

TAX & LEGAL NEWS



Numero 13/2019

IN QUESTO NUMERO

LEGISLAZIONE

Le novità del decreto crescita convertito in legge

Dal decreto crescita novità sul contraddittorio preventivo

Diventa possibile il ravvedimento operoso frazionato

Confermato il bonus per l'aggregazione di imprese

Il regime di neutralità fiscale viene esteso ai conferimenti di quote di minoranza

INTERPRETAZIONI

I chiarimenti delle Entrate sulla fatturazione elettronica

Non rilevano ai fini Iva i servizi intercompany nel Gruppo

GIURISPRUDENZA

Le norme sul transfer pricing non si possono applicare alle transazioni interne

La sostituzione del trustee sconta le imposte ipocatastali fisse

DOTTRINA

Dall'Assonime una circolare sui redditi 2018

IMPOSTE SUI REDDITI

LEGISLAZIONE

Convertito in legge il decreto crescita

Sono state integralmente confermate le disposizioni che interessano il reddito di impresa previste dal testo del decreto legge 34/2019. Si tratta dei seguenti aspetti.

Super ammortamenti: è reintrodotta il super-ammortamento per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati a decorrere dal **1° aprile 2019** e fino al **31 dicembre 2019**, ovvero entro il **30 giugno 2020** ma a condizione che entro il **31 dicembre 2019** sia stato accettato l'ordine di acquisto e sia stato versato il **20%** del corrispettivo a titolo di acconto. È confermato il riconoscimento della maggiorazione figurativa del costo di acquisizione del **30%** ai soli fini IRES delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing. La maggiorazione spetta per investimenti complessivi (effettuati da imprese e professionisti) in misura non superiore a **2,5 milioni di euro**;

Mini Ires: è prevista la possibilità delle società di applicare l'IRES con aliquota ridotta sul reddito d'impresa dichiarato fino a concorrenza dell'importo corrispondente agli utili di esercizio che sono accantonati a riserve diverse da quelle non disponibili e nei limiti dell'incremento del patrimonio netto.

L'aliquota IRES può essere applicata nella misura ridotta con le seguenti aliquote:

- **22,5%** per il periodo d'imposta **2019**;
- **21,5%** per il periodo d'imposta **2020**;
- **21%** per il periodo d'imposta **2021**;
- **20,50%** a partire dal periodo d'imposta **2022**.
- **20%** a partire dal periodo d'imposta **2023**.

Deduzione IMU: per il periodo d'imposta **2019** (per i soggetti "solari"), la percentuale di deducibilità dell'IMU sugli immobili strumentali dal reddito d'impresa è innalzata dal **40%** al **50%**.

Successivamente è previsto l'incremento:

- al **60%** per i periodi d'imposta **2020** e **2021** (per i soggetti "solari");
- al **70%** a decorrere dal periodo d'imposta **2022**;
- al **100%** a decorrere dai periodi d'imposta **2024**.

Patent box: a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto crescita (**2019** per i soggetti solari), in alternativa alla definizione di un accordo preventivo con l'Amministrazione finanziaria, è ammessa la possibilità di determinare e dichiarare il reddito agevolabile indicando le informazioni necessarie in un'adeguata documentazione.

Decreto legge 34/2019, articoli 1-4

GIURISPRUDENZA

Le norme sul transfer pricing non si possono applicare alle transazioni interne

La questione centrale del giudizio della Cassazione riguarda la configurabilità, nel nostro ordinamento, dell'istituto del transfer pricing domestico e in quale modo possa rilevare, nell'ambito delle transazioni infragruppo interne, la nozione di "valore normale".

La divergenza rispetto al valore normale potrebbe, in ipotesi, legittimare una contestazione dell'operazione in sé, in quanto lesiva del principio di libera concorrenza. Secondo la Suprema corte, però, manca una norma che giustifichi un simile esito, neppure potendosi ritenere applicabile, l'articolo 110 del TUIR.

Sul punto, del resto, è conclusivo che l'articolo 5, comma 2, del Dlgs. 147/2015, secondo cui *"la disposizione di cui all'articolo 110, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si interpreta nel senso che la disciplina ivi prevista non si applica per le operazioni tra imprese residenti o localizzate nel territorio dello Stato"*. La disposizione, di espressa interpretazione autentica, ribadisce che è preclusa la possibilità di estendere l'applicazione delle regole sul valore normale alle transazioni interne infragruppo e chiarisce, dunque, che il valore normale è una regola particolare che deroga a quella generale del corrispettivo pattuito solo ove espressamente richiamata.

Cassazione, Sentenza 25.6.2019 n. 16948

DOTTRINA

Dall'Assonime una circolare sui redditi 2018

La circolare Assonime illustra le principali innovazioni normative ed interpretative che assumono rilevanza per la determinazione dell'IRES e dell'IRAP relative al 2018. Si tratta di diverse tematiche, tra cui il nuovo regime di tassazione dei dividendi esteri (c.d. semi PEX), il differimento della deduzione delle quote di ammortamento dell'avviamento e delle altre attività immateriali, la facoltà per i soggetti OIC di non svalutare i titoli del circolante, il credito ricerca e sviluppo e il super/iperammortamento. In tema di IRAP, viene analizzato il contenuto di una risposta non pubblicata dell'Amministrazione finanziaria che riguarda i criteri per la deduzione del TFR da parte delle imprese IAS-adopter.

Assonime, Circolare 27.6.2019 n. 15

IVA

LEGISLAZIONE

Le novità del decreto crescita convertito in legge

Il termine di emissione delle fatture (già fissato - a partire dal 1° luglio 2019 - nel decimo giorno successivo a quello di effettuazione dell'operazione) è stato modificato al **dodicesimo giorno successivo** a quello di effettuazione dell'operazione. Resta, viceversa, invariato il termine di annotazione delle fatture emesse, coincidente con il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione e con riferimento allo stesso mese di effettuazione dell'operazione.

Dal 1° gennaio 2020, per gli esportatori abituali è eliminato l'obbligo di consegnare al proprio fornitore la dichiarazione d'intento e la ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate. Viceversa, resta invariata la necessità di trasmettere all'Agenzia i dati della dichiarazione di intento.

Ulteriori e significative semplificazioni riguardano

- in linea generale: la possibilità di utilizzare una sola lettera di intento anche per più operazioni doganali d'importazione;
- per gli esportatori abituali ed i rispettivi fornitori: l'abolizione dell'obbligo di numerazione progressiva delle dichiarazioni di intento e di annotazione delle stesse in appositi registri e conservazione ai sensi dell'articolo 39 del DPR n. 633/72;
- per i fornitori degli esportatori abituali: l'abolizione dell'obbligo di esposizione dei dati delle lettere di intento ricevute nella dichiarazione IVA annuale (quadro VI).

A partire dal 2020, i fornitori dovranno indicare sulla fattura emessa nei confronti dell'esportatore abituale gli estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione d'intento (e non, genericamente, quelli della stessa).

Viceversa, in caso di importazioni, gli estremi del protocollo dovranno essere indicati dall'importatore nella dichiarazione doganale (a quest'ultimo riguardo, è messa a disposizione dell'Agenzia delle Dogane la banca dati delle dichiarazioni di intento per dispensare l'operatore dalla consegna in Dogana di copia cartacea delle dichiarazioni di intento e delle ricevute di presentazione).

A livello sanzionatorio, con la sostituzione dell'articolo 7, comma 4-bis, del D.Lgs. 471/97, è prevista l'irrogazione della sanzione amministrativa dal 100% al 200% dell'imposta fermo restando il versamento della stessa, in capo al cedente o prestatore che dovesse effettuare operazioni in regime di non imponibilità IVA *“senza aver prima riscontrato per via telematica l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle Entrate”* della lettera di intento.

E' previsto l'obbligo dei soggetti passivi IVA di trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate una comunicazione dei dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche dell'imposta entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo a ogni trimestre. Oltre a ciò:

- la comunicazione dei dati relativa alla liquidazione IVA del secondo trimestre: potrà essere inviata entro il 16 settembre;
- la comunicazione dei dati relativa alla liquidazione IVA del quarto trimestre: potrà essere inviata con la dichiarazione IVA annuale (a condizione che quest'ultima sia presentata entro il mese di febbraio).

Restano in ogni caso fermi gli ordinari termini di versamento dell'imposta dovuta in base alle liquidazioni periodiche effettuate.

E' stata introdotta la possibilità di cedere il credito IVA chiesto a rimborso in sede di liquidazione trimestrale, oltre che quello annuale.

La disposizione sarà applicabile ai crediti dei quali sarà chiesto il rimborso a decorrere dal 1° gennaio 2020 (e, dunque, plausibilmente a partire dai crediti esposti nel modello TR da presentarsi entro il 30 aprile 2020, con riferimento al primo trimestre del prossimo anno).

I soggetti che effettuano operazioni al dettaglio (ex articolo 22 del DPR n. 633/72) tenuti alla memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi giornalieri (ai sensi dell'articolo 2 del D.Lgs. 127/2015) potranno inviare i dati entro 12 giorni dal momento di effettuazione dell'operazione. Restano fermi, tuttavia, sia i termini di memorizzazione (giornaliera) dei corrispettivi, sia quelli per le liquidazioni IVA periodiche.

Decreto legge 34/2019, articoli 12-ter - 12-septies

INTERPRETAZIONI

I chiarimenti delle Entrate sulla fatturazione elettronica

L'Agenzia delle entrate ha diramato chiarimenti in merito alla procedura di emissione della fattura elettronica con la circolare 14 del 17 giugno 2019.

Il documento fornisce chiarimenti che tengono conto degli esiti dei lavori del Forum italiano sulla fatturazione elettronica, nonché dei contributi e della segnalazione di criticità forniti dagli operatori e commentatori.

Agenzia delle Entrate, Circolare 17.6.2019 n. 14

Non rilevano ai fini Iva i servizi intercompany nel Gruppo

I servizi intercorsi tra i soggetti che partecipano al medesimo Gruppo IVA sono irrilevanti ai fini IVA, attesa la natura unitaria del Gruppo IVA, soggetto passivo unico.

Come peraltro chiarito dalla circolare n. 19/E del 2018, ciò comporta che in relazione alle operazioni infragrupo non assuma alcuna rilevanza, agli effetti dell'IVA, la determinazione della base imponibile delle anzidette operazioni, e che, per le operazioni medesime, non debba essere osservato alcun obbligo di fatturazione, annotazione nei registri IVA e inserimento nella dichiarazione annuale IVA. Inoltre, per tali operazioni, permane solo l'obbligo di rilevazione nell'ambito delle scritture contabili (Dpr 600/1973) diverse dai registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, mentre le imprese in contabilità semplificata sono tenute a rilevare tali operazioni con idonea documentazione emessa nel rispetto del loro ordine cronologico riportando tutti gli elementi utili ad identificarle.

Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello 1.7.2019 n. 222

ALTRE IMPOSTE

GIURISPRUDENZA

La sostituzione del trustee sconta le imposte ipocatastali fisse

La sentenza 12.4.2019 n. 645/9/19 della Commissione tributaria regionale della Toscana afferma che *"la richiesta dell'ufficio di voler riscuotere nuovamente in occasione della sostituzione del "trustee" le imposte ipocatastali in misura proporzionale risulta illegittima come da oramai consolidata giurisprudenza di Cassazione e Corti di merito"*.

Commissione Tributaria Regionale Toscana, Sentenza 12.4.2019 n. 645/9/19

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

LEGISLAZIONE

Dal decreto crescita novità sul contraddittorio preventivo

E' stato introdotto l'obbligo per l'Amministrazione finanziaria di avviare, necessariamente e nei casi espressamente previsti, un contraddittorio con il contribuente per definire in via amministrativa la pretesa tributaria.

A tal fine, prima di emettere un avviso di accertamento, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a notificare l'invito a comparire per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento.

Tra le fattispecie escluse dall'obbligo di contraddittorio sono previsti gli avvisi di accertamento parziale ex articolo 41-bis D.P.R. 600/1973

Decreto legge 34/2019, articolo 4-octies

Diventa possibile il ravvedimento operoso frazionato

Il decreto crescita, nella versione risultante dopo la conversione in legge, ha inserito nel sistema sanzionatorio amministrativo una norma di interpretazione autentica in materia di ravvedimento operoso parziale.

In particolare, è ora consentito al contribuente di avvalersi dell'istituto del ravvedimento anche nell'ipotesi in cui dovesse essere effettuato un versamento delle imposte a debito in modo frazionato, purché lo stesso sia effettuato nei tempi prescritti dalle lettere a), a-bis), b), b-bis), b-ter), b-quater) e c) del comma 1 dell'articolo 13 del D.Lgs. n. 472/1997.

Con lo stesso intervento normativo, vengono, inoltre, disciplinate nel dettaglio le due distinte ipotesi di versamento tardivo da quello tardivo-frazionato, prevedendo che:

- nel caso in cui l'imposta dovuta dovesse essere versata in ritardo e il ravvedimento, con il versamento della sanzione e degli interessi, intervenga successivamente: la sanzione applicabile corrisponde a quella riferita all'integrale tardivo versamento; gli interessi sono dovuti per l'intero periodo del ritardo; la riduzione prevista in caso di ravvedimento è riferita al momento del perfezionamento dello stesso;
- nel caso di versamento tardivo dell'imposta frazionata in scadenze differenti: al contribuente è consentito operare autonomamente il ravvedimento per i singoli versamenti, con le riduzioni di cui sopra, ovvero per il versamento complessivo, applicando in tal caso alla sanzione la riduzione individuata in base alla data in cui la stessa è regolarizzata.

Decreto legge 34/2019, articolo 4-decies

OPERAZIONI STRAORDINARIE



LEGISLAZIONE

Confermato il bonus per l'aggregazione di imprese

Viene riproposto il bonus aggregazioni previsto dal D.L. n. 5/09 (e, anteriormente, dalla Legge 296/06) disponendo, al ricorrere di particolari condizioni e limitatamente alle operazioni effettuate fino al **31 dicembre 2022**, il riconoscimento fiscale gratuito del disavanzo da concambio (per un valore non superiore a **5 milioni di euro**) derivante dalle operazioni di fusione e di scissione nonché del maggior valore iscritto dalla società conferitaria nell'ipotesi di conferimento di azienda effettuato ai sensi dell'articolo 176 del TUIR.

In particolare il bonus richiede:

- 1) l'operatività delle imprese che realizzano l'operazione straordinaria da almeno due anni;
- 2) l'assenza di rapporti di controllo o di collegamento societario (a tal fine rilevano i rapporti di controllo, anche indiretto, previsti dall'articolo 2359, numero 1 del Codice Civile, e i rapporti

partecipativi superiori al 20%). Anche questo requisito di “indipendenza” deve sussistere alla data dell’operazione e ininterrottamente nei due anni precedenti.

Per l’individuazione delle operazioni straordinarie agevolabili è necessario assumere a riferimento la relativa data di efficacia giuridica e, pertanto:

- a) per le fusioni e scissioni: rileverà la data di iscrizione dell’atto nel registro delle imprese;
- b) per i conferimenti: occorrerà fare riferimento alla data di iscrizione della delibera di aumento di capitale della conferitaria.

Il beneficio è costituito dal riconoscimento fiscale gratuito (ai fini IRES ed IRAP) dell’avviamento o degli altri maggiori valori dei beni strumentali materiali ed immateriali che sono iscritti a fronte del disavanzo da concambio o nella contabilità della conferitaria (nei limiti di 5 milioni di euro).

I maggiori ammortamenti sono deducibili a partire dall’esercizio successivo a quello dell’operazione.

È prevista la decadenza dal beneficio in caso di effettuazione di ulteriori operazioni straordinarie o di cessione dei beni rivalutati nei 4 esercizi successivi all’aggregazione (fatta salva la presentazione di un interpello disapplicativo).

Decreto legge 34/2019, articolo 11

Il regime di neutralità fiscale viene esteso ai conferimenti di quote di minoranza

L’articolo 177, comma 2 del TUIR stabilisce le modalità di determinazione del reddito del soggetto conferente nell’operazione di conferimento di partecipazioni attraverso la quale la società conferitaria acquisisce (ovvero integra in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario) il controllo di diritto (ex articolo 2359, comma 1, numero 1 del Codice civile) della società le cui quote partecipative sono scambiate. Nello specifico, questa disposizione prevede che le azioni o quote ricevute dal conferente (il “corrispettivo” del conferimento) sono valutate sulla base della corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formato dalla conferitaria per effetto del conferimento (trattasi del c.d. “realizzo controllato”).

Pertanto, qualora l’aumento del patrimonio netto della conferitaria equivalga al valore fiscalmente riconosciuto, in capo al conferente, della partecipazione conferita, l’operazione gode di un regime di neutralità fiscale.

Con le novità che sono state approvate, questo regime sospensivo è stato esteso alle operazioni in cui il conferitario non acquista la maggioranza della società scambiata. A tal fine devono ricorrere entrambe le seguenti condizioni:

- a) le partecipazioni conferite rappresentano, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell’assemblea ordinaria superiore al **2** o al **20%** ovvero una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al **5** o al **25%**, a seconda che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni;
- b) le partecipazioni devono essere conferite in società (esistenti o di nuova costituzione) interamente partecipate dal conferente.

Infine, per applicare la Pex in caso di successiva cessione delle partecipazioni ricevute in sede di conferimento, per le partecipazioni di collegamento che hanno fruito del regime sospensivo il periodo di possesso è stato esteso a 60 mesi, in luogo dei 12 mesi ordinari.

Decreto legge 34/2019, articolo 11-bis