.

Oltre a quanto sopra, l'OIC ha deciso di avviare un progetto di *post-implementation review* del principio contabile n. 4 (fusione e scissione) e n. 6 (Ristrutturazione del debito e informativa di bilancio). A tal fine è stato predisposto un questionario al fine di identificare le difficoltà applicative riscontrate negli ultimi anni nell'applicare tale principio contabile. Per la compilazione del questionario predisposto dall'OIC, termine è fissato entro il 30 giugno 2017.

L'OIC utilizzerà le risposte ricevute nel pieno rispetto della confidenzialità, quindi non menzionando i nomi di coloro che parteciperanno alla consultazione.

<http://www.fondazioneoic.eu>

DOTTRINA

Limiti all'applicazione degli IAS per i soggetti finanziari non bancari

Assoholding ha fornito le proprie indicazioni in merito agli impatti derivanti dal D.Lgs. 136/2015 sui bilanci dei soggetti finanziari non bancari. In particolare è stato evidenziato che le disposizioni del citato decreto sono applicabili agli intermediari non IFRS, mentre gli intermediari IFRS devono fare riferimento ai principi contabili internazionali.

Inoltre, nell'ambito di applicazione del D.Lgs. 136/2015, non rientrano gli intermediari che non svolgono più attività riservata. Pertanto, questi soggetti dovrebbero redigere il bilancio in base alle regole ordinarie previste dal Codice civile e dal DLgs. 127/1991, oppure secondo i principi contabili internazionali IFRS/IAS, nei casi in cui risulti possibile la loro adozione facoltativa (questa possibilità, peraltro, è preclusa alle imprese di minori dimensioni).

Assoholding, circolare n. 14/2017 del 23/05/2017

IMPOSTE SUI REDDITI

GIURISPRUDENZA

È tassata come plusvalenza l'indennità di esproprio per pubblica utilità

Sono considerate plusvalenze, che concorrono alla formazione dei redditi diversi, non solo le indennità di espropriazione ma anche le somme comunque dovute per effetto di acquisizione coattiva conseguente ad occupazioni di urgenza divenute illegittime relativamente a terreni destinati ad opere pubbliche.

Inoltre gli enti eroganti devono operare una ritenuta a titolo di imposta del 20% all'atto della corresponsione delle somme per risarcimento danni da occupazione acquisitiva.

Ordinanza Corte di Cassazione n. 10761 del 03/05/2017

Disconoscimento della detrazione Irpef per interventi di ristrutturazione solo se contestata dall'anno di sostenimento

Le detrazioni Irpef per interventi di ristrutturazione edilizia, da recuperare in 10 rate annuali, devono essere contestate sin dal primo anno di sostenimento delle spese in quanto la sussistenza dei presupposti va contestata sin dall'origine.

Pertanto, in mancanza di un accertamento relativo all'anno di sostenimento delle spese, sono da considerarsi legittime le detrazioni dei restanti decimi nelle annualità successive.

C.T.P. Reggio Emilia n. 128/2/17 del 15/05/2017

DOTTRINA

I profili tecnologici dell'iper e super ammortamento

In data 19 maggio 2017 il Ministero dello Sviluppo economico ha pubblicato sul proprio sito internet, le FAQ relative all'iper e super ammortamento, ovvero le misure fiscali che hanno la finalità di supportare e incentivare le imprese che investono in beni strumentali nuovi, in beni materiali e immateriali (software e sistemi IT) funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale dei processi produttivi.

Un primo chiarimento offerto ha riguardato l'utilizzo in laboratorio dei beni strumentali e la loro assoggettabilità all'iper ammortamento. Al riguardo è stato precisato che, per poter usufruire dell'iper ammortamento è necessario che il bene rispetti i requisiti tecnici stabiliti dalla Legge n. 232/2016. In altri termini, devono essere soddisfatte le cinque caratteristiche obbligatorie e due delle ulteriori caratteristiche, contenute negli allegati alla Legge di bilancio e, inoltre, l'azienda deve svolgere un'attività di trasformazione di materie prime o semilavorati e realizzazione di prodotti.

Riguardo agli impianti di servizio necessari alla realizzazione delle trasformazioni dirette sui prodotti, è stato chiarito che i beni che possano fruire dei benefici fiscali sono solo quelli che rientrano nella categoria dei beni strumentali, composta da 12 voci, quella dei "Sistemi per l'assicurazione della qualità e della

sostenibilità”, composta da nove voci, e quella dei “Dispositivi per l’interazione uomo macchina e per il miglioramento dell’ergonomia e la sicurezza del posto di lavoro”, sempre in “chiave 4.0”, composta da quattro voci. Anche tutti i dispositivi per il carico e lo scarico e la movimentazione e la pesatura dei pezzi, che rientrano nella categoria delle macchine operatrici e motrici, possono usufruire dell’iperammortamento purché si tratti di mezzi a guida automatica o semi automatica.

Relativamente ai software, è stato specificato che se un bene “industria 4.0” viene acquistato ad un prezzo unitario comprensivo del software necessario per il suo funzionamento (quindi è un cosiddetto software *embedded*), quest’ultimo è da considerare agevolabile con l’iperammortamento e non è necessario operare una distinzione tra la componente materiale e quella immateriale dell’acquisto.

Infine, stante il tenore della relativa normativa, a differenza di quanto previsto per il superammortamento, è stata esclusa la possibilità di applicare l’iperammortamento nei confronti degli esercenti arti e professioni.

Ministero Sviluppo economico, risposte del 19/05/2017

Il commento dell’Assonime in materia di super e iperammortamenti

Assonime ha commentato i chiarimenti che sono stati forniti dall’Agenzia delle Entrate nella circolare n. 4/2017 relativamente ai super ed iper-ammortamenti. Con riferimento alla locazione operativa e al noleggio, l’Agenzia delle Entrate aveva riconosciuto la possibilità di applicare il superammortamento ai locatori (operativi) ed ai noleggianti a condizione che la locazione e il noleggio rappresentassero l’oggetto principale dell’attività imprenditoriale svolta. Al riguardo Assonime ha osservato che la motivazione alla base di questa soluzione interpretativa è quella di evitare che possano usufruire dell’agevolazione soggetti residenti che effettuano investimenti in beni non strumentali per la propria attività caratteristica (per locazione o noleggio, ovvero solo occasionali) destinati a strutture operative di soggetti esteri facenti parte del medesimo gruppo.

Secondo Assonime l’agevolazione dovrebbe spettare nell’ipotesi in cui:

- la locazione o il noleggio rappresenta l’attività caratteristica (ovvero non occasionale) del soggetto residente e l’utilizzatore sia un soggetto residente terzo rispetto al locatore/noleggiante (in questo caso, infatti, si tratterebbe di un bene strumentale per il locatore/noleggiatore per la sua attività tipica, oggetto dell’impresa);
- la locazione o il noleggio rappresentano l’attività caratteristica (quindi non occasionale) del soggetto residente e la locazione o noleggio è realizzato dall’impresa residente a favore di soggetti esteri che non fanno parte del medesimo gruppo del locatore/noleggiatore

In merito alla fruizione dell’agevolazione, Assonime ha riconosciuto la possibilità di recuperare l’eventuale quota di super-ammortamento non dedotta in un esercizio attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa a favore ovvero un’istanza di rimborso.

In particolare, la possibilità di assumere il costo al lordo degli eventuali contributi in conto impianti, dovrebbe produrre effetti anche in merito agli investimenti effettuati nel previgente regime temporale (15 ottobre 2015 - 31 dicembre 2016). Pertanto, coloro che, secondo le indicazioni in senso contrario che in passato erano state espresse dall’Agenzia delle Entrate, dovessero avere assunto il costo al netto degli eventuali contributi in conto impianti, hanno la possibilità di utilizzare gli ordinari strumenti (dichiarazione integrativa a favore e istanza di rimborso) per recuperare la quota di super-ammortamento non fruita in virtù di tale diverso comportamento.

Assonime, circolare n. 12 del 26/05/2017

L'analisi delle problematiche rilevanti ai fini dell'agevolazione "ACE"

Nel documento pubblicato in data 29 maggio, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ha fornito le proprie osservazioni e proposte in merito alle problematiche in materia di ACE derivanti dall'adozione dei nuovi principi contabili nazionali, in vista dell'emanazione del decreto ministeriale.

Il decreto ha il compito di modificare la disciplina dell'ACE, al fine di coordinare la normativa per i soggetti IAS-*adopter* con quella prevista per i soggetti OIC-*adopter* che si trovano ad applicare a partire dal 2016 il nuovo principio di derivazione rafforzata in base al quale, ai fini dell'applicazione del norme del TUIR in tema di reddito d'impresa, assume rilievo la rappresentazione contabile – sintetizzabile nei concetti di qualificazione, classificazione ed imputazione temporale – così come regolamentata dai nuovi principi contabili nazionali.

Nel documento 29 maggio 2017, il CNDC ha analizzato:

- il trattamento ai fini ACE di quelle poste che, sebbene abbiano natura reddituale, vengono rilevate direttamente a patrimonio netto;
- le modalità con cui trattare ai fini Ace le poste che hanno natura reddituale e che vengono rilevate al conto economico (pur avendo natura meramente figurativa) e che trovano diretta contropartita in rilevazioni uguali e contrarie di patrimonio netto;
- il trattamento delle (nuove) riserve alla luce del loro regime di disponibilità previsto dalle nuove regole;
- il trattamento delle riserve formate con utili che derivano dalla valutazione al *fair value* degli strumenti finanziari derivati.

CNDC, documento 29/05/2017

IVA



LEGISLAZIONE

Prorogato ufficialmente l'invio della liquidazione del I trimestre 2017

È stata ufficializzata la proroga al prossimo 12 giugno del termine per la trasmissione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA relative al primo trimestre 2017, la cui scadenza era originariamente fissata per il 31 maggio.

Viceversa, sono confermati termini per la presentazione delle comunicazioni relative ai successivi trimestri dell'anno 2017, ovvero:

- a) 18/09/2017, per il secondo trimestre (in quanto il 16.9.2017 è sabato);
- b) 30/11/2017, per il terzo trimestre;
- c) 28/02/2018, per il quarto trimestre.

DPCM 22/05/2017

INTERPRETAZIONI

L'aliquota IVA applicabile in caso di cessione unitaria di beni con aliquote differenziate

Per le cessioni di più beni soggetti ad aliquote diverse, effettuate in un'unica confezione, non si applica l'aliquota dei beni "prevalenti" all'interno della confezione. Nel caso di specie, la cessione di rosmarino, basilico e salvia (beni soggetti ad aliquota IVA del 5%), congiuntamente all'alloro (bene soggetto ad aliquota IVA ordinaria) è soggetta ad aliquota IVA ordinaria, non rilevando la prevalenza in valore dei primi tre beni rispetto all'ultimo (in precedenza l'Agenzia delle Entrate si era espressa in senso analogo nelle risoluzioni n. 111/2004 e 209/2001).

Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 56 del 03/05/2017

I chiarimenti per la compilazione delle liquidazioni periodiche IVA

L'Agenzia delle Entrate ha reso disponibili sul proprio sito le risposte a sedici FAQ in materia di compilazione della comunicazione delle liquidazioni periodiche IVA,

In particolare, sulla base dei chiarimenti forniti, con riferimento alle operazioni soggette a inversione contabile:

- il cedente o prestatore è tenuto ad indicare la sola base imponibile in corrispondenza del rigo rigo VP2 (totale operazioni attive);
- il cessionario o committente è tenuto a esporre:
 - a) a) la base imponibile una sola volta nel rigo VP3 (Totale operazioni passive) e
 - b) l'imposta sia nel rigo VP4 (IVA esigibile) che, se detraibile, nel rigo VP5 (IVA detratta).

Oltre a quanto sopra, tra le altre, è stato precisato che:

- in caso di operazioni attive soggette al meccanismo dello split payment, il cedente o prestatore è tenuto a riportare la sola base imponibile nel rigo VP2;
- per le operazioni attive con esigibilità differita, il cedente o prestatore è tenuto a riportare la base imponibile (VP2) nel mese o trimestre di effettuazione dell'operazione e l'IVA (VP4) nel periodo in cui si verifica l'esigibilità;
- nessun obbligo di comunicazione sussiste nel caso in cui, nel trimestre di riferimento, non sono state effettuate operazioni rilevanti ai fini IVA (ciò vale fatto salvo il caso in cui non debba essere indicato un credito proveniente dal trimestre precedente);
- il credito IVA del periodo precedente deve essere indicato per intero in corrispondenza del rigo VP8, al netto dell'eventuale porzione eventualmente chiesta a rimborso o in compensazione mediante la presentazione del modello IVA TR;
- il credito IVA relativa all'anno 2016 deve essere generalmente indicato in misura proporzionale ai relativi utilizzi effettuati nelle relative liquidazioni periodiche (viceversa, il credito dell'anno precedente utilizzato in compensazione mediante F24 non deve essere indicato in corrispondenza del rigo VP9 del modulo relativo al mese di gennaio 2017);

Agenzia delle Entrate, risposte alle FAQ del 26/05/2017

GIURISPRUDENZA

Le implicazioni derivanti dalla mancata applicazione del regime del margine in capo al cessionario

L'articolo 314 della Direttiva 2006/112/CE, relativo all'applicazione del regime del margine ai fini IVA non consente alle Autorità fiscali di uno Stato membro di negare a un soggetto passivo IVA il diritto di applicare questo regime, se quest'ultimo ha ricevuto una fattura con doppia menzione (regime del margine ed esenzione IVA) e, successivamente, emerge il fatto che il fornitore aveva emesso il documento senza aver effettivamente applicato il regime del margine.

Questa conclusione non si applica se le Autorità fiscali sono in grado di dimostrare che il soggetto passivo IVA (cessionario) non ha agito in buona fede o non ha adottato tutte le misure ragionevoli per assicurarsi che l'operazione effettuata non lo coinvolga in un'evasione tributaria. L'Amministrazione fiscale, tuttavia, non può esigere che il soggetto passivo IVA verifichi l'adempimento degli obblighi dichiarativi e di pagamento dell'IVA da parte di colui che emette la fattura.

Corte di Giustizia UE, causa C-624/15 del 18/05/2017

Il disconoscimento della detrazione IVA per le operazioni in *reverse charge* soggettivamente inesistenti

Se si tratta di operazioni soggettivamente inesistenti, anche se l'operazione è soggetta al regime di *reverse charge* esterno trattandosi di acquisti intracomunitari, è legittimo il disconoscimento del diritto di detrazione. Ciò in quanto le annotazioni nei registri delle vendite e degli acquisti assolvono ad una funzione sostanziale, siccome, compensandosi a vicenda, *“con l'assunzione del debito avente ad oggetto l'IVA a monte e la successiva detrazione a valle, comportano che non permanga alcun debito nei confronti dell'Amministrazione, e consentono i controlli e gli accertamenti fiscali sulle cessioni successive”*. Si osserva che l'interpretazione che è stata fornita dalla Corte di Cassazione deve ritenersi superata alla luce dell'orientamento che è stato recentemente espresso dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 11 maggio 2017 n. 16/E.

L'Agenzia delle Entrate, infatti, da un lato, ha specificato che, in virtù di quanto previsto dall'articolo 6, comma 9-bis.3, del D.Lgs. 471/97, non si può disconoscere la detrazione e, dall'altro, che occorre irrogare la sanzione dal 5% al 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000,00 euro. Proprio in considerazione di quanto sopra, gli uffici sono stati invitati ad applicare i menzionati principi nel contenzioso pendente.

Corte di Cassazione n. 12649 del 19/05/2017

I presupposti per il reato di emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti

Il comportamento dell'amministratore che, dopo avere svolto in proprio una prestazione, provvede a farla fatturare alla società la cui attività è del tutto estranea alla prestazione eseguita, integra il reato di emissione di fatture relative ad operazioni (soggettivamente) inesistenti (ex articolo 8 D.Lgs. n. 74/2000). In tal senso, infatti, il reato in questione si verifica quando:

- da un lato, i beni o i servizi siano effettivamente entrati nella sfera giuridico-patrimoniale dell'impresa utilizzatrice della fattura;

- dall'altro, sussiste l'elemento della simulazione soggettiva, ossia la rappresentazione documentale della provenienza della prestazione da un soggetto giuridico differente da quello indicato nel documento fiscale.

Corte di Cassazione penale n. 24307 del 17/05/2017

ALTRE IMPOSTE

GIURISPRUDENZA

Escluso da IRAP il commercialista collaboratore di una società di servizi

È escluso dall'IRAP il professionista che collabora con una Srl e privo di autonoma organizzazione. Nel caso di specie, la sentenza di secondo grado impugnata dal contribuente è stata cassata con rinvio, poiché i giudici di merito avevano qualificato il contribuente medesimo come "professionista aderente ad una associazione professionale", circostanza non contestata dall'Agenzia delle Entrate.

Corte di Cassazione n. 12227 del 17/05/2017

Donazione e successiva rivendita: l'intento elusivo è da dimostrare

Nel caso di un terreno edificabile donato al coniuge e/o ai figli, che a stretto giro è rivenduto a una società di costruzioni, l'Amministrazione finanziaria non può riferire la plusvalenza al donante, se non c'è prova che il ricavato della vendita è stato stornato a favore di quest'ultimo. La Suprema Corte ha quindi confermato l'annullamento dell'avviso di accertamento emesso a norma dell'articolo 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/73 nei confronti di un contribuente che ha donato alla moglie e ai figli un terreno edificabile del valore di 245.000 euro che dopo tre mesi è stato venduto a una società di costruzioni. Secondo l'Ufficio, l'operazione - donazione con successiva rivendita - aveva natura elusiva, in quanto finalizzata ad azzerare la plusvalenza da vendita di terreno edificabile, mediante l'interposizione dei familiari. I giudici, tuttavia, non hanno avuto a disposizione elementi di prova per ritenere che la donazione fosse simulata.

Cassazione Tributaria n. 12316/17 del 17/05/2017

Ai fini IRAP non ha rilievo il *transfer pricing*

Non sono applicabili ai fini IRAP le rettifiche operate in applicazione della disciplina prevista in materia di *transfer pricing* relativamente ai periodi d'imposta 2010 e 2011.

La fattispecie trae origine da una contestazione operata per l'anno 2011 avente ad oggetto acquisti di beni da parte di una società italiana da una correlata residente in Irlanda. Secondo l'ufficio, i prezzi applicati per queste operazioni non rispettavano il principio del valore normale, il che ha comportato un aggiustamento ripreso a tassazione, ai fini Ires e Irap.

Con la riforma Irap, a partire dal 2008, sono stati modificati i criteri di determinazione della base imponibile, stabilendo una totale derivazione dal conto economico del bilancio civilistico. A seguito di questa modifica, le variazioni di carattere esclusivamente fiscale, come le rettifiche di *transfer pricing* non sono più applicabili ai fini IRAP.

Inoltre, non si applica la legge di Stabilità 2014 che ha previsto la rilevanza del *transfer pricing* per l'Irap ai periodi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2007: i principi potevano essere considerati validi solo per il futuro in quanto tale norma ha carattere innovativo e non interpretativo.

CTP Bergamo n. 72/4/2017 del 30/01/2017

CTP Milano n. 704/17/2017 del 26/01/2017

È illegittimo l'accertamento basato esclusivamente sui valori dichiarati ai fini dell'imposta di registro

La disposizione contenuta nell'articolo 5, comma 3 del D.Lgs. n. 147/2015 ha valenza retroattiva e pertanto va applicata anche per i giudizi in corso; per le cessioni di immobili e di aziende, nonché per la costituzione e il trasferimento di diritti reali sugli stessi, l'esistenza di un maggior corrispettivo non è presumibile soltanto sulla base del valore anche se dichiarato, accertato o definito ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria o catastale.

È pertanto illegittimo l'accertamento sulla plusvalenza derivante dalla cessione di un terreno edificabile se basato esclusivamente sulla rettifica del valore del terreno determinato in base alla normativa prevista ai fini dell'imposta di registro.

Corte di Cassazione n. 13571 del 30/05/2017

Decadenza, senza sanzioni, dall'agevolazione prima casa per acquisto di abitazione di lusso anteriore al 01.01.2014

La revoca dell'agevolazione prima casa per l'acquisto, anteriore al 1.1.2014, di abitazione di lusso in ragione delle caratteristiche oggettive stabilite dal DM 2.8.1969 non è oggi contestabile per il fatto che dopo il 31 dicembre 2013 l'agevolazione dipenda solo dalla qualifica catastale dell'immobile e questo non può essere fatto valere retroattivamente.

Tuttavia non può essere irrogata la sanzione per la decadenza dall'agevolazione prima casa in applicazione dello "jus superveniens".

Corte di Cassazione n. 11621 del 11/05/2017

DOTTRINA

L'analisi del nuovo contratto di affidamento fiduciario da parte di Assofiduciaria

Assofiduciaria, con la comunicazione n. 105 del 26.05.2017, ha illustrato il nuovo "Contratto per l'amministrazione fiduciaria di fondi speciali", messo a punto dall'Associazione ed inviato alle proprie associate, con l'intento di fornire un valido strumento negoziale di supporto per le famiglie che contano nel proprio nucleo familiare soggetti affetti da disabilità grave.

Comunicazione Assofiduciaria n. 105 del 26/05/2017

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

LEGISLAZIONE

I principi previsti dal nuovo regime di adempimento collaborativo

In attuazione della delega contenuta nell'articolo 6 della legge 11 marzo 2014, n. 23, l'articolo 3 del D.L. 128/2015 ha introdotto nell'ordinamento un regime di adempimento collaborativo al fine di promuovere forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata tra l'Amministrazione Finanziaria e instaurare un rapporto di fiducia con il contribuente.

Con riferimento a questo istituto, l'Agenzia è intervenuta:

- con il provvedimento del 14 aprile 2016, con il quale sono state dettate le disposizioni relative ai requisiti di accesso al regime;
- con il decreto del 15 giugno 2016, in cui sono state disciplinate le modalità applicative della speciale procedura abbreviata di interpello preventivo messa a disposizione dei contribuenti ammessi al regime;
- con la circolare 16 settembre 2016 n. 38/E in cui sono stati forniti i primi chiarimenti interpretativi;
- con il Dm 30 dicembre 2016, in cui è stato fissato al 31 dicembre 2019 il termine finale della fase di prima applicazione del nuovo istituto..

Con il provvedimento del 26 maggio 2017 sono stati ulteriormente individuati:

- i doveri dell'Agenzia delle Entrate;
- i doveri del contribuente;
- le modalità di svolgimento della procedura;
- le cause di esclusione e revoca;
- le competenze per i controlli e le attività relative al regime.

Nell'ambito del regime, l'Amministrazione Finanziaria si impegna a promuovere e a mantenere con il contribuente relazioni basate sui principi di collaborazione, correttezza, trasparenza e imparzialità, soprattutto per quanto concerne l'utilizzo delle informazioni e degli elementi acquisiti nel corso della procedura. Quest'ultima, in particolare, deve svolgersi nel rispetto e nella comprensione delle esigenze commerciali e delle ragioni imprenditoriali alla base delle scelte operate dai contribuenti, garantendo, altresì, la riservatezza dei dati.

Inoltre, l'Agenzia assume l'impegno di favorire un contesto fiscale di certezza, fornendo risposte rapide e chiare, in costante contraddittorio con il contribuente, secondo i principi di oggettività, ragionevolezza e proporzionalità.

A sua volta, il contribuente ammesso al regime si impegna a:

- mantenere un "efficace sistema di controllo interno" per tutta la durata del regime, garantendone il costante aggiornamento e l'adeguamento ai cambiamenti dell'impresa e alle modifiche normative e di prassi che incidono sulla variabile fiscale;
- offrire collaborazione per l'esecuzione dei controlli e ad attuare eventuali modifiche ritenute necessarie.

Relativamente alle modalità di svolgimento della procedura, la formalizzazione delle posizioni assunte nelle diverse fasi dell'interlocazione tra ufficio e contribuente avviene mediante pareri motivati o altri strumenti idonei a garantire certezza preventiva sulle fattispecie esaminate.

L'esclusione è dichiarata dall'Agenzia con provvedimento motivato

In caso di perdita dei requisiti previsti per l'accesso al regime di adempimento collaborativo o di inosservanza degli impegni assunti, l'ufficio può dichiarare l'esclusione del contribuente con provvedimento motivato. In particolare, costituiscono cause di esclusione:

- il conseguimento di volumi d'affari o ricavi "significativamente inferiori" ai limiti dimensionali per tre esercizi consecutivi, a meno che tale evenienza dipenda da fattori di mercato "esogeni all'impresa e da essa non controllabili";

- la mancata comunicazione o individuazione di un rischio fiscale rilevante;
- la mancata collaborazione o trasparenza o la mancata rappresentazione di rischi fiscali significativi o di operazioni di pianificazione fiscale aggressiva.

Da ultimo, il provvedimento richiamato attribuisce in via esclusiva all'ufficio *Cooperative compliance* la competenza per i controlli e per le attività relative al regime. Si tratta, nello specifico delle seguenti attività:

- gestione delle attività e dei controlli delle dichiarazioni e del corretto adempimento della procedura;
- verifica dell'assenza di mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini delle risposte rese o degli accordi sottoscritti;
- ricezione e trattazione delle istanze di interpello sui nuovi investimenti presentate dai contribuenti ammessi al regime di adempimento collaborativo;
- verifica della corretta applicazione dei pareri resi in sede di interpello sui nuovi investimenti in caso di successivo accesso al regime di adempimento collaborativo

Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 101573 del 26/05/2017

INTERPRETAZIONI

Gli interessi di mora dovuti per il ritardato pagamento delle somme iscritte

A decorrere dal 15 maggio 2017, la misura degli interessi di mora per ritardato pagamento delle somme iscritte a ruolo (ex articolo 30 del DPR 602/73) è pari al 3,50%. Questa percentuale è valida anche per il calcolo degli interessi di mora (ex articolo 116, comma 9, della L. 388/2000) relativi all'applicazione delle sanzioni previste per il debito contributivo in caso di lavoro irregolare.

INPS, circolare n. 91 del 24/05/2017

GIURISPRUDENZA

La Consulta conferma la debenza dell'aggio della riscossione

Confermata la legittimità costituzionale dell'aggio della riscossione. Le Commissioni tributarie provinciali di Cagliari, Roma e Milano avevano dubitato della legittimità costituzionale dell'articolo 17, comma 1, del D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112 e successive modifiche, in riferimento agli artt. 3, 53 e 97 della Costituzione. La Consulta ha ritenuto manifestamente inammissibili le questioni poste sostenendo, nel caso della CTP di Cagliari, la carenza e contraddittorietà della motivazione con riferimento all'identificazione dell'oggetto di giudizio e, nel caso delle Commissioni tributarie provinciali di Roma e Milano, la carenza nella descrizione della vicenda cui si riferiscono e nella motivazione in punto di rilevanza.

Corte Costituzionale, ordinanza n. 129 del 26/05/2017

Legittimo l'invio della dichiarazione integrativa a favore a seguito delle novità introdotte dal D.L. n. 193/2016

Le modifiche introdotte in tema di dichiarazioni integrative con il decreto fiscale (D.L. 193/2016) hanno carattere retroattivo. Pertanto, a seguito del novellato articolo 2, commi 8 e 8-bis, del DPR n. 322/1998 (così come modificato dal D.L. n. 193/2016) la possibilità di presentare un modello "a favore" del contribuente anche oltre il termine previsto per l'invio della dichiarazione relativa al periodo d'imposta

successivo si applica anche ai periodi d'imposta che sono ancora "accertabili" alla data della sua introduzione (ovvero, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, quelle per gli anni 2011 e successivi).

Il principio espresso dalla sentenza in esame è importante, in quanto supera quanto indicato dalla CTR Liguria nella sentenza n. 14/1/2017.

CTP Vicenza n. 177/4/2017 del 10/03/2017

L'interpretazione delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione per la validità della costituzione in giudizio nel contenzioso tributario

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno fornito la propria interpretazione in relazione a due diversi aspetti, ovvero:

- 1) la corretta computazione del termine decadenziale dei trenta giorni previsto *ex lege* (art. 22 D.Lgs. 546/92) per la costituzione in giudizio da parte del ricorrente/appellante;
- 2) la possibilità di depositare, in occasione della costituzione in giudizio, l'avviso di ricevimento in luogo della ricevuta di spedizione.

Con riferimento al punto 1) è stato ribadito che il termine dei 30 giorni deve essere computato facendo riferimento al giorno di ricezione del plico ad opera del resistente/appellato, e non dal giorno di spedizione. Il fatto che l'articolo 22 del D.Lgs. 546/92 imponga, formalmente, il deposito della ricevuta di spedizione e non dell'avviso di ricevimento significa solo che il ricorrente/appellante può costituirsi anche prima che l'atto sia pervenuto a conoscenza della controparte (dunque prima di entrare in possesso dell'avviso di ricevimento), ma non che il termine debba computarsi dalla data di spedizione.

Con riferimento al punto 2) è stato riconosciuto che anche l'avviso di ricevimento ha la natura di atto pubblico e, pertanto, non può sussistere una causa di inammissibilità qualora venga depositata non la ricevuta di spedizione ma, appunto, l'avviso di ricevimento. Tuttavia, in caso di mancato deposito della ricevuta di spedizione, qualora la data di spedizione sia apposta a mano o dattiloscritta, essa non ha valore di atto pubblico e, pertanto, ai fini dell'ammissibilità del ricorso/appello, è necessario che la data di ricezione del plico, apposta dall'agente postale nell'avviso di ricevimento, sia anteriore alla scadenza del termine per presentare il ricorso o l'appello (si tratta, in realtà, di un'ipotesi residuale considerato che, nella maggioranza dei casi, la data di spedizione, nell'avviso di ricevimento, compare a seguito di stampigliatura meccanografica o a mezzo di timbro datario).

Cassazione, Sezioni Unite, n. 11391 del 29/05/2017

È inapplicabile il termine dei 60 giorni per gli atti di contestazione

Per gli atti di contestazione di sanzioni che non sono collegate al tributo, non è applicabile l'articolo 12 della Legge 212/2000, in quanto l'articolo 16 del D.Lgs. n. 472/1997 prevede già forme di confronto tra le parti. Pertanto, l'atto può essere emesso anche senza attendere i sessanta giorni dalla consegna del verbale di constatazione.

Cassazione, n. 11391 del 09/05/2017

L'invalidità della delega alla firma negli avvisi di accertamento

L'avviso di accertamento emesso ai fini delle imposte sui redditi non sottoscritto dal capo dell'ufficio o da un funzionario della carriera direttiva da questi delegato è nullo. Affinché la delega alla sottoscrizione sia valida è necessario che sia rilasciata in forma scritta, motivata, individuale e a tempo determinato. Nel

caso *de quo* la CTR di Milano ha ritenuto nullo l'avviso in quanto la delega era riferita in generale ai capi team: essa consisteva in un prospetto allegato ove comparivano i nomi di diversi capi team senza una particolare motivazione.

CTR Milano n. 1411/2017 del 30/03/2017

Illegittimo l'accertamento integrativo emesso in assenza dei relativi presupposti

È illegittimo l'accertamento integrativo emesso per un'annualità già accertata privo dell'esistenza, novità e sopravvenienza di nuovi elementi impositivi. Così come quello emesso con il termine lungo, senza i presupposti previsti per il raddoppio dei termini (cioè la motivazione della contestazione del reato al contribuente, l'obbligo della denuncia, l'allegazione della denuncia penale all'accertamento o la sua produzione in giudizio). Nel caso specifico l'illegittimità risultava confermata dal fatto che il procedimento penale avviato dai verificatori si era concluso con l'archiviazione del Gip il 15 settembre 2010 e, pertanto, il reato di infedele dichiarazione si era ormai prescritto da parecchio tempo.

CTR Milano n. 835/2017 del 30/01/2017

Contenzioso tributario e penale restano distinti

Anche se assolto in sede penale, il contribuente non ha diritto al rimborso delle somme che sono state versate in sede di conciliazione degli avvisi di accertamento emessi. Ciò in quanto si tratta di procedimenti distinti e non vincolanti tra loro.

Nel caso in esame, la conciliazione attivata dal contribuente nell'ambito del processo tributario si era perfezionata e il pagamento era avvenuto integralmente, con la conseguenza che era stata correttamente dichiarata la cessazione della materia del contendere. In questo contesto è stato quindi affermato che l'accordo di conciliazione è un atto giuridicamente diverso e autonomo dagli originari avvisi di accertamento impugnati e, pertanto, non legittima alcun rimborso.

CTR Toscana n. 994/13/2017 del 13/04/2017

Raddoppio dei termini negato in caso di denuncia penale generica

È illegittimo il raddoppio dei termini di accertamento operato dall'Ufficio in caso di mancata dimostrazione della sussistenza del fatto che comporta l'obbligo di denuncia penale ai sensi dell'articolo 331 del Codice di procedura penale. Nel caso esaminato, l'Amministrazione Finanziaria non aveva allegato la denuncia penale all'atto impositivo e non aveva prodotto una copia della denuncia. Inoltre non era stato esplicitato, in maniera chiara ed inequivoca, quale fosse il reato contestato al contribuente, nonché i presupposti che comportavano l'obbligo di denuncia.

CTR Milano n. 835/2017 del 30/01/2017

L'estensione della definizione a tutti i soggetti coobbligati

La definizione agevolata di una controversia avente ad oggetto un'obbligazione tributaria gravante su più soggetti solidalmente, proposta anche da uno solo dei coobbligati, ha effetto anche per tutti gli altri, poiché ciò che rileva è l'unicità dell'obbligazione, la cui estinzione, benché intervenuta per effetto dell'attività di uno solo degli obbligati, non può che rilevare anche nei confronti degli altri. (nel caso specifico, quindi, la definizione del PVC sull'omessa esecuzione della ritenuta eseguita dal sostituto d'imposta comporta l'estinzione del processo già instaurato dal sostituto, in merito all'accertamento sulla mancata dichiarazione dei proventi che avrebbero dovuto essere assoggettati a ritenuta).

Corte di Cassazione n. 13282 del 26/05/2017

È nullo l'avviso di accertamento che contiene una delega in bianco

In tema di accertamento tributario la delega di firma o di funzioni (ex articolo 42 del DPR 600/1973) deve necessariamente indicare il nominativo del delegato, pena la sua nullità che determina a sua volta quella dell'atto impositivo, sicché non può consistere in un ordine di servizio o in bianco, che si limiti ad indicare la sola qualifica professionale del delegato senza consentire al contribuente di verificare agevolmente la ricorrenza dei poteri in capo al sottoscrittore. La delega non può essere fatta per *relationem* con riferimento ad un soggetto incerto, ben potendo i capi ufficio o capi team al momento della delega non essere più tali in sede di sottoscrizione degli atti impositivi.

Corte di Cassazione n. 12960 del 23/05/2017

Sono validi gli atti di accertamento notificati ai soci della società liquidata

Sono validi gli accertamenti IRPEF emessi in attuazione della regola generale di tassazione "per trasparenza" previsto dall'articolo 5, TUIR, valendo comunque l'ulteriore principio di diritto che "In tema di società in accomandita, la responsabilità del socio accomandatario per le obbligazioni contratte dalla società (nella specie relative ad IVA e IRAP) è illimitata e non circoscritta alle somme conferitegli in base al bilancio finale di liquidazione nonostante l'estinzione della società conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, atteso che tale evento non determina l'estinzione dell'obbligazione sociale, ma solo il suo trasferimento in capo ai soci, i quali ne rispondono secondo lo stesso regime di responsabilità vigente "pendente societate".

Cassazione n. 12953 del 24/05/2017

DOTTRINA

Il canale telematico per la compensazione orizzontale dei crediti fiscali da parte dei titolari di partita IVA

Nel corso dell'incontro organizzato dalla Fondazione Studi dei consulenti del lavoro, l'Associazione Nazionale Commercialisti (ANC) ha commentato i chiarimenti che sono stati forniti dall'Agenzia delle Entrate in relazione alle novità in materia di compensazione che sono state introdotte dal D.L. 50/2017. In particolare, l'Associazione ha riconosciuto l'importanza dell'apertura espressa dall'Agenzia delle Entrate in merito all'assenza dell'obbligo di presentazione mediante servizi telematici dei modelli F24 che riportano esclusivamente compensazioni orizzontali di crediti relativi al c.d. bonus Renzi e dei crediti che sono stati rimborsati ai dipendenti derivanti dalla liquidazione del modello 730.

Secondo l'Associazione, considerato che questi chiarimenti sono stati comunicati in un contesto non ufficiale, sarebbe auspicabile che una formalizzazione degli stessi anche in sede interpretativa.

Comunicato ANC del 18/05/2017

OPERAZIONI STRAORDINARIE

INTERPRETAZIONI

Il trattamento fiscale applicabile all'operazione di fusione inversa

In caso di fusione inversa (ovvero l'operazione di fusione per incorporazione nella quale la società controllata incorpora la controllante), il patrimonio netto che si conserva dopo l'operazione è sempre quello della società incorporante. In particolare, l'equiparazione tra fusione inversa e fusione diretta non può coinvolgere la qualificazione delle voci di patrimonio netto della società risultante dalla fusione, poiché esso attiene agli effetti economici complessivi dell'operazione. Da ciò deriva che questo principio *“non può portare a far prevalere la stratificazione del patrimonio netto già presente presso la incorporata-controllante, a dispetto del dato giuridico formale che vede la controllata nella posizione di incorporante”*. Pertanto, la stratificazione delle voci di patrimonio netto presente nella società che sopravvive alla fusione segue l'impostazione giuridica sua propria.

L'Agenzia delle Entrate ha esaminato le modalità con cui applicare alla fusione inversa la previsione dell'articolo 172, commi 5 e 6, del TUIR secondo cui, in caso di fusione, le riserve in sospensione d'imposta che sono iscritte nell'ultimo bilancio della società fusa o incorporata concorrono a formare il reddito della società risultante dalla fusione o incorporante se e nella misura in cui non siano state ricostituite nel suo bilancio prioritariamente utilizzando l'eventuale avanzo da fusione.

In particolare, al riguardo è stato ricordato che, in caso di fusione inversa, il sopra citato comma 5 deve essere applicato con riferimento alle riserve in sospensione d'imposta che sono iscritte nell'ultimo bilancio della società incorporata. Nello specifico:

- a) considerato che la società incorporata non aveva iscritto in bilancio alcuna riserva in sospensione d'imposta, in capo alla incorporante non sussisteva alcun obbligo fiscale in tal senso, se non quello di mantenere la stratificazione fiscale del patrimonio netto esistente ante fusione;
- b) alla riserva da *“differenza da fusione”* (rilevata come incremento del patrimonio netto della società incorporante che residua dopo l'annullamento delle sue azioni) è applicabile il disposto del successivo comma 6 secondo cui, all'avanzo da fusione è possibile attribuire la medesima natura tributaria del capitale sociale e delle riserve che compongono il patrimonio netto della società incorporata (pertanto, nel caso esaminato, alla riserva da *“differenza da fusione”* doveva essere attribuita, proporzionalmente, la natura tributaria del capitale sociale e delle riserve della società incorporata).

Per quanto riguarda, invece, la riserva in sospensione di imposta per rivalutazione dei beni di impresa (ex legge 266/2005), presente nel patrimonio netto della società incorporante prima della fusione, è stato ricordato che alla predetta rivalutazione si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni relative alla rivalutazione dei beni delle imprese (articoli da 10 a 16, legge 342/2000). Peraltro, nel caso in cui, a seguito della fusione inversa, la società incorporante mantenesse contabilmente questa riserva, non si determina alcun presupposto impositivo per la tassazione della stessa.

Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 62/E del 24/05/2017

GIURISPRUDENZA

Non è elusiva la fusione che è in grado di determinare un risparmio d'imposta se giustificata da valide ragioni extrafiscali

Nel caso esaminato:

- una società “X” (del gruppo “X”) ha acquistato dalla società “Y” (del gruppo “Y”) le partecipazioni nelle società “A” e “B” che detengono alcune centrali elettriche (le società “A” e “B” svolgono esclusivamente l'attività di produzione di energia elettrica, con conseguente assoggettamento alla maggiorazione Ires - RHT).

- nel 2009 la società “B” viene scissa parzialmente in altre due società “C” e “D” (ognuna delle quali detiene una centrale. Per effetto della scissione le società che pagano RHT diventano quindi 4 ovvero: le società “A”, “B” e le due beneficiarie neocostituite dalla scissione “C” e “D”);
- nel 2010 viene effettuata la prima fusione e la società “A” è incorporata in “X”. Per effetto di questa operazione, la società X non paga RHT (ciò in quanto la società X ha ricavi da servizi prevalenti rispetto a quelli di vendita di energia elettrica);
- nel 2011 viene effettuata la seconda fusione e le società “B”, “C” e “D” sono incorporate in “X” (per effetto della fusione, la società X, avendo ricavi prevalenti da servizi, non paga RHT).

In questo contesto, il Collegio giudicante ha escluso la sussistenza di un intento elusivo nelle sopra citate operazioni straordinarie, considerato che:

- l’operazione nel suo complesso non è circolare (infatti, nell’anno 2008 la società X era titolare di due partecipazioni mentre, a seguito delle fusioni poste in essere nel 2010 e nel 2011, la stessa risultava essere direttamente titolare dei complessi aziendali);
- nella corrispondenza rinvenuta in sede di verifica non è stata individuata l’esistenza di un disegno elusivo esclusivamente finalizzato all’aggiramento della Robin Hood Tax, ma l’indicazione di valide ragioni extra fiscali (es. semplificazione della struttura di gruppo post fusione e un significativo risparmio di costi amministrativi legati al collegio sindacale, la revisione contabile, i sistemi operativi);
- a seguito della fusione, la società X ha potuto vendere alcuni rami d’azienda relativi alle centrali, conseguendo delle plusvalenze tassabili ai fini IRES in misura pari al 27.50% del relativo ammontare (in assenza della fusione, la società avrebbe potuto cedere la partecipazione posseduta tassando solo l,375% della relativa plusvalenza).

CTP Roma n. 13117/17-19 e 13118/17-19 del 29/05/2017

La ristrutturazione seguita da cessione non sempre è elusiva ai fini dell’imposta di registro

Il caso esaminato ha riguardato una complessa operazione di natura negoziale, effettuata con tre atti notarili, ovvero: costituzione di una newco, successivo aumento di capitale da parte dell’unico socio tramite conferimento di ramo aziendale, ed infine cessione dell’intera partecipazione a favore di un terzo soggetto. Il collegio giudicante, pur nella consapevolezza dell’esistenza di profili di elusività (ai fini dell’imposta di registro) derivanti dalla possibile riqualificazione di operazioni analoghe in “cessioni d’azienda”, ha riconosciuto che, qualora, come nel caso di specie, venga provata la diversità di effetti negoziali tra la costituzione di una nuova società conferitaria rispetto alla mera cessione d’azienda, l’operazione non può essere considerata di natura elusiva.

CTR Milano n. 823/2017 del 01/03/2017

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

INTERPRETAZIONI

I chiarimenti per la “flat tax”

Sono stati forniti i primi chiarimenti in merito all’ambito applicativo della disciplina prevista dall’articolo 24-bis del TUIR rubricato “Opzione per l’imposta sostitutiva sui redditi prodotti all’estero realizzati da

persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia” (le modalità applicative di questa normativa sono state chiarite nel provvedimento 8 marzo 2017).

Com'è noto, in base a questa disciplina, le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia possono optare per l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'Irpef sui redditi realizzati in uno o più Stati esteri, stabilita forfaitariamente nella misura di 100mila euro per ciascun periodo d'imposta in cui è valevole l'opzione. Relativamente a quanto sopra, è stato chiarito quanto segue:

1) con riferimento all'ambito soggettivo:

- il nuovo regime è rivolto esclusivamente alle persone fisiche che non hanno avuto la residenza fiscale in Italia (ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del Tuir) per almeno nove dei dieci periodi d'imposta precedenti all'inizio di validità dell'opzione (pertanto, è possibile esercitare l'opzione pur avendo acquisito la residenza in Italia già da un anno);
- in caso di eventuali conflitti di doppia residenza, rileva la sola normativa domestica, senza possibilità di applicare i criteri che sono stabiliti dalle convenzioni contro le doppie imposizioni (tie-breaker rules);
- in regime è applicabile anche nei confronti dei cittadini italiani che sono stati cancellati dalle anagrafi della popolazione residenti e che si sono trasferiti in Stati o territori a fiscalità privilegiata individuati con D.M. 4 maggio 1999 (e ciò nonostante l'applicazione della presunzione di residenza in Italia prevista dall'articolo 2, comma 2-bis, del Tuir);
- l'opzione può essere estesa anche a favore di uno o più familiari (in questa categoria rientrano le persone tenute all'obbligo degli alimenti elencate nell'articolo 433 del codice civile, fra cui, il coniuge, la persona con cui si è uniti civilmente, i figli, i genitori, i generi e le nuore, i fratelli e le sorelle). In particolare l'estensione del regime è subordinata al ricorrere delle medesime condizioni richieste al contribuente principale e può essere effettuata nei confronti dei vari familiari anche in momenti cronologicamente distinti, sia rispetto all'opzione principale sia rispetto ad altri familiari;

2) con riferimento all'ambito oggettivo:

- possono essere assoggettati all'imposta sostitutiva i soli redditi prodotti all'estero, così come individuati dall'articolo 165, comma 2, del Tuir. I redditi si considerano prodotti all'estero sulla base dei medesimi criteri di collegamento stabiliti dall'articolo 23 del Tuir per individuare quelli prodotti in Italia, applicati con un metodo rovesciato (viceversa, tutti i redditi realizzati in Italia dai soggetti neo residenti sono tassati in base alle disposizioni ordinarie applicate ai residenti);
- sono escluse dall'imposta sostitutiva, per i primi cinque periodi d'imposta, le plusvalenze da cessione di partecipazioni qualificate detenute in enti e società non residenti;
- per i redditi che sono posseduti tramite un soggetto interposto (una società o un trust esteri), gli importi sono imputabili in capo al soggetto interponente residente. Se si tratta di redditi di fonte estera, questi sono attratti nel perimetro dell'opzione e sconsigliano l'imposta sostitutiva;
- I redditi prodotti da una Cfc localizzata in uno Stato che rientra nell'opzione dell'imposta sostitutiva non sono tassati per trasparenza in capo al socio controllante (in relazione agli stessi non occorrerà neanche compilare il quadro FC della dichiarazione dei redditi);
- gli utili e le plusvalenze (decorso l'holding period dei cinque periodi d'imposta) provenienti da Paesi a fiscalità privilegiata possono, a loro volta, essere ricompresi nel regime dell'articolo 24-bis del Tuir. In questo caso, il neo residente è esonerato dall'obbligo di segnalarli nella dichiarazione dei redditi, come invece sarebbe previsto dagli articoli 47 e 68 del Tuir;

3) con riferimento all'istanza di interpello all'Amministrazione finanziaria: è possibile richiedere un parere preventivo all'Amministrazione finanziaria in merito alla presenza delle condizioni di accesso al nuovo regime, presentando istanza di interpello probatorio, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della Legge n. 212/2000.

L'interpello è facoltativo (chi non lo presenta può comunque esercitare l'opzione direttamente nella dichiarazione dei redditi) e la relativa risposta non è né vincolante né impugnabile.

Al fine di verificare la presenza dei requisiti di accesso al regime, è possibile presentare l'interpello anche anteriormente al trasferimento della residenza in Italia. All'istanza deve essere allegata una check-list debitamente compilata, da cui devono emergere tutti gli elementi rilevanti per stabilire se è possibile accedere al nuovo regime;

4) con riferimento all'esercizio dell'opzione in dichiarazione:

- l'opzione può essere esercitata in dichiarazione entro il termine ordinario di presentazione e non è possibile effettuarla nella dichiarazione tardiva (ovvero quella presentata entro i 90 giorni dal termine ordinario). L'eventuale omessa indicazione dell'opzione può essere sanata entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta successivo, con il pagamento della sanzione prevista nella misura minima di 250 euro;
- in caso di mancata presentazione dell'interpello, occorrerà indicare direttamente nella dichiarazione dei redditi gli elementi necessari al riscontro delle condizioni di accesso al regime (lo status di non residente in Italia per un tempo almeno pari a nove periodi di imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio di validità dell'opzione; la giurisdizione o le giurisdizioni dell'ultima residenza fiscale; gli eventuali Stati o territori esteri che il contribuente intende escludere dal regime; nonché gli elementi richiesti nella check list che sarebbe stata allegata all'istanza di interpello);
- l'opzione si rinnova di anno in anno tacitamente. Dall'ambito applicativo dell'imposta sostitutiva è possibile escludere i redditi prodotti in alcune giurisdizioni estere (cherry picking). Questa scelta può essere modificata in corso di opzione solo per escludere ulteriori Paesi dal beneficio dell'opzione e non per aggiungerne di nuovi.
- in caso di estensione dell'opzione a uno o più familiari, nella dichiarazione occorrerà indicare tutti i dati relativi ai familiari nonché gli eventuali Paesi esteri esclusi;

5) con riferimento agli effetti dell'opzione:

- l'opzione per l'applicazione del nuovo regime prevede il versamento di un'imposta sostitutiva ai fini Irpef calcolata forfetariamente nella misura di 100mila euro per ogni anno d'imposta di validità dell'opzione. Viceversa i familiari sono tenuti a pagare un'imposta di 25mila euro;
- la tassazione esaurisce l'obbligazione tributaria dovuta in Italia sui redditi di fonte estera che, pertanto, non devono più subire altre imposte sostitutive o ritenute;
- l'imposta sostitutiva non può essere compensata con altre imposte. Ulteriori benefici dell'opzione riguardano l'esenzione dal pagamento dell'Ivie e dell'Ivafe e dall'obbligo di monitoraggio per le giurisdizioni non escluse dall'opzione;

6) la durata del regime e le ipotesi di uscita:

- gli effetti del regime di imposta sostitutiva durano al massimo per quindici anni; la scelta è liberamente revocabile e, nel caso di estensione dell'opzione ai familiari, la revoca operata dal beneficiario principale per se stesso ha effetto anche nei loro confronti (la revoca viene generalmente effettuata con la dichiarazione dei redditi o attraverso apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate);

- nell'ipotesi di decesso del contribuente principale, gli eredi hanno la facoltà di versare l'imposta sostitutiva per conto del de cuius, qualora questi sia deceduto prima di effettuare il versamento (gli eredi possono anche modificare il perimetro di applicazione dell'opzione esercitata dal de cuius, sia escludendo uno o più Stati esteri sia estendendo o revocando l'opzione nei confronti di uno o più familiari);
- la cessazione degli effetti, la revoca e la decadenza dal regime impediscono al soggetto che aveva esercitato l'opzione di effettuare una nuova (viceversa, da parte sua, il familiare ha la possibilità di esercitare l'opzione come contribuente principale e di godere del regime di imposta sostitutiva per il periodo residuo al completamento del quindicennio. La medesima facoltà è data al familiare anche nel caso di decesso del contribuente principale).

Agenzia delle Entrate, circolare n. 17/E del 23/05/2017

GIURISPRUDENZA

Nessun obbligo di compilazione del modulo RW per i brevetti registrati all'estero

Non sono obbligati alla compilazione del quadro RW le persone fisiche residenti che procedono alla registrazione di un brevetto nazionale presso uno o più Stati esteri. Infatti, in questa ipotesi non si ha un'attività estera ma l'ampliamento della protezione brevettuale oltre i confini nazionali.

CTR Milano n. 1779/17/2017 del 20/04/2017

I giudici di uno Stato membro possono controllare la legittimità delle richieste di informazioni fiscali rivolte da un altro Stato membro

Se un soggetto a cui viene richiesta un'informazione specifica nel contesto della cooperazione amministrativa regolata dalla direttiva 2011/16/UE rifiuta di fornire tale informazione, l'irrogazione della sanzione prevista dalla normativa nazionale a fronte di tale rifiuto non ha carattere automatico, ma al giudice nazionale spetta il potere di verificare se l'informazione richiesta risulti pertinente rispetto agli scopi di prevenire le evasioni e le frodi e di rideterminare le sanzioni irrogate in mancanza di tale requisito.

Corte di Giustizia UE, causa C-682/15 del 16/05/2017