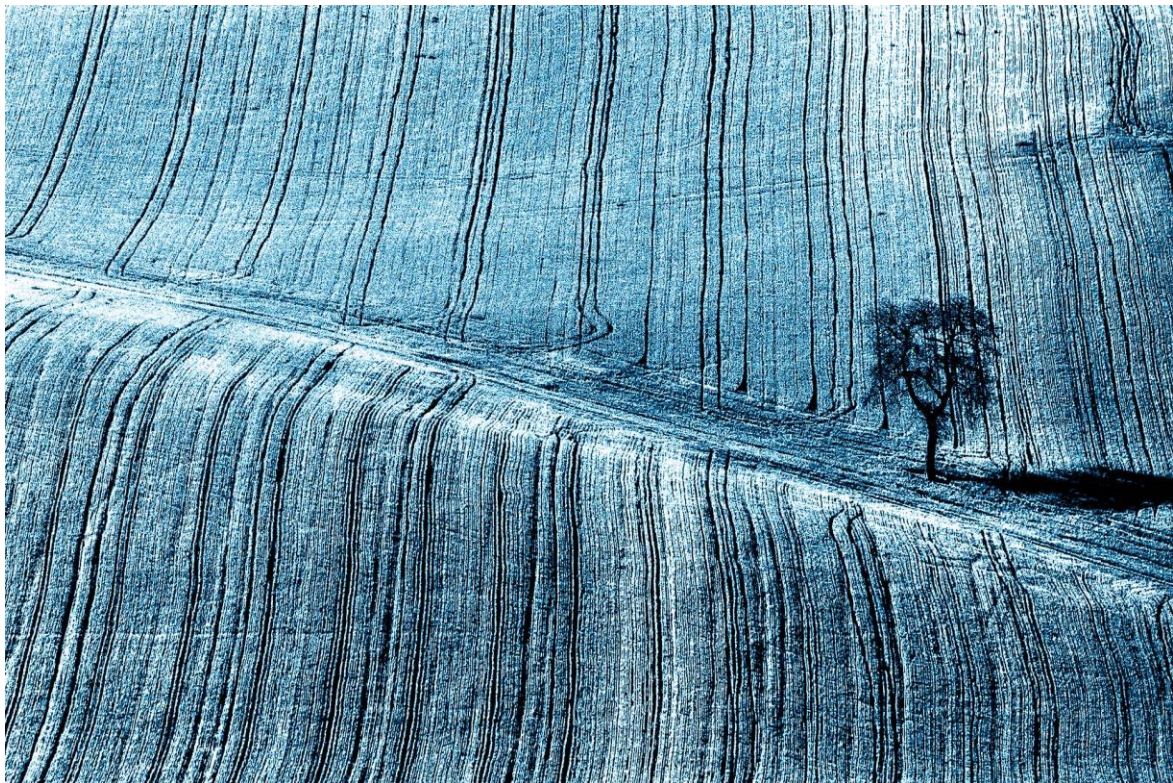


Tax & Legal News

FOCUS: La sanatoria delle irregolarità formali



SCADENZE FISCALI

FOCUS

LA SANATORIA DELLE IRREGOLARITÀ FORMALI

NEWS

BILANCIO

- VALUTAZIONE DEI TITOLI ISCRITTI NELL'ATTIVO CIRCOLANTE: IL COMMENTO DELL'OIC

OPERAZIONI STRAORDINARIE

- LA FUSIONE INVERSA NON GENERA UN DECREMENTO ACE

IMPOSTE DIRETTE

- L'ACQUISTO DI AZIENDA NON CONSENTE IL SUBENTRO NEL PATENT BOX
- IL LEASE BACK INFRAGRUPPO SEGUE LE REGOLE TIPICHE DI QUESTA OPERAZIONE

IMPOSTE INDIRETTE

- SALE AND LEASE BACK: IL TRATTAMENTO IVA VA VALUTATO CASO PER CASO
- L'ENUNCIAZIONE DEL FINANZIAMENTO SOCI NON SCONTA IL REGISTRO SE IL DEBITO SI ESTINGUE

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

- LE ENTRATE APPROVANO IL MODELLO E LA PROCEDURA PER LA DEFINIZIONE DELLE LITI PENDENTI
- EMANATE LE ISTRUZIONI PER LA DEFINIZIONE DEGLI ATTI ACCERTATIVI
- REGOLE DI ATTUAZIONE ANCHE PER LA SANATORIA DELLE VIOLAZIONI FORMALI

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

- REVISIONE DELLA BLACK LIST UE CON INCLUSIONE DELLA RUSSIA

SCADENZE FISCALI

28 FEBBRAIO

Soggetti Iva

Comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA effettuate nel quarto trimestre solare del 2022, da effettuare utilizzando il modello "Comunicazione liquidazioni periodiche IVA"

L'elenco completo delle prossime scadenze fiscali può essere consultato al seguente link:

<https://www1.agenziaentrate.gov.it/strumenti/scadenzario/main.php>

FOCUS

LA SANATORIA DELLE IRREGOLARITÀ FORMALI

L'articolo 1, commi 166-173 della L. 29 dicembre 2022 n. 197 (c.d. Legge di bilancio 2023), nell'ambito della c.d. "Tregua fiscale", ha reintrodotto la regolarizzazione delle violazioni formali, ricalcando quanto precedentemente previsto dall'art. 9 commi da 1 a 8, del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119.

Le disposizioni attuative della misura agevolativa sono contenute nel Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 30 gennaio 2023 n. 27629 (nel seguito "*Provvedimento*").

Ulteriori chiarimenti sono stati forniti dall'Amministrazione finanziaria nella Circolare del 27 gennaio 2023 n. 2/E (nel seguito "*Circolare*"), la quale peraltro rinvia espressamente alle istruzioni fornite nella Circolare n. 11/E del 2019, per quanto compatibili con l'attuale quadro normativo di riferimento.

Soggetti interessati

Sotto il profilo soggettivo, la regolarizzazione delle violazioni formali non risulta condizionata a una particolare qualifica rivestita dal soggetto che intende fruirne; pertanto, la definizione delle irregolarità formali è destinata a:

società di capitali e di persone;

ditte individuali;

professionisti;

privati contribuenti;

altri soggetti tenuti, in base a specifiche disposizione di legge, alla comunicazione di dati fiscalmente rilevanti.

La regolarizzazione di infrazioni, inosservanze o omissioni aventi natura formale è indipendente dalla natura giuridica, dall'attività svolta dal contribuente e/o dal regime contabile adottato dal medesimo.

Questa definizione si estende anche ai sostituti d'imposta, agli intermediari e ad altri soggetti tenuti alla comunicazione di dati riguardanti operazioni fiscalmente rilevanti.

Le violazioni che possono essere regolarizzate

Violazioni definibili in via agevolata ex articolo 1 commi 166-173 L. 197/2022

I contribuenti possono definire le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti di natura formale, commesse entro il 31 ottobre 2022, che non rilevano sulla determinazione della base imponibile, sulla liquidazione e sul pagamento dell'IVA, dell'IRAP, delle imposte sui redditi (IRES e IRPEF) e relative addizionali, delle imposte sostitutive, delle ritenute alla fonte e dei crediti di imposta.

Secondo la *Circolare* le "violazioni formali" sanabili sono quelle per le quali "*il legislatore ha previsto sanzioni amministrative pecuniarie entro limiti minimi o massimi o in misura fissa, non essendoci un omesso, tardivo o errato versamento di un tributo sul quale riproporzionare la sanzione.*" Tale

aspetto costituisce uno dei tratti che consente di distinguere le violazioni formali da quelle sostanziali, ovvero sia quelle violazioni che incidono sulla determinazione dell'imponibile, dell'imposta o sul pagamento del tributo.

Inoltre, si fa riferimento, in ogni caso, a inosservanze di formalità e adempimenti suscettibili di ostacolare l'attività di controllo, anche solo in via potenziale; diversamente, le stesse costituirebbero violazioni "meramente formali". Tra le fattispecie sanabili la *Circolare* individua, a titolo esemplificativo e non esaustivo, le seguenti violazioni formali:

la presentazione di dichiarazioni annuali redatte non conformemente ai modelli approvati ovvero l'errata indicazione o l'incompletezza dei dati relativi al contribuente (*cf.* la sanzione prevista dall'articolo 8, comma 1, Dlgs. n. 471/1997);

l'omessa o irregolare presentazione delle liquidazioni periodiche IVA (*cf.* l'articolo 11, commi 2-bis e 2-ter, del Dlgs. n. 471/1997), a condizione che l'imposta sia assolta e che la violazione non incida sulla determinazione e sul pagamento dell'imposta;

l'omessa, irregolare o incompleta presentazione degli elenchi Intrastat (*cf.* l'articolo 11, comma 4, Dlgs. n. 471/1997);

l'irregolare tenuta e conservazione delle scritture contabili (*cf.* l'articolo 9 Dlgs. n. 471/1997), nel caso in cui la violazione non abbia prodotto effetti sull'imposta complessivamente dovuta;

l'omessa restituzione dei questionari inviati dall'Agenzia ovvero da altri soggetti autorizzati ovvero la restituzione di questionari con risposte incomplete e /o non veritiere (*cf.* l'articolo 11, comma 1, lett. b, del Dlgs. n. 471/1997);

l'omissione, incompletezza o inesattezza delle dichiarazioni di inizio o variazioni attività previste dall'articolo 35 del D.p.r. n. 633/1972, nonché quelle previste dagli articoli 35-ter e 74-quinquies del medesimo D.p.r. n. 633/1972 (*cf.* l'articolo 5, comma 6, del Dlgs. n. 471/1997);

l'erronea compilazione delle dichiarazioni di intento che abbia determinato l'annullamento della dichiarazione precedentemente trasmessa invece della sua integrazione (*cf.* l'articolo 11, comma 1, del Dlgs. n. 471/1997)¹;

l'anticipazione di ricavi o la posticipazione di costi in violazione del principio di competenza, sempre che la violazione non incida complessivamente sull'imposta dovuta nell'anno di riferimento (*cf.* l'articolo 1, comma 4, Dlgs. n. 471/1997);

la tardiva trasmissione delle dichiarazioni da parte degli intermediari (*cf.* l'articolo 7-bis del Dlgs. n. 241/1997);

l) le irregolarità od omissioni compiute dagli operatori finanziari (*cf.* l'articolo 10 del Dlgs. n. 471/1997)²;

m) l'omessa o tardiva comunicazione dei dati al sistema tessera sanitaria (*cf.* l'articolo 3, comma 5-bis, Dlgs. n. 175/2014);

n) l'omessa comunicazione della proroga o della risoluzione del contratto di locazione soggetto a cedolare secca (*cf.* l'articolo 3, comma 3, ultimo periodo, Dlgs. n. 23/2011);

o) la violazione degli obblighi inerenti alla documentazione e registrazione delle operazioni imponibili IVA, quando la violazione non ha inciso sulla liquidazione del tributo (*cf.* l'articolo 6, comma 1, ultimo periodo, Dlgs. n. 471/1997);

¹ Cfr. Risposta ad interpello n. 126 del 21 dicembre 2018.

² In altri termini, si tratta delle violazioni e irregolarità connesse agli adempimenti per l'Anagrafe Tributaria.

- p) la violazione degli obblighi inerenti alla documentazione e registrazione delle operazioni non imponibili, esenti o non soggette ad IVA, quando la violazione non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito (*cfr.* l'articolo 6, comma 2, ultimo periodo, del Dlgs. n. 471/1997);
- q) la detrazione dell'IVA, erroneamente applicata in misura superiore a quella effettivamente dovuta e assolta dal cedente o prestatore, in assenza di frode (*cfr.* l'articolo 6, comma 6, ultimo periodo, del Dlgs. n. 471/1997);
- r) l'irregolare applicazione delle disposizioni concernenti l'inversione contabile, in assenza di frode (*cfr.* l'articolo 6, commi 9-bis, 9-bis1, e 9-bis2, Dlgs. 471/1997). Questa violazione può essere definita solo quando l'imposta risulta, ancorché irregolarmente, assolta e non anche quando la violazione ne ha comportato il mancato pagamento;
- t) l'omesso esercizio dell'opzione nella dichiarazione annuale, sempre che si sia tenuto un comportamento concludente conforme al regime contabile o fiscale scelto (a cui si applica la sanzione prevista dall'articolo 8, comma 1, del Dlgs. 471/1997); fatta salva l'ipotesi di omesso esercizio delle opzioni sanabili mediante l'istituto della remissione *in bonis*.
- u) la mancata iscrizione al VIES (*cfr.* l'articolo 11, del Dlgs. 471/1997), fino al 31.12.2019³.

Violazioni formali non definibili in via agevolata ex articolo 1 commi 166-173 L. 197/2022

In base alle disposizioni del *Provvedimento*, tra le irregolarità non che rientrano nella definizione agevolata è possibile annoverare:

1. le violazioni di tipo meramente formale (non punibili ex articolo 6, comma 5-*bis* Dlgs. 472/1997), ossia le violazioni che non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta, sul versamento del tributo e che non arrecano pregiudizio all'azione di controllo dell'Amministrazione finanziaria.
2. le violazioni afferenti ambiti impositivi diversi da quelli sopra ricordati quali, ad esempio, l'imposta di registro e l'imposta sulle successioni e donazioni;
3. le violazioni contenute in procedimenti conclusi in modo definitivo alla data del 1° gennaio 2023 (data di entrata in vigore del L. n. 197/2022);
4. le violazioni contenute in atti pendenti al 1° gennaio 2023 ma divenuti definitivi anteriormente al 31 marzo 2023, a seguito di una pronuncia giurisdizionale oppure di altre forme di definizione;
5. le violazioni oggetto di atti inerenti alla procedura di *voluntary disclosure*;
6. le violazioni relative ad atti inerenti all'emersione di attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero, sia per quanto attiene al monitoraggio, sia per ciò che concerne IVIE (immobili) e IVAFE (attività finanziarie). Di conseguenza, non possono essere sanate le irregolarità relative al modulo RW, inclusa la mancata compilazione dello stesso;
7. le violazioni relative a comunicazioni necessarie a perfezionare alcuni tipi di opzione o l'accesso ad agevolazioni fiscali, per le quali non è sufficiente il comportamento concludente adottato, come ad esempio la comunicazione destinata all'ENEA⁴;
8. le violazioni che incidono sulla determinazione della base imponibile o sul versamento del tributo e, più in generale, tutte le violazioni riferibili al tributo aventi natura sostanziale.

³ Dal 01 gennaio 2020 l'iscrizione al VIES costituisce requisito sostanziale per l'effettuazione di operazioni con soggetti UE.

⁴ Si veda in tal senso la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 18 aprile 2019 n. 46/E, l'ordinanza della Cassazione 21 novembre 2022 n. 34151 e la Circ. 2/E 2023

Avendo riguardo alle motivazioni del Provvedimento, la Circolare n.11/E del 2019, a titolo esemplificativo, elenca i seguenti casi:

9. l'omessa o infedele presentazione della dichiarazione dei redditi, IRAP ed IVA o del sostituto d'imposta, anche quando non dovesse risultare un'imposta dovuta;
10. le violazioni aventi ad oggetto omessi o tardivi pagamenti;
11. l'omessa presentazione del modello F24 a saldo zero;
12. la tardiva presentazione della garanzia fideiussoria nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo;
13. l'acquisto di beni o servizi da parte del cessionario/committente senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte del cedente/prestatore, (a cui si applica la sanzione prevista dall'articolo 6, comma 8, Dlgs. 471/1997);
14. l'indicazione di componenti negativi indeducibili, come nelle ipotesi di fatture ricevute a fronte di operazioni oggettivamente inesistenti;
15. le violazioni sull'emissione di fatture, ricevute e scontrini fiscali, quando hanno inciso sulla corretta determinazione e liquidazione del tributo;
16. l'omesso esercizio di opzioni (es. tassazione consolidata e regime di trasparenza fiscale) sanabile con l'istituto della *remissione in bonis*;
17. l'omessa o irregolare presentazione delle liquidazioni periodiche IVA quando la violazione ha avuto riflessi sul debito di imposta;
18. l'omessa trasmissione delle certificazioni uniche da parte dei sostituti;
19. l'omessa trasmissione delle dichiarazioni da parte degli intermediari abilitati (ex articolo 3, comma 3, del D.p.r. n. 322/1998);
20. gli errori collegati al visto di conformità (es. visto omesso o irregolare, visto apposto da un soggetto diverso da colui che ha presentato la dichiarazione annuale).

I periodi di imposta interessati

Per quanto concerne l'ambito temporale, possono essere oggetto di definizione le irregolarità formali commesse dai contribuenti fino alla data del 31 ottobre 2022. Si ricorda che la precedente norma (art. 9 DL 119/2018) prevedeva la regolarizzazione delle violazioni formali commesse entro il 24 ottobre 2018.

Le violazioni devono essere commesse in annualità per le quali non è ancora decorso il termine di decadenza alla data del 31 ottobre 2022 ovvero quelle che sono contenute in atti o procedimenti pendenti alla data del 1° gennaio 2023 e che non sono ancora divenuti definitivi alla data del versamento della prima rata dovuta per la regolarizzazione (v. Circolare n. 11/E del 2019).

Gli adempimenti per la regolarizzazione

La regolarizzazione degli errori e delle irregolarità di natura formale si perfeziona mediante il compimento dei seguenti due adempimenti:

- il versamento della somma di euro 200,00 per ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le violazioni;

- la rimozione delle irregolarità o delle omissioni formali entro il 31 marzo 2024.

Versamento dell'importo dovuto

Ai fini della definizione, è necessario versare euro 200,00 per ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le violazioni. Si precisa che la regolarizzazione delle violazioni formali può essere fatta per singolo periodo d'imposta, essendo irrilevante il numero e la tipologia di irregolarità formali in esso commesse.

Ad esempio, se diverse violazioni sono state commesse in un unico periodo d'imposta, è necessario pagare solo euro 200,00, mentre se due violazioni sono state commesse in due periodi d'imposta diversi, occorre pagare euro 400,00 (e quindi occorre versare euro 200,00 per ciascun periodo d'imposta sanato).

Con riferimento al periodo di riferimento ricordiamo che:

- per le violazioni commesse in sede di presentazione della dichiarazione annuale: occorre fare riferimento al periodo di imposta cui la dichiarazione si riferisce e non anche all'anno di presentazione della stessa (es. errore commesso in sede di presentazione della dichiarazione annuale ai fini delle imposte dirette 2020, relativo al periodo di imposta 2019, nel modello F24 dovrà essere indicato il periodo 2019);
- per le violazioni non riferibili ad alcun periodo di imposta: occorre fare riferimento all'anno solare in cui la violazione è stata commessa (es. per quelle violazioni riguardanti l'invio di comunicazioni o dichiarazioni per conto di altri soggetti).

I versamenti devono essere effettuati mediante Mod. F24 in un'unica soluzione entro il 31 marzo 2023 o mediante due rate di pari importo, scadenti, rispettivamente, il 31 marzo 2023 e il 31 marzo 2024.

Il Mod. F24 deve essere compilato come segue (Risoluzione n. 6/E del 2023):

Sezione "Erario";

Campo "Codice tributo": TF44;

Campo "Rateazione/Regione/Prov./mese rif.": in caso di versamento rateale, è necessario indicare "0102" nel caso di pagamento della prima rata e "0202" per il pagamento della seconda rata. In caso di pagamento in un'unica soluzione, nel suddetto campo va indicato il valore "0101";

Campo "Anno di riferimento": indicare il periodo d'imposta a cui si riferisce la violazione; se le violazioni formali non si riferiscono a un determinato periodo di imposta, nel campo "anno di riferimento" è indicato l'anno solare in cui sono state commesse le violazioni stesse. Per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, nel campo "anno di riferimento" è indicato l'anno in cui termina il periodo d'imposta per il quale sono regolarizzate le violazioni formali.

Per i soggetti con periodi d'imposta a cavallo rispetto all'anno solare, il versamento dell'importo regolarizza le violazioni che si riferiscono al periodo d'imposta che ha termine nell'anno solare indicato nel Mod. F24. Ad esempio, il contribuente che intende sanare le violazioni commesse nel corso del periodo di imposta 1° luglio 2019 - 30 giugno 2020 deve indicare nel modello F24 il 2020.

Qualora vi siano più periodi d'imposta nel medesimo anno solare (per esempio, in pendenza di operazioni straordinarie) e si intendano regolarizzare le violazioni formali di entrambi, sarà necessario effettuare due versamenti.

Rimozione delle irregolarità o delle omissioni formali

La definizione delle violazioni formali presuppone, ai fini del perfezionamento, oltre al versamento sopracitato, anche la rimozione della violazione o dell'irregolarità entro il 31 marzo 2024.

Nel caso in cui il contribuente non abbia effettuato per un giustificato motivo la rimozione di tutte le violazioni formali dei periodi d'imposta oggetto di regolarizzazione, la stessa produce comunque effetto se la rimozione avviene entro un termine fissato dall'Agenzia delle entrate (comunque non inferiore a 30 giorni). In tal senso la Circolare n. 11/E del 2019 specifica che: *“tale circostanza potrebbe verificarsi, ad esempio, quando il contribuente, pur applicando la diligenza del buon padre di famiglia, non riesca ad individuare tutte le violazioni formali commesse, le quali, in tutto o in parte, potrebbero non essere di immediata percezione, anche in ragione della mancanza di effetti sostanziali sui tributi cui si riferiscono.”*

La Circolare 11/E del 2019 sottolinea come non sussiste alcuna incertezza in presenza di irregolarità od omissioni già constatate o contestate dall'ufficio.

Qualora il contribuente non abbia effettuato la rimozione (spontanea o su invito) di tutte le irregolarità formali di un dato periodo d'imposta per il quale ha corrisposto la somma di euro 200,00, la definizione si perfeziona per le sole violazioni formali correttamente rimosse.

La rimozione non va effettuata quando non sia possibile o necessaria avuto riguardo ai profili della violazione formale. Il *Provvedimento* cita a titolo esemplificativo l'errata applicazione dell'inversione contabile, ai sensi dei commi 9-bis1 e 9-bis2 del Dlgs. 471/1997.

Perfezionamento della regolarizzazione

La regolarizzazione delle violazioni formali consente al contribuente di sanare le irregolarità sia nell'ipotesi in cui le stesse non siano ancora rilevate sia nel caso in cui siano state rilevate in un processo verbale o sanzionate in un atto di contestazione o di irrogazione sanzioni, purché il rapporto non si sia esaurito.

In caso di mancato perfezionamento della regolarizzazione (derivante, ad esempio, dal parziale pagamento delle somme dovute per definire ciascun periodo di imposta), il contribuente non ha diritto al rimborso delle somme versate.

La definizione non dà luogo alla restituzione di quanto già versato ad altro titolo per le violazioni formali, fatto salvo il caso in cui la restituzione avvenga in esecuzione di una pronuncia giurisdizionale o di un provvedimento di autotutela relativi all'atto di irrogazione della sanzione definito.

Il contenzioso e la proroga degli accertamenti

Con riferimento alle violazioni formali oggetto di processi verbali di constatazione e per le quali vi sia una controversia tributaria pendente, la definizione in esame è attivabile a condizione che la sanzione non sia già divenuta definitiva alla data di entrata in vigore della legge (i.e. 1° gennaio 2023). Inoltre, la definizione è consentita a condizione che le violazioni non siano state già definite con altre forme di definizione agevolata antecedentemente al versamento della prima rata di quanto dovuto ai sensi dell'articolo 9 del D.L. n. 119/2018 (si veda il comma 172 della L. di Bilancio e la Circolare n. 11/E del 2019).

In caso di definizione delle violazioni formali in pendenza di causa, il contribuente dovrà comunicare la rinuncia al giudizio a seguito del perfezionamento della definizione.

Infine, occorre ricordare che sono prorogati di due anni i termini di decadenza dell'attività sanzionatoria relativamente alle violazioni formali constatate in un processo verbale e commesse sino al 31 ottobre 2022. La proroga prescinde dalla circostanza che il contribuente si sia avvalso della definizione agevolata del verbale e indipendentemente dal perfezionamento o meno della stessa.

NEWS

BILANCIO

VALUTAZIONE DEI TITOLI ISCRITTI NELL'ATTIVO CIRCOLANTE: IL COMMENTO DELL'OIC OIC, Documento interpretativo n. 11 del 14 febbraio 2023

Il Consiglio di Gestione dell'OIC ha approvato in via definitiva il Documento Interpretativo 11 "Decreto Legge 21 giugno 2022, n.73 (convertito con Legge 4 agosto 2022, n. 122) Aspetti contabili relativi alla valutazione dei titoli non immobilizzati".

OPERAZIONI STRAORDINARIE

LA FUSIONE INVERSA NON GENERA UN DECREMENTO ACE Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 31.1.2023 n. 181

Per effetto di una fusione inversa, nella quale emerge una posta relativa alle azioni proprie, non si configura alcuna attribuzione ai soci né alcun acquisto di azioni proprie ex articolo 2357-*bis* del codice, nell'accezione prevista dal comma 4 dell'art. 5 del DM 3/8/17. Pertanto, nel calcolo della base ACE relativa al periodo d'imposta, la Società non deve effettuare la variazione negativa prevista dallo stesso comma 4.

La riduzione di PN derivante dalla fusione non ha infatti dato origine ad alcuna effettiva "attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti"; inoltre, per effetto della fusione non si è verificato alcun "acquisto" di azioni proprie, bensì soltanto una mera assegnazione delle medesime azioni rappresentative dell'intero capitale sociale, come espressamente stabilito nell'atto di fusione.

IMPOSTE DIRETTE

L'ACQUISTO DI AZIENDA NON CONSENTE IL SUBENTRO NEL PATENT BOX Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 7.2.2023 n. 194

Il quesito posto nell'interpello riguarda la possibilità di estendere l'applicazione della disciplina del Patent Box anche alle operazioni di "acquisto di ramo d'azienda", con conseguente subentro da parte della parte acquirente nella posizione del cedente, anche in relazione alla natura e all'anzianità dei costi da indicare nel rapporto costi qualificati e costi complessivi.

L'Agenzia ricorda che la relazione illustrativa al decreto attuativo ha precisato l'intento di ricomprendere nell'ipotesi di subentro nell'esercizio dell'opzione "le operazioni straordinarie neutrali ai fini fiscali". Nella circolare n. 36/E del 1° dicembre 2015, è stato inoltre messo in evidenza che le operazioni straordinarie, neutrali ai fini fiscali, potrebbero consentire, in un'ottica organizzativa, una più facile gestione della disposizione agevolativa.

In modo ancora più specifico, la circolare 11/E del 7 aprile 2016 ha chiarito che le operazioni che consentono il subentro nella posizione del dante causa sono riconducibili alle sole operazioni di

fusioni tra aziende, scissioni di aziende e conferimenti di aziende e non anche alle operazioni aventi ad oggetto singoli beni.

In altri termini, le ipotesi per le quali l'avente causa subentra nell'opzione del dante causa nonché nella natura e nell'anzianità dei costi da indicare nel cd. "Nexus ratio" contemplano solamente le operazioni successive sotto il profilo civilistico e neutrali sotto il profilo fiscale (fusioni e scissioni) oppure neutrali solo sotto l'aspetto fiscale (conferimenti di azienda). Al contrario, la "cessione del ramo di azienda" non presenta la natura di "operazione neutrale" per cui l'avente causa non può automaticamente subentrare nell'opzione esercitata dal cedente.

IL LEASE BACK INFRAGRUPPO SEGUE LE REGOLE TIPICHE DI QUESTA OPERAZIONE

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 7.2.2023 n. 198

L'operazione oggetto di interpello è descritta come "lease back" su beni strumentali (beni mobili "nuovi di fabbrica"), definita, in particolare, come "lease back indiretto" per l'intervento della società controllante che svolge un "servizio di intermediazione" a favore della società controllata utilizzatrice che sostiene i costi relativi ai canoni di leasing.

In particolare.

- il fornitore dei beni è BETA, che a sua volta lo acquista da ALFA;
- ALFA è il contraente del leasing in veste di locatario. Nell'operazione descritta, quindi, ALFA risulta essere sia l'utilizzatore del bene che il fornitore, anche se indiretto, del bene, in quanto, in sostanza, la controllante assume il ruolo di mero intermediario dell'operazione.

Secondo l'Agenzia, considerato che un'analisi dell'operazione nel suo complesso che tenga conto degli effetti economici porta a rilevare una sostanziale coincidenza, nel caso specifico, tra il fornitore e l'utilizzatore del bene, la ricostruzione dell'operazione in analogia ad un contratto di lease back è compatibile con la disciplina civilistica e i principi contabili di riferimento.

In relazione all'operazione, infatti, si ritiene rilevante il punto 17 della sezione motivazioni dell'OIC 11, laddove, sul principio di rappresentazione sostanziale, precisa che *"la finalità è anche quella di non avere rappresentazioni contabili disomogenee in presenza di transazioni economicamente omogenee. Infatti, se per ottenere una determinata posizione finanziaria o economica sono necessari una serie di contratti, oppure uno solo, ciò non può fare la differenza in termini di rappresentazione del bilancio."*

Pertanto, il comportamento contabile è da ritenere compatibile con la disciplina dettata dal codice civile e coerente con i principi OIC. Di conseguenza, per effetto del principio di derivazione rafforzata, questo comportamento è rilevante anche ai fini della determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP.

IMPOSTE INDIRETTE

SALE AND LEASE BACK: IL TRATTAMENTO IVA VA VALUTATO CASO PER CASO

Agenzia delle Entrate, Risoluzione 3.2.2023 n. 3

Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 7.2.2023 n. 206

A seguito della sentenza della Corte di Cassazione, sez. V, n. 11023 del 27 aprile 2021 e delle successive conformi ordinanze (cfr. ordinanze 17710 del 22 giugno 2021, 30016 del 26 ottobre 2021, 35915 del 22 novembre 2021, 36076 del 23 novembre 2021, 40930 del 21 dicembre 2021),

che richiamano la sentenza della Corte di Giustizia UE del 27 marzo 2019, causa C-201/18, si sono creati dubbi sul trattamento IVA del contratto di sale and lease back. In particolare, occorre determinare se l'operazione debba essere considerata di natura complessivamente finanziaria, in ossequio ai principi forniti dalla giurisprudenza, oppure se possano ancora trovare applicazione i chiarimenti forniti con la circolare del 30 novembre 2000, n. 218/E.

Su questo aspetto, la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 3 febbraio 2023 n. 3 ha precisato che

- i principi espressi nelle richiamate sentenze fissano *"gli elementi caratterizzanti il sale and lease back"* ma non possono essere applicati in via generalizzata, sic et simpliciter, a tutte le operazioni di "sale and lease back" che invece devono essere oggetto di *"(...) una valutazione case by case (...), in cui assume rilievo il concreto atteggiarsi delle parti coinvolte e la regolamentazione dell'operazione nel suo complesso. Tale valutazione, come chiarito, presuppone un esame delle specifiche fattispecie poste in essere dalle parti nell'esercizio dell'autonomia contrattuale"*
- alcuni peculiari elementi della fattispecie contrattuale possono rappresentare indici significativi che aiutano a valutare se l'operazione agli effetti dell'IVA è una cessione di beni piuttosto che un'unica operazione avente causa finanziaria. *"In particolare, a titolo meramente esemplificativo, inducono a dubitare della natura traslativa del negozio giuridico e ad avvalorare, dunque, la causa esclusivamente finanziaria all'operazione: la presenza, nell'ambito della regolamentazione del rapporto contrattuale, di clausole che escludono o limitano significativamente il potere dell'impresa di leasing di disporre giuridicamente del bene come proprietario (ad esempio, clausole che espressamente limitano le prerogative del proprietario, precludendo la possibilità di vendere il bene o concederlo in garanzia a terzi); la previsione di facoltà, contrattualmente concesse all'utilizzatore del bene, particolarmente incisive e stringenti, tali da far ritenere che sia quest'ultimo a conservare il diritto di disporre del bene "come se ne fosse il proprietario" (ad esempio, clausole convenzionali di limitazione della responsabilità del formale proprietario che, di fatto, evidenziano che sull'utilizzatore continuano a gravare la maggior parte dei rischi e dei benefici inerenti alla proprietà legale del bene)"*
- la portata della sentenza della Cassazione n. 11023 del 27 aprile 2021 deve essere, dunque, correttamente contestualizzata, nel senso che i principi ivi affermati rilevano nei casi in cui si riscontri una fattispecie contrattuale nella quale effettivamente l'utilizzatore continui a disporre del bene in leasing esercitando le prerogative essenziali riconducibili in capo al proprietario. Ricorrendo tale ipotesi, l'interprete dovrebbe, dunque, valutare l'operazione di sale and lease back alla stregua di un'operazione di natura finanziaria. Diversamente, in mancanza di dette prerogative/diritti in capo all'utilizzatore del bene sarebbe configurabile, nell'ambito dell'operazione di sale and lease back, una effettiva "cessione del bene" dal concedente/utilizzatore all'istituto di leasing, come tale assoggettabile ad IVA secondo le regole ordinarie" e le modalità chiarite nella circolare n. 218/E del 2000.

La risposta all'interpello 7.2.2023 n. 206 ribadisce queste conclusioni applicandole concretamente al caso prospettato.

L'ENUNCIAZIONE DEL FINANZIAMENTO SOCI NON SCONTA IL REGISTRO SE IL DEBITO SI ESTINGUE **Corte di Cassazione, Sentenza 8.2.2023 n. 3839** **Corte di Cassazione, Sentenza 8.2.2023 n. 3841**

Due sentenze di Cassazione intervengono sul controverso tema dell'assoggettabilità ad imposta di registro di un finanziamento soci che viene enunciato in verbali assembleari (aumento di capitale in un caso, copertura delle perdite in un altro).

Le due pronunce ricordano che l'articolo 22 del DPR n. 131 del 1986 stabilisce che "se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere fra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene la enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate".

Il problema si pone in particolare per i contratti verbali (come, nelle fattispecie, in cui non vi è alcun riferimento alla stipula di un contratto scritto) o per quelli scritti, ma soggetti all'imposta solo in caso di uso (come nella ipotesi, spesso ricorrente nella prassi societaria, del mutuo del socio alla società, stipulato per corrispondenza e soggetto a registrazione solo in caso di uso ai sensi dell'art. 1 della seconda parte della tariffa allegata al DPR n 131 del 1986).

Nei casi di specie, si versa nell'ipotesi di un contratto verbale, sicché è necessario confrontarsi anche con il secondo comma dell'articolo 22 del DPR n. 131 del 1986, ai sensi del quale l'enunciazione di contratti verbali non soggetti a registrazione in termine fisso non dà luogo all'applicazione dell'imposta quando gli effetti delle disposizioni enunciate sono già cessati o cessano in virtù dell'atto che contiene l'enunciazione.

Nei casi oggetto di pronuncia deve rilevarsi che la convenzione enunciata (il finanziamento) ha cessato i suoi effetti a seguito della definitiva imputazione a capitale (ovvero della destinazione a copertura delle perdite) della somma già versata dal socio alla società, che ha mutato la causa della **datio** e che ha determinato l'estinzione (per rinuncia, ma prima ancora per compensazione: cfr. Cassazione, Sez. 1, 19 marzo 2009, n. 67011) dell'obbligo restitutorio della società nei confronti del socio, se non anteriormente, quantomeno contestualmente o in esecuzione dell'atto enunciante.

In conclusione, cessando il finanziamento i propri effetti in ragione del suo utilizzo, deve ritenersi integrata la causa di non imponibilità individuata dal comma 2 dell'articolo 22 del DPR n. 131 del 1986.

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

LE ENTRATE APPROVANO IL MODELLO E LA PROCEDURA PER LA DEFINIZIONE DELLE LITI PENDENTI Agenzia delle Entrate, Provvedimento 2.2.2023 n. 30294

Il Provvedimento Agenzia Entrate 1.2.2023 n. 30294 detta le modalità di attuazione dell'articolo 1, commi da 186 a 202, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, concernenti la definizione agevolata delle controversie tributarie in cui è parte l'Agenzia delle entrate.

Viene quindi approvato, unitamente alle relative istruzioni, il modello di domanda che deve essere presentata, per ciascuna controversia autonoma, dal soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o da chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione.

Ricordiamo che:

- sono definibili le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria, in cui è parte l'Agenzia delle entrate, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in cassazione e anche a seguito di rinvio, alla data di entrata in vigore della legge di bilancio per il 2023;
- si considerano pendenti le controversie il cui atto introduttivo del giudizio in primo grado sia stato notificato alla controparte entro la data di entrata in vigore della legge di bilancio per il 2023 (1° gennaio 2023) e per le quali alla data di presentazione della domanda di cui al punto 1.1 il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva.

Entro il termine del 30 giugno 2023, per ciascuna controversia tributaria autonoma, ossia relativa al singolo atto impugnato, va presentata all'Agenzia delle entrate una distinta domanda di definizione, esente dall'imposta di bollo, mediante trasmissione telematica. In attesa dell'attivazione del servizio di trasmissione telematica è consentita la presentazione della domanda di definizione tramite invio all'indirizzo di posta elettronica certificata (PEC) dell'Ufficio che è parte nel giudizio.

Il pagamento dell'importo da versare per la definizione può avvenire in un'unica soluzione oppure in un numero massimo di venti rate trimestrali di pari importo; non è ammesso il pagamento rateale se gli importi da versare non superano mille euro. 5.3 Il termine per il pagamento dell'importo netto dovuto o della prima rata scade il 30 giugno 2023.

Il termine per il pagamento delle rate successive alla prima scade il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ciascun anno. Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali a decorrere dalla data del versamento della prima rata.

La definizione si perfeziona con la presentazione della domanda e con il pagamento dell'importo netto dovuto o della prima rata entro il termine e con le modalità indicate. Qualora non ci siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda.

L'eventuale diniego della definizione agevolata deve essere notificato al contribuente entro il 31 luglio 2024 con le modalità previste per la notificazione degli atti processuali.

EMANATE LE ISTRUZIONI PER LA DEFINIZIONE DEGLI ATTI ACCERTATIVI

Agenzia delle Entrate, Provvedimento 30.1.2023 n. 27663

Con il Provvedimento 30.1.2023 n. 27663 l'Agenzia delle Entrate ha diramato le disposizioni di attuazione delle norme per l'adesione agevolata e la definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento.

La definizione agevolata delle sanzioni (commi da 179 a 185 dell'articolo 1 della legge 29 dicembre 2022, n. 197) si applica con le seguenti regole:

- per gli accertamenti con adesione relativi a processi verbali di constatazione consegnati entro la data del 31 marzo 2023, nonché relativi ad avvisi di accertamento e ad avvisi di rettifica e di liquidazione non impugnati e ancora impugnabili al primo gennaio 2023 e a quelli notificati successivamente, entro il 31 marzo 2023, le sanzioni si applicano nella misura di un diciottesimo del minimo previsto dalla legge;
- le stesse disposizioni si applicano anche agli accertamenti con adesione relativi ad inviti al contraddittorio notificati entro il 31 marzo 2023;
- gli avvisi di accertamento e gli avvisi di rettifica e di liquidazione non impugnati e ancora impugnabili al primo gennaio 2023 e quelli notificati dall'Agenzia delle entrate successivamente, entro il 31 marzo 2023, sono definibili in acquiescenza entro il termine per la proposizione del ricorso, con la riduzione ad un diciottesimo delle sanzioni irrogate;
- le medesime disposizioni si applicano anche agli atti di recupero non impugnati e ancora impugnabili al primo gennaio 2023 e a quelli notificati dall'Agenzia delle entrate successivamente, entro il 31 marzo 2023, definibili con il pagamento delle sanzioni nella misura di un diciottesimo delle sanzioni irrogate e degli interessi applicati, entro il termine per presentare il ricorso.

La regolarizzazione degli avvisi di accertamento, degli avvisi di rettifica e di liquidazione nonché degli atti di recupero si perfeziona con il pagamento dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata entro il termine per la proposizione del ricorso.

Le somme dovute possono essere versate anche ratealmente in un massimo di venti rate trimestrali di pari importo entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo al pagamento della prima rata. Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al tasso legale.

REGOLE DI ATTUAZIONE ANCHE PER LA SANATORIA DELLE VIOLAZIONI FORMALI

Agenzia delle Entrate, Provvedimento 30.1.2023 n. 27629

Con l'emanazione del Provvedimento Agenzia Entrate 30.1.2023 n. 27629 vengono rese note le disposizioni di attuazione della regolarizzazione delle violazioni formali (articolo 1 commi da 166 a 173 della legge 29 dicembre 2022, n. 197).

Il provvedimento attuativo precisa che possono essere regolarizzate, per ciascun periodo d'imposta, le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti di natura formale, ovvero quelle per cui sono competenti gli uffici dell'Agenzia delle entrate ad irrogare le relative sanzioni amministrative, commesse fino al 31 ottobre 2022 dal contribuente, dal sostituto d'imposta, dall'intermediario e da altro soggetto tenuto ad adempimenti fiscalmente rilevanti, anche solo di comunicazione di dati, che non rilevano sulla determinazione della base imponibile e dell'imposta, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, dell'imposta regionale sulle attività produttive, delle imposte sui redditi, delle relative addizionali e imposte sostitutive, nonché sulla determinazione delle ritenute alla fonte e dei crediti d'imposta e sul relativo pagamento dei tributi.

La regolarizzazione non si applica invece:

- a) alle violazioni formali di norme tributarie concernenti ambiti impositivi diversi da quello indicati;
- b) alle violazioni formali oggetto di rapporto esaurito, intendendosi per tale il procedimento concluso in modo definitivo alla data del 1° gennaio 2023;
- c) alle violazioni formali oggetto di rapporto pendente al 1° gennaio 2023 ma in riferimento al quale sia intervenuta pronuncia giurisdizionale definitiva oppure altre forme di definizione agevolata antecedentemente al versamento della prima rata della somma dovuta per la regolarizzazione;

La regolarizzazione non può, inoltre, essere esperita dai contribuenti, per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato.

La regolarizzazione si perfeziona mediante la rimozione delle irregolarità od omissioni e il versamento di duecento euro per ciascuno dei periodi d'imposta indicati nel modello F24 cui si riferiscono le violazioni formali. Qualora le violazioni formali non si riferiscano ad un periodo d'imposta, occorre fare riferimento all'anno solare in cui sono state commesse.

Il versamento può essere effettuato in due rate di pari importo, la prima entro il 31 marzo 2023 e la seconda entro il 31 marzo 2024. È consentito anche il versamento in un'unica soluzione entro il 31 marzo 2023.

La rimozione va effettuata entro il 31 marzo 2024. Qualora il soggetto interessato non abbia effettuato per un giustificato motivo la rimozione di tutte le violazioni formali dei periodi d'imposta oggetto di regolarizzazione, la stessa comunque produce effetto se la rimozione avviene entro un termine fissato dall'ufficio dell'Agenzia delle entrate, che non può essere inferiore a trenta giorni.

Ricordiamo infine che ai sensi del comma 171 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2023, con riferimento alle violazioni formali commesse fino al 31 ottobre 2022, oggetto di processo verbale di constatazione, consegnato anche successivamente al 1° gennaio 2023, sono prorogati di due anni i termini per la notifica dell'atto di contestazione o di irrogazione.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

REVISIONE DELLA BLACK LIST UE CON INCLUSIONE DELLA RUSSIA

Consiglio dell'Unione Europea del 14.2.2023

Nella seduta del 14.2.2023, il Consiglio dell'Unione europea, nell'ambito del programma di periodico aggiornamento, ha inserito quattro nuovi Stati nell'elenco dei Paesi black list. Si tratta di: Isole Vergini britanniche, Costa Rica, Isole Marshall e Russia.

Queste nazioni si aggiungono all'elenco già esistente, che comprendeva 12 Stati, e precisamente: Samoa americane, Anguilla, Bahamas, Isole Figi, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad e Tobago, Turks and Caicos, Isole Vergini americane e Vanuatu.