



11

settimana **professionale**

LA RIVISTA DI APPROFONDIMENTO CONTABILE - PROFESSIONALE - FISCALE

21 MARZO 2018

IL REGIME DI CASSA DAL 2018 I chiarimenti delle videoconferenze

La prima applicazione pratica nel 2017 del cd "regime di cassa" ha manifestato alcune criticità e al contempo la nuova "Legge di Bilancio 2018" ha certamente deluso le aspettative di imprenditori e operatori del settore che speravano in una norma per il riporto delle perdite! In questo contributo cerchiamo di fare il punto della situazione anche con ...

di Mario Mastromarino

2

TELEFISCO E VIDEOFORUM Imposte sui redditi - l'Agenzia risponde

Continua la rassegna delle risposte fornite dall'Agenzia delle Entrate in occasione di Telefisco Sole24Ore e del Forum ItaliaOggi 2018. Dopo l'illustrazione delle risposte in tema di rottamazione delle cartelle nella [Settimana Professionale n. 9/2018](#), passiamo ora a esaminare i chiarimenti forniti sugli altri temi toccati dagli esperti dell'Agenzia riferiti ...

di Marianna Annicchiarico e Giuseppe Mercurio

10

DISCIPLINA CFC - PRESENTE! Contribuenti orfani della black list

Mentre fino al 2015 l'individuazione dei Paesi per i quali doveva applicarsi la disciplina CFC è stata effettuata in base alla black list del D.M. 21/11/01, dal 2016 - come già avveniva per i Paesi per cui applicare la disciplina CFC ai sensi del successivo comma 8 bis - è richiesta al contribuente un'analisi dei requisiti che consentono di ...

di Giuseppe Mercurio

15

ASSOCIAZIONI - ONLUS - FONDAZIONI - Le sovvenzioni pubbliche ricevute vanno pubblicate sul sito

Obbligo dal 2018 di pubblicare sul sito internet o sul portale i contributi, le sovvenzioni e i "vantaggi economici di ogni genere" ricevuti da soggetti della PA o collegati a quest'ultima in un rapporto partecipativo. Norma, questa applicabile ad enti non commerciali (ed anche, seppure con ...

di Lelio Cacciapaglia

29

RASSEGNA TRIBUTARIA

32



IL COMITATO TECNICO SCIENTIFICO E GLI ESPERTI DEL CENTRO STUDI FISCALI SEAC

Marianna Annicchiarico
Roberto Curcu
Luciano De Angelis
Giuseppe Mercurio
Roberto Protani
Raffaella Vio

Paolo Chizzola
Jgor Merighi
Renato Portale
Antonio Zappi
Mauro Tortorelli

Lelio Cacciapaglia - Responsabile scientifico
Tullio Zanin - Coordinatore del Comitato Tecnico Scientifico

[Servizio di informazione professionale dalla SEAC S.p.A.](#)

Trento - Via Solteri, 74 - Tel 0461/805111 - Fax 0461/805161 - Capitale sociale: Euro 43.600.000 i.v. - www.seac.it - E-mail: info@seac.it
Direttore responsabile Anna Maria Nicolussi

RIPRODUZIONE VIETATA

L'elaborazione dei testi, ancorché curata con scrupolosa attenzione, esprime l'opinione degli autori e non impegna alcuna responsabilità.

IL REGIME DI CASSA DAL 2018

I chiarimenti delle videoconferenze

di [Mario Mastromarino](#) - Dottore commercialista in Bologna

in questo articolo...

La prima applicazione pratica nel 2017 del cd "regime di cassa" ha manifestato alcune criticità e al contempo la nuova "Legge di Bilancio 2018" ha certamente deluso le aspettative di imprenditori e operatori del settore che speravano in una norma per il riporto delle perdite!

In questo contributo cerchiamo di fare il punto della situazione anche con il supporto fornito dall'Agenzia delle Entrate nelle recenti manifestazioni organizzate dalle testate giornalistiche specialistiche.

Il "regime di cassa", introdotto dalla Legge di Bilancio 2017, riguarda tutte le imprese in contabilità semplificata che determinano il reddito d'impresa in base al principio di cassa in sostituzione del precedente principio di competenza, riservando quest'ultimo esclusivamente alle imprese in contabilità ordinaria.

Possono optare per la contabilità semplificata i seguenti soggetti:

- persone fisiche che esercitano imprese commerciali;
- imprese familiari e aziende coniugali;
- società di persone commerciali (società in nome collettivo e società in accomandita semplice);
- società di armamento e le società di fatto;
- enti non commerciali, con riferimento all'eventuale attività commerciale esercitata.

È necessario che i ricavi percepiti durante l'anno non abbiano superato l'ammontare di 400.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero di 700.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività.

In caso di contemporaneo svolgimento di attività di prestazione di servizi e altre attività, è necessario far riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi, si considerano prevalenti le attività diverse dalle prestazioni di servizi e, di conseguenza, rileva il limite massimo, pari a 700.000 euro.

Con il presente contributo ci si soffermerà, pertanto, su alcuni chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate in occasione delle Videoconferenze 2018 in merito all'applicazione pratica del "regime di cassa" delle imprese minori.

La "Legge di Bilancio 2017", come noto, è intervenuta in "favore" delle imprese minori, ossia delle imprese in contabilità semplificata, (in modo apparente a parere di chi scrive) modificandone le regole di determinazione della base imponibile IRPEF e IRAP e, al contempo, snellendo i relativi adempimenti contabili.

L'intento del Legislatore, come sostenuto da esponenti autorevoli della dottrina, era quello di favorire le imprese minori, penalizzate troppo spesso da assenza di forza contrattuale e succubi di eccessive dilatazioni nei tempi di

incasso, tali per cui l'applicazione del principio di competenza portava inevitabilmente alla determinazione di un reddito imponibile ben lontano e diverso dagli effettivi incassi, con evidenti sfasamenti temporali non solo tra gli incassi e pagamenti ma altresì tra il momento dell'obbligazione tributaria e la disponibilità di mezzi finanziari, con l'inevitabile conseguenza che le imprese minori erano costrette ad esborsi per imposte dovute (per competenza) su proventi non ancora incassati.

COME SI DETERMINA IL REDDITO

Il novellato art. 66 del TUIR dispone che il reddito delle imprese minori è determinato *"dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi di cui all'articolo 85 e degli altri proventi di cui all'articolo 89 percepiti nel periodo di imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività d'impresa"*.

In altri termini il reddito delle imprese minori è dato dalla differenza tra tutti i ricavi e proventi incassati e tutti i costi effettivamente sostenuti in base al principio di cassa.

Se il legislatore si fosse accontentato e limitato ad una tale definizione, senza apportare ulteriori precisazioni e complicazioni del caso, avrebbe certamente perseguito quella finalità tanto invocata e ben sperata dagli operatori economici di cui si è detto poc'anzi.

Ad ogni buon conto si evidenzia che il disposto normativo contenuto nell'art. 66 citato è molto più complesso di quanto si possa immaginare.

ATTENZIONE Infatti, come più volte sostenuto da più parti, il regime di cassa non è un regime di cassa "puro" ma è un regime "misto", ossia di cassa e al contempo di competenza in quanto, per espressa previsione normativa, alle plusvalenze, minusvalenze, ammortamenti ed accantonamenti si applica il principio di competenza.

Ma v'è di più. Udite udite!!! Ai fini della determinazione del reddito non rilevano:

- le rimanenze iniziali e finali di merci;
- i lavori in corso su ordinazione di durata sia infrannuale che ultrannuale
- le rimanenze di titoli in portafoglio.

fatta eccezione, per la gestione delle rimanenze nel primo periodo di applicazione del regime.

Infatti, la "Legge di Bilancio 2017" prevede che le rimanenze che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente (ossia il 2016) a quello di applicazione del "regime di cassa", secondo il principio di competenza, sono portate interamente in deduzione del reddito del primo periodo (ossia il 2017) di applicazione del regime di cassa.

In realtà questa è una norma che opera a regime e quindi ogni volta che ci sarà un passaggio dal regime di contabilità ordinaria (anno x) al regime di cassa in contabilità semplificata (anno x+1) nel primo periodo d'imposta in contabilità semplificata ci sarà la deduzione integrale delle giacenze e poi mai più.

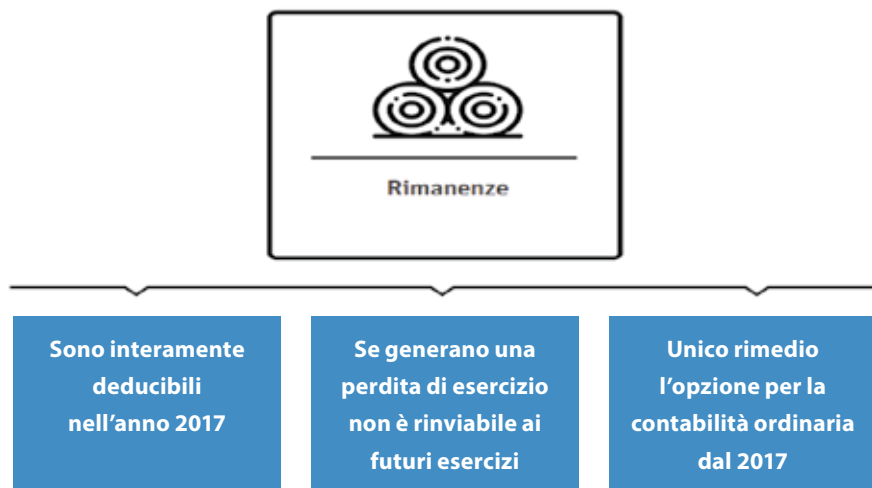
È del tutto evidente, allora, che questa regola di portata generale avrebbe determinato per le imprese minori l'emersione di una (presumibilmente rilevante) perdita fiscale nel primo periodo di imposta di applicazione del regime di cassa in contabilità semplificata, perdita che è deducibile dal reddito complessivo esclusivamente in tale anno senza possibilità di rinvio ai futuri esercizi.

Nei mesi scorsi, pertanto, associazioni di categoria di imprenditori ed operatori economici hanno avanzato proposte volte a mitigare questo fenomeno negativo sperando che il Legislatore facesse un passo indietro.

Nonostante i tentativi esperiti, purtroppo anche la Legge di Bilancio 2018 ha disatteso le aspettative di quanti speravano in una norma ad hoc che consentisse il riporto delle perdite fiscali ben oltre il primo periodo d'imposta di applicazione del regime di cassa.

IMPORTANTE

Alla luce degli scenari che si sono susseguiti possiamo pertanto sostenere, con favore, tutte le imprese minori che in presenza di stock importanti di rimanenze di merci hanno optato per la contabilità ordinaria a decorrere dal 1° gennaio 2017 con determinazione del reddito secondo il principio di competenza (contabilità ordinaria), quale unica soluzione per mantenere deducibile il costo fiscale delle rimanenze di merci.



IMPORTANTE

È bene ricordare che il cd "regime di cassa" rappresenta il **regime fiscale** in base al quale i contribuenti in contabilità semplificata determinano il proprio reddito ma nulla ha a che vedere con il **regime contabile** che nel caso di contabilità semplificata, come chiarito nel prossimo paragrafo, può essere alternativa di 3 tipologie

La determinazione del reddito d'impresa in regime di cassa può essere quindi così rappresentata:

Ricavi e altri proventi percepiti (artt. 85, 89 TUIR)

(-) **Costi sostenuti relativi all'attività di impresa, documentati con fatture di acquisto (art. 66 TUIR)**

(-) **Costi del personale, compreso collaborazioni occasionali e co.co.co. (artt. 95 TUIR);**

(-) **le imposte e tasse se deducibili (art. 99 TUIR)**

(+) **Autoconsumo personale/familiare dell'imprenditore (art. 57 TUIR)**

(+) **Redditi patrimonio (art. 90 comma 1 TUIR)**

(+) **Plusvalenze e sopravvenienze attive (artt. 88 e 101 TUIR)**

(-) **Minusvalenze e sopravvenienze passive (art. 101 TUIR)**

(-) **Quote di ammortamento (artt. 64, 102 e 103 TUIR)**

(-) **Perdite beni strumentali e crediti (art. 101 TUIR)**

(-) **Accantonamenti TFR, IFM, FIRR (art. 105 TUIR)**

(-) **Deduzioni forfetarie (se previste)**

LA TENUTA DEI REGISTRI IVA

Per individuare il regime contabile dei soggetti che adottano la contabilità semplificata occorre far riferimento alle norme in tema di accertamento di cui all'art. 18, D.P.R. n. 600/73.

In particolare, per i soggetti che adottano la contabilità semplificata, sono previste 3 possibili alternative:

1. tenuta di 2 registri incassi/pagamenti e dei registri IVA;
2. tenuta dei soli registri IVA, annotando sugli stessi e separatamente le operazioni non soggette a registrazione ai fini IVA e indicando i mancati incassi/pagamenti;
3. tenuta dei soli registri IVA con presunzione di incasso/pagamento.

Vediamo più nel dettaglio ciascuna tipologia di regime contabile.

REGISTRI IVA E REGISTRI INCASSI E PAGAMENTI

I soggetti che adottano sia Registri IVA sia Registri degli incassi e pagamenti devono annotare:

■ **Registri IVA**

Le fatture relative a costi e ricavi vanno annotate nei registri IVA non oltre 60 giorni dall'effettivo incasso e pagamento.

■ **Registri incassi/pagamenti**

- a) cronologicamente per ciascun **incasso**: il relativo importo, le generalità, l'indirizzo e il comune di residenza anagrafica del soggetto che effettua il pagamento, gli estremi della fattura o altro documento emesso;
- b) cronologicamente per ciascuna **spesa** e con riferimento alla data di pagamento: il relativo importo, le generalità del soggetto che riceve il pagamento e gli estremi della fattura o di altro documento ricevuto.

REGISTRI IVA CON ANNOTAZIONE MANCATI INCASSI E PAGAMENTI

I soggetti che intendono avvalersi dei Registri IVA, con annotazione dei mancati incassi e pagamenti, sostituiscono i Registri Incassi e Pagamenti (di cui sopra) qualora vi siano iscritte separate annotazioni delle operazioni non soggette ad IVA. Al posto delle singole annotazioni relative ad incassi e pagamenti, nel caso in cui l'incasso o il pagamento non sia avvenuto nell'anno di registrazione, deve essere indicato l'importo complessivo dei mancati incassi/pagamenti, con indicazione delle fatture cui si riferiscono. In tal caso, i ricavi percepiti e i costi sostenuti devono essere annotati separatamente nei registri, nel periodo d'imposta in cui vengono rispettivamente incassati e pagati indicando il documento contabile già registrato ai fini IVA. In sostanza il criterio è uguale a quello che la maggior parte dei software di contabilità adoperano nella gestione dei professionisti che vanno per cassa.

REGISTRI IVA CON SPECIFICA OPZIONE DI PRESUNZIONE DI INCASSO E PAGAMENTO

Il contribuente che intende avvalersi dei Registri IVA con presunzione di incasso e pagamento, previa opzione vincolante per almeno un triennio, ha la possibilità di tenere i registri IVA senza operare le annotazioni relative a incassi e pagamenti, fermo restando l'obbligo della separata annotazione delle operazioni non soggette ad IVA. In tal caso si presume che la data di registrazione dei documenti coincida con quella in cui è intervenuto il relativo incasso e pagamento.

Tale opzione, che introduce un criterio di semplificazione ulteriore nella determinazione del reddito delle imprese minori, può essere effettuata da tutti i soggetti IVA, a prescindere dal regime dagli stessi applicato e dalle specifiche regole alle quali gli stessi soggiacciono.

Con riferimento ai costi sostenuti, nel presupposto che ai fini IVA il contribuente, per esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta attribuitagli in rivalsa, ha facoltà di registrare la fattura di acquisto entro i termini previsti dall'art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972 (ossia entro l'anno in cui è pervenuta), gli stessi si considereranno pagati al momento della registrazione del documento contabile, non rilevando il momento in cui si verifica l'effettivo esborso finanziario.

Anche i ricavi percepiti, come già anticipato, si considereranno incassati al momento della registrazione delle fatture nonostante, ai fini della liquidazione dell'IVA a debito periodica, la registrazione del documento - da eseguirsi "entro quindici giorni ... e con riferimento alla data della loro emissione" per le fatture ordinarie, ed "entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettuazione delle operazioni" per le "fatture differite" produca effetto per il periodo in cui le operazioni sono state effettuate.

Al riguardo occorre prestare particolare attenzione al trattamento delle fatture emesse e ricevute in prossimità della chiusura dell'esercizio.

IMPORTANTE

Sia le fatture di vendita sia le fatture di acquisto datate 2017 ma registrate nel 2018 rilevano ai fini reddituali per l'esercizio 2018 (cfr. Circ. n. 11/2017).

Infatti nel caso di fattura emessa con data 30.12.2017, registrata nel 2018, ma incassata entro il 31.12.2017 il relativo ricavo concorre a formare il reddito del 2018 (e non 2017).

Specularmente, un contribuente che riceve la fattura di acquisto datata 30.12.2017 può annotarla nel registro degli acquisti nel corso del 2018 con conseguente deduzione del relativo costo nello stesso 2018.

I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE A TELEFISCO 2018

Di seguito si forniscono alcuni dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate in occasione delle videoconferenze del 2018.

REGISTRAZIONE FATTURE DI ACQUISTO

Come poc'anzi detto per i soggetti che determinano il reddito secondo il "regime di cassa", la data di registrazione delle fatture di acquisto assume altresì rilevanza anche ai fini della determinazione del reddito e a maggior ragione per le imprese che hanno optato per il metodo della registrazione ai fini IVA.

Tuttavia tale condizione deve essere interpretata e coordinata con il nuovo e recentissimo dettato normativo in tema di detrazione IVA, secondo il quale le fatture di acquisto possono essere registrate al più tardi entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura.

All'uopo l'Agenzia delle Entrate (Circolare n. 1/2018) ha chiarito che:

- le fatture pervenute nel 2017 se non annotate nell'anno 2017 si registrano in apposito sezionale nel 2018. Se la fattura relativa a un acquisto di beni o servizi effettuati nel 2017 è stata ricevuta nel 2018 e l'impresa in contabilità semplificata fornisce la prova del ricevimento in tale anno, appare legittimo dedurre il costo nell'anno 2018 e cioè in quello della registrazione nel registro IVA sezionale;
- le fatture differite con data entro il 15 gennaio 2018 relativa a beni consegnati nel 2017, la registrazione ai fini IVA non può che avvenire nel 2018 e quindi la deduzione ai fini della determinazione del reddito delle imprese minori, compete legittimamente nel periodo di imposta 2018.

L'Agenzia delle Entrate, nel consueto appuntamento con la stampa specializzata 2018, fornendo chiarimenti in tema di detrazione IVA, ha citato la propria Circolare n. 1/2018 con la quale ribadiva che:

- le fatture pervenute nel 2017 possono essere registrate nel 2018 in apposito sezionale;
- la detrazione dell'IVA si effettua nel modello di dichiarazione IVA 2018 per il periodo d'imposta 2017.

In altri termini:

- ai **fini IVA**: è detraibile nei termini, e con le modalità, del "nuovo" art. 19, D.P.R. n. 633/72 (oltre tale termine diviene deducibile come costo o rimane detraibile tramite dichiarazione integrativa);
- ai **fini dei redditi**: il componente negativo rimane deducibile nell'anno della annotazione e quindi in questo caso nel 2018.



IMPORTANTE

Quest'ultima interpretazione, pertanto, è stata accolta con grande favore ed entusiasmo specie da parte delle imprese minori che, evidentemente, possono di fatto trasferire alcune fatture (ossia le fatture datate 2017 ma pervenute nel 2018) dal 2017 al 2018 spalmando di conseguenza l'eventuale perdita stimata del 2017 anche nel periodo d'imposta successivo (2018).

IL TRATTAMENTO DELLE RIMANENZE DI MAGAZZINO

Nel corso delle Videoconferenze 2018, inoltre, l'Agenzia delle Entrate ha fornito un ulteriore chiarimento in merito al prospetto delle attività e passività da predisporre in caso di passaggio dalla contabilità semplificata a quella ordinaria.

In tal caso, infatti, in linea generale:

- le rimanenze di merci il cui costo è stato sostenuto e, quindi, dedotto nel periodo d'imposta in cui era vigente il regime di cassa (in contabilità semplificata) non assumere rilevanza come esistenze iniziali al momento della fuoriuscita dalla contabilità semplificata in deroga alle ordinarie regole di competenza previste dal TUIR.
- le rimanenze di merci il cui pagamento non è avvenuto, non avendo concorso, dunque, nel periodo d'imposta in contabilità semplificata secondo il regime di cassa, rilevano come rimanenze iniziali nel periodo d'imposta di vigenza della contabilità ordinaria secondo le ordinarie regole di competenza previste dal TUIR.

A tal fine, è necessario redigere un prospetto iniziale delle attività e passività esistenti alla data dell'1 gennaio dell'anno in cui si applica il regime di contabilità ordinaria a norma del D.P.R. n. 689/1974. Nel corso delle Videoconferenze l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che tale prospetto non è soggetto a obblighi di vidimazione e bollatura.

REGISTRAZIONE OPERAZIONI FUORI CAMPO IVA

Un altro chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate sempre in occasione delle Videoconferenze 2018, attiene alla registrazione delle operazioni fuori campo IVA entro i 60 giorni dalla data del pagamento a nulla, invece, rilevando il ricevimento del documento.

Infatti, in tale ipotesi, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che si utilizzano i criteri previsti per i registri IVA integrati applicando in base alla tipologia di componente:

- **il principio di cassa:** se trattasi di operazione inerente la rilevazione di ricavi o proventi o costi di gestione ordinaria; la registrazione, in tal caso, deve essere effettuata entro 60 giorni dal momento in cui si considera rilevante l'operazione, ossia dalla data dell'avvenuto incasso o pagamento;
- **il principio di competenza:** se trattasi di operazione inerente rimanenze, ammortamenti ecc; la registrazione, in tal caso, deve essere effettuata entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

PASSAGGI DI REGIME - DA SEMPLIFICATA A ORDINARIA E VICEVERSA

Da ultimo, non certo per importanza, l'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti in ordine alla norma che, al fine di evitare salti o duplicazioni di imposte, in caso di passaggio dal regime di contabilità semplificata a quello ordinario e viceversa, dispone che *"i ricavi, i compensi e le spese che hanno già concorso alla formazione del reddito ... non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi"*.

Si ricorda, all'uopo, che la norma citata, avendo valenza generale, dispone che qualora un componente reddituale, per il quale sia mutato il criterio di imputazione temporale in occasione del cambio di regime contabile, abbia già concorso alla determinazione del reddito in applicazione delle regole previste dal regime di "provenienza", lo stesso non concorrerà alla formazione del reddito dei periodi di imposta successivi, ancorché si siano verificati i presupposti di imponibilità/deducibilità previsti dal regime di "destinazione".

Nel corso di Telefisco 2018 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che tale principio si applica alle:

- quote delle **plusvalenze di beni strumentali**, realizzate ante 2016 e rinviate ai periodi di imposta successivi, le quali continuano a concorrere alla formazione del reddito con le stesse modalità previste dal comma 4 dell'art. 86 del TUIR, in maniera del tutto analoga a quanto avviene per le plusvalenze realizzate in costanza del regime di cui all'art. 66 del TUIR, che è stato definito un regime "misto" cassa-competenza;
- **spese di manutenzione ordinaria** sostenute ante 2016 (eccedenti i limiti del comma 6 dell'art. 102 del TUIR), la cui deduzione è stata rinviata nei periodi di imposta successivi, e che continuano a concorrere alla formazione del reddito secondo quanto previsto dal citato comma 6, in quanto il passaggio al regime di cassa non altera la deducibilità dell'eccedenza in quote costanti nei cinque esercizi successivi a quello di competenza;
- **eccedenze delle spese di manutenzione ordinaria** sostenute successivamente al 2016 le quali sono deducibili secondo il criterio di cassa. In altri termini le quote delle spese di manutenzione ordinaria sostenute prima del 2016, la cui deduzione avviene in quote costanti nei 5 esercizi successivi a quello di competenza, concorrono secondo il "vecchio" criterio di competenza. Diversamente, le spese di manutenzione ordinaria sostenute dopo il 2016 sono deducibili secondo il criterio di cassa ossia interamente nell'anno in cui le stesse sono sostenute.

T E LEFISCO E VIDEOFORUM

Imposte sui redditi - L'Agenzia risponde

di [Marianna Annicchiarico](#) - Autrice di pubblicazioni in materia tributaria
e [Giuseppe Mercurio](#) - Dottore di ricerca in diritto tributario

in questo articolo...

Continua la rassegna delle risposte fornite dall'Agenzia delle Entrate in occasione di Telefisco Sole24Ore e del Forum ItaliaOggi 2018. Dopo l'illustrazione delle risposte in tema di rottamazione delle cartelle nella [Settimana professionale n. 9/2018](#), passiamo ora a esaminare i chiarimenti forniti sugli altri temi toccati dagli esperti dell'Agenzia riferiti in particolare alla consueta proroga della rivalutazione per le persone fisiche dei terreni e della partecipazioni, alla determinazione del reddito in connessione con i nuovi OIC, alle novità IRAP riferite alla deducibilità del lavoro stagionale, alle particolarità connesse alla gestione delle imprese minori e allo slittamento al 2018 degli ISA e, dunque, alla permanenza per il 2017 della disciplina degli studi di settore.

Abbiamo adottato per una migliore e più rapida consultazione il criterio tabellare per illustrare le risposte dell'Agenzia sulle problematiche concernenti le novità fiscali in tema di:

- Imposte sui redditi delle persone fisiche;
- Reddito d'impresa e IRAP.
- Imprese minori.

IMPOSTE SUI REDDITI PERSONE FISICHE

Rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola

La Legge di Bilancio 2018 ha introdotto la solita proroga concernente la rideeterminazione del valore dei terreni e delle partecipazioni non quotate, mediante pagamento dell'unica imposta sostitutiva dell'8%. L'Agenzia chiarisce, in chiave agevolativa, che la perizia per la cessione dei terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti all'1/1/18 oggetto di rivalutazione, deve essere redatta prima del rogito, sebbene l'asseverazione e il giuramento possano avvenire successivamente. Pertanto, sarà sufficiente fornire al notaio la perizia ancorché non ancora asseverata.

| IMPOSTE SUI REDDITI PERSONE FISICHE | |
|---|--|
| Bonus mobili per l'acquisto di mobili ed elettrodomestici | Solo per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio iniziati nel 2017 o nel 2018, spetta una detrazione pari al 50% delle spese sostenute nell'anno 2018 per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici, calcolata su un ammontare complessivo di 10.000 euro al netto di eventuali spese già sostenute nel 2017 per l'arredo dell'immobile ristrutturato. Viene in questo modo superata una criticità delle precedenti edizioni dell'agevolazione laddove non era chiaro quanto tempo al massimo potesse passare tra l'inizio dei lavori di ristrutturazione e l'acquisto dei mobili. |
| Bonus per "sistemazione a verde" | <p>Sono agevolabili le opere che si inseriscono in un intervento relativo all'intero giardino o area interessata, consistente nella sistemazione a verde ex novo o nel radicale rinnovamento dell'esistente. Pertanto, anche la collocazione di piante e altri vegetali in vasi è agevolabile a condizione che faccia parte di un più ampio intervento di sistemazione a verde degli immobili residenziali. Sembra di comprendere, dunque, ma sarebbe utile un chiarimento ufficiale, che interventi riferiti a balconi e terrazzi non siano agevolabili.</p> <p>L'Agenzia chiarisce che i pagamenti devono essere effettuati con strumenti idonei a consentire la tracciabilità delle operazioni e, dunque, ritiene che i pagamenti possano essere effettuati a mezzo assegni bancari, postali o circolari non trasferibili o con modalità informatizzate quali, ad es., carte di credito, bancomat e bonifici.</p> |
| REDDITO D'IMPRESA E IRAP | |
| Bilancio in forma abbreviata – criterio del costo ammortizzato – rilevanza fiscale | I soggetti che applicano il bilancio in forma abbreviata (art. 2435 bis) hanno la facoltà di applicare o meno il criterio del costo ammortizzato per la valutazione dei crediti e dei debiti. Dunque, laddove lo applichino, posto che a tali soggetti si applica la derivazione rafforzata di cui all'art. 83 del TUIR, i componenti contabili che emergono dall'adozione di tale criterio (interessi virtuali) rilevano ai fini fiscali. |
| Svalutazioni dal valore fiscale dei crediti – si parte dal costo ammortizzato | Il calcolo della deducibilità forfettaria derivante dall'accantonamento al fondo svalutazione crediti ai sensi dell'art. 106, comma 1, del TUIR (5 per mille, fino al raggiungimento del 5%), in applicazione del principio di derivazione rafforzata di cui all'art. 83 del TUIR (per i soggetti, diversi dalle micro-imprese, che redigono il bilancio in base al Codice Civile) deve essere effettuato partendo dal valore fiscale del credito che deriva dall'applicazione del criterio del costo ammortizzato. |



| | |
|--|--|
| <p>Svalutazioni dal valore fiscale dei crediti – si parte dal costo ammortizzato</p> | <p>Ciò non vale nell'ipotesi di finanziamenti infragruppo, se infruttiferi o a tassi "significativamente" diversi a quelli di mercato, posto che i relativi componenti che emergono non si contabilizzano a conto economico, bensì ad incremento della voce "partecipazione" (controllante che eroga il finanziamento) e del Patrimonio netto (controllata che riceve il finanziamento).</p> |
| <p>Società di persone – non si applica la derivazione rafforzata</p> | <p>Il principio di derivazione rafforzata (esteso ai soggetti, diversi dalle micro-imprese, che redigono il bilancio in base al Codice Civile) non si può applicare, neanche per opzione, alla determinazione della base imponibile IRPEF delle società di persone.</p> |
| <p>Stabili organizzazioni di enti non residenti – si applica la derivazione rafforzata</p> | <p>Il principio di derivazione rafforzata, esteso ai soggetti, diversi dalle micro-imprese, che redigono il bilancio in base al Codice Civile, si applica nelle determinazione della base imponibile IRES dei soggetti non residenti muniti di stabile organizzazione in Italia, posto che tali soggetti, ancorché costituiti sotto forma di società di persone estere, sono tenuti a redigere il rendiconto economico e patrimoniale secondo le disposizioni previste per i soggetti IRES residenti, in base ai principi contabili che sarebbero applicabili se il soggetto fosse residente in Italia.</p> |
| <p>Valutazione delle commesse di durata ultrannuale e principio di derivazione rafforzata</p> | <p>Per i soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata di cui all'art. 83 del TUIR, ai fini IRES le commesse pluriennali devono essere valutate, in ogni caso, sulla base dei corrispettivi pattuiti, vale a dire in base all'avanzamento commessa (art. 93, comma 2 del TUIR), anche se contabilmente è applicato il criterio della commessa completata, ossia sospensione dei costi commessa nel primo anno e contabilizzazione dell'intero ricavo nell'anno successivo in cui la commessa è completata. Pertanto, la valutazione contabile di tali commesse con il cd. criterio della commessa completata non ha rilievo ai fini fiscali. La risposta dell'Agenzia è coerente con disposto normativo (art. 83, comma 1 TUIR) il quale prevede che i soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata utilizzano i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili, ma non applicano, ai fini fiscali, i relativi criteri di valutazione.</p> |
| <p>Microimpresa - no alla derivazione rafforzata</p> | <p>Una microimpresa (art. 2435-ter C.C.) che opta per la redazione del bilancio in forma ordinaria non può, comunque, applicare le regole della derivazione rafforzata di cui all'art. 83 del TUIR. Conseguentemente, nell'improbabile ipotesi che la microimpresa intenda cimentarsi nella predisposizione del bilancio ordinario, dovrà gestire un "doppio binario" contabile/fiscale. Si ricorda, per completezza che le microimprese hanno la facoltà di applicare o meno il criterio del costo ammortizzato per la valutazione dei crediti e dei debiti, ma non possono, in ogni caso, adottare i criteri previsti per i soggetti obbligati al bilancio ordinario, riferiti alla contabilizzazione dei derivati.</p> |



| | |
|---|---|
| <p>IRAP e lavoro stagionale - decorrenza per le società il cui esercizio non coincide con l'anno solare</p> | <p>L'art. 1, comma 116 della L. n. 205/2017 ha previsto per l'anno 2018 la piena deducibilità ai fini IRAP del costo per lavoro stagionale. In caso di periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, la disposizione ha effetto a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio (1/1/18).</p> |
| <p>ACE – AIUTO ALLA CAPITALIZZAZIONE DELLE IMPRESE</p> | |
| <p>Riserva per azioni proprie – ai fini ACE non rientra nel Patrimonio netto</p> | <p>Ai fini della fissazione del limite non superabile del Patrimonio netto al termine dell'esercizio, entro cui rileva la base ACE al netto degli eventi elusivi, la riserva su azioni proprie deve essere esclusa, dovendosi assumere il valore del patrimonio netto al netto della stessa. Ciò vale per tutti i soggetti, a prescindere dai principi contabili adottati in bilancio.</p> |
| <p>IMPRESE MINORI</p> | |
| <p>Componenti positivi e negativi in quote quinquennali - continuano a dedursi anche nel regime di cassa</p> | <p>I componenti positivi e negativi di reddito oggetto di rinvio ai periodi di imposta successivi (es., spese di manutenzione eccedenti ex art. 102, comma 6 del TUIR o plusvalenze relative alle cessioni di beni ammortizzabili ex art. 86, comma 4 del TUIR, realizzate fino al 2016 e rinviate in quote costanti ai periodi di imposta successivi) anche nel regime di cassa mantengono l'imputazione in quote quinquennali. In considerazione del chiarimento fornito, è da ritenersi che, ad esempio, lo stesso criterio rilevi per i contributi o liberalità incassati, di cui all'art. 88, comma 3, lett. b) del TUIR, che sono ripartibili fiscalmente in un massimo di 5 periodi d'imposta.</p> |
| <p>Formalità per il prospetto delle attività e delle passività</p> | <p>Le imprese minori che intendono optare per il regime di contabilità ordinaria devono redigere l'apposito "prospetto delle attività e passività" di cui all'art. 1 del D.P.R. n. 126/2003 (Regolamento per la razionalizzazione e la semplificazione di adempimenti tributari in materia di imposte sui redditi, di IVA, di scritture contabili e di trasmissione telematica). Il prospetto – da esibire a richiesta degli Uffici - va solo redatto, e non più vidimato o bollato, entro i termini di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta precedente, applicando i criteri di valutazione delle singole poste indicati nel D.P.R. n. 689/1974.</p> |
| <p>Operazioni fuori campo</p> | <p>I componenti positivi o negativi che concorrono alla determinazione del reddito di impresa secondo il principio di cassa, ma non sono considerate né cessioni di beni, né prestazioni di servizi ai fini IVA (artt. 2 e 3 del D.P.R. n. 633/1972) - ovvero le cd. operazioni "fuori campo IVA" - devono essere registrate entro 60 giorni dal momento in cui si considera rilevante l'operazione, ossia dalla data dell'avvenuto incasso o pagamento.</p> |



Operazioni fuori campo

I componenti positivi e negativi che non concorrono alla determinazione del reddito secondo il criterio di cassa (ad esempio gli ammortamenti, le spese per il personale dipendente), devono essere, invece, annotati nei registri IVA entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, in coerenza con quanto stabilito dal comma 2 con riferimento alle registrazioni negli appositi registri cronologici istituiti ai fini delle imposte sul reddito.

INDICI DI AFFIDABILITÀ SLITTANO AL 2018

Indici sintetici di affidabilità – il rinvio riguarda anche il regime premiale

L'art. 9-bis, comma 11 del D.L. n. 50/2017 ha disposto che, in relazione ai diversi livelli di affidabilità fiscale conseguenti all'applicazione degli indici sintetici di affidabilità (ISA) sono riconosciuti taluni benefici, tra cui l'anticipazione di almeno 1 anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti con riferimento al reddito d'impresa e di lavoro autonomo.

Considerato il rinvio operato con la Legge di Bilancio 2018 degli indici sintetici di affidabilità al periodo di imposta 2018, tale sistema di premialità non trova applicazione per il 2017. Per il 2017 restano, dunque, applicabili gli studi di settore e il regime premiale correlato previsto dall'art. 10, comma 9, del D.L. n. 201/2011, tra cui, la circostanza che il soggetto risulti congruo e coerente, comporta la riduzione dei termini di decadenza per l'attività di accertamento.

Nei prossimi numeri proseguirà la disanima delle interpretazioni fornite dall'Agenzia sui altre materie.



DISCIPLINA CFC – PRESENTE!

Contribuenti orfani della black list

Giuseppe Mercurio - Dottore di ricerca in diritto tributario

in questo articolo...

Mentre fino al 2015 l'individuazione dei Paesi per i quali doveva applicarsi la disciplina CFC è stata effettuata in base alla black list del D.M. 21/11/01, dal 2016 - come già avveniva per i Paesi per cui applicare la disciplina CFC ai sensi del successivo comma 8 bis - è richiesta al contribuente un'analisi dei requisiti che consentono di individuare i cd. Paesi a fiscalità privilegiata.

La disciplina vigente richiede, dunque, un confronto non facile tra la tassazione del Paese in cui è insediata la controllata e quella italiana, per verificare l'esistenza dei requisiti che richiedono la tassazione per trasparenza degli utili della società controllata estera.

La disciplina delle Controlled Foreign Companies (CFC) è stata di recente modificata a più riprese:

1. La Legge di Stabilità per il 2015 ha stabilito nuovi criteri di individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata. Sulla base di tali criteri è stata modificata la black list dei Paesi del D.M. del 21 novembre 2001.
2. Successivamente, con il D.Lgs. n. 147/2015, cd. "Decreto internazionalizzazione", è stata rivista l'intera disciplina delle società controllate estere ubicate in paesi black list o assimilati, modificando i criteri per l'individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata che, tuttavia, si basava ancora sulla black list ministeriale.
3. Da ultimo, con la L. n. 208/2015, è stato stabilito che dal 2016 l'individuazione dei Paesi black list non avviene più in base a un decreto ministeriale o provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate; infatti, l'esame delle condizioni che implicano l'applicazione della disciplina CFC deve essere effettuata caso per caso dal contribuente residente sulla base dei criteri stabiliti dall'art. 167 del TUIR che andremo a illustrare con il presente lavoro.

ATTENZIONE

Dunque, i presupposti per l'applicazione della disciplina - controllo e localizzazione della controllata in un Paese con i requisiti previsti dall'art. 167 del TUIR – dovranno essere verificati di anno in anno, con riferimento al momento della chiusura dell'esercizio del soggetto controllato estero.

LE 2 CFC DELL'ART. 167 DEL TUIR

L'art. 167 del TUIR prevede l'imputazione per trasparenza al soggetto residente nel territorio dello Stato italiano - persone fisiche, società di persone e soggetti IRES di cui all'art. 73, comma 1, lett. a), b) e c) - dei redditi conseguiti dal soggetto estero controllato, anche in assenza di effettiva distribuzione di utili, qualora il soggetto controllato estero sia localizzato in determinati Paesi.

La disposizione, in realtà, dal punto di vista dei Paesi per i quali si applica la disciplina, è composta da 2 fattispecie che hanno in comune il controllo della società estera, ma che si differenziano per i criteri di individuazione dei Paesi per i quali la disciplina si applica:

1. il soggetto residente nel territorio dello Stato italiano detiene una partecipazione di controllo in una società residente in un Paese a regime fiscale privilegiato, definito come il paese in cui la tassazione **nominale** è inferiore di oltre il 50% rispetto a quella italiana (c.d. "**CFC Black list**" – **art. 167, comma 4**);
2. il soggetto residente nel territorio dello Stato italiano detiene una partecipazione di controllo in un soggetto estero ovunque ubicato (non necessariamente, dunque, in un paradiso fiscale), ma che presenta **congiuntamente** le seguenti caratteristiche:
 - il soggetto estero controllato sconta all'estero una tassazione **effettiva** inferiore a più della metà di quella a cui sarebbe stato assoggettato in Italia;
 - il soggetto estero controllato produce più del 50% del proprio reddito attraverso i c.d. *passive income* (cd. "**CFC Generale**" – **art. 167, comma 8 bis**).

| LE 2 FATTISPECIE DI CFC DELL'ART. 167 TUIR | | | | |
|--|---|---|---|--|
| 1 | CFC "Black list" Art. 167, comma 4 TUIR | Presente il Controllo società estera | Paesi a regime fiscale privilegiato (esclusi Stati UE o SEE con cui l'Italia ha siglato un accordo per lo scambio di informazioni) | Effetti Tassazione per trasparenza in capo al socio residente dei redditi della controllata (salvo dimostrazione delle "esimenti", diverse per le 2 fattispecie) |
| 2 | CFC "Generale" Art. 167, comma 8 bis TUIR | | Tutti i Paesi, (inclusi gli Stati UE o SEE con cui l'Italia ha siglato un accordo per lo scambio di informazioni) in presenza di 2 condizioni | |

I PAESI A FISCALITÀ PRIVILEGIATA DELL'ART. 167, COMMA 4 DEL TUIR

Dal 2016 l'individuazione dei Paesi black list di cui all'art. 167, comma 4 del TUIR non avviene più in base a un decreto ministeriale. Come si è detto, non è più possibile far riferimento alla black list del D.M. 21/11/01.

Ai fini dell'applicazione della disciplina CFC è allora necessario verificare che la controllata sia localizzata o meno in un paese a fiscalità privilegiata.

La verifica deve essere effettuata ogni anno, con riferimento al momento della chiusura dell'esercizio del soggetto controllato estero.

Andiamo a vedere cosa si intende per Paesi a fiscalità privilegiata ai sensi della disposizione in esame.

PAESI A FISCALITÀ PRIVILEGIATA CUI SI APPLICA LA CFC BLACK LIST

Ai sensi dell'art.167, comma 4, si considerano privilegiati i regimi fiscali:

1. in cui il livello nominale di tassazione risulti inferiore al 50% di quello applicabile in Italia;
2. i regimi fiscali "speciali".

IMPORTANTE

Sono espressamente esclusi dall'applicazione della **CFC black list** (ma come vedremo ad essi può applicarsi la **CFC generale**) i Paesi appartenenti all'Unione Europea ovvero da quelli aderenti allo Spazio economico europeo con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate (Cfr. Circolare n. 35/2016) ha precisato che tra i Paesi SEE, oltre a Norvegia e Islanda, è incluso anche il Liechtenstein.

TUIR - ART. 167, COMMI 1 E 4

1. Se un soggetto residente in Italia detiene, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, il controllo di un'impresa, di una società o altro ente, **residente o localizzato in Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al comma 4, diversi da quelli appartenenti all'Unione europea ovvero da quelli aderenti allo Spazio economico europeo** con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni, i redditi conseguiti dal soggetto estero controllato sono imputati, a decorrere dalla chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato, ai soggetti residenti in proporzione alle partecipazioni da essi detenute. Tale disposizione si applica anche per le partecipazioni di controllo in soggetti non residenti relativamente ai redditi derivanti da loro stabili organizzazioni assoggettati ai predetti regimi fiscali privilegiati.

...omissis...

4. **I regimi fiscali, anche speciali, di Stati o territori si considerano privilegiati laddove il livello nominale di tassazione risulti inferiore al 50 per cento di quello applicabile in Italia.**

...omissis...

Dunque, la verifica della presenza della controllata in un paese considerato a fiscalità privilegiata ai fini del comma 4 dell'art. 167 prevede 2 livelli di esame:

1. confronto tra aliquote nominali di IRES (senza addizionali) + IRAP;
2. analisi del livello di tassazione nominale dello specifico regime fiscale "speciale" a cui è sottoposta la controllata.

LIVELLO NOMINALE TASSAZIONE INFERIORE AL 50% DI QUELLO ITALIANO

Ai fini del confronto delle aliquote nominali per quanto riguarda **le imposte italiane** devono considerarsi:

- l'IRES (senza addizionali); 24%;
- IRAP (aliquota ordinaria); 3,9%.

ATTENZIONE Posto che l'attuale tassazione nominale in Italia è il $(24 + 3,9) = 27,9\%$, il Paese estero sarà considerato a regime fiscale privilegiato se ha una tassazione nominale inferiore al 50% del 27,9%, ossia inferiore a 13,95%.

Per l'individuazione di quale sia l'**imposta estera** di riferimento occorre rifarsi alla convenzione contro le doppie imposizioni.

Se la tassazione della società controllata all'estero avviene per scaglioni o per detrazione, l'aliquota estera da confrontare con quella italiana è data dalla media aritmetica ponderata delle aliquote applicate.

In tal caso si assume un parametro di 1 milione di euro per la ponderazione (Cfr. AE Circolare n.35/2016).

ESEMPIO

Nel Paese della controllata estera vi è una progressività per scaglioni del seguente tipo:

- fino a 10.000 euro: aliquota 10%;
- oltre 10.000 euro e fino a 25.000 euro: aliquota 17%;
- oltre 25.000 euro e fino a 50.000 euro: aliquota 18%;
- oltre 50.000 euro e fino a 75.000 euro: aliquota 21%;
- oltre 75.000 euro: aliquota 23%.

Calcolo dell'aliquota nominale estera = $10.000 \times 0,10 + (25.000 - 10.000) \times 0,17 + (50.000 - 25.000) \times 0,18 + (75.000 - 50.000) \times 0,21 + (1.000.000 - 75.000) \times 0,23 / 1.000.000 = 22,60\%$.

Posto che la tassazione estera (22,60%) non è inferiore al 50% di quella italiana (13,95%), in questo caso non sussistono le condizioni per l'applicazione della disciplina CFC (a meno di presenza di regimi "speciali").

REGIME FISCALE "SPECIALE" A CUI È SOTTOPOSTA LA CONTROLLATA

Anche laddove il confronto tra le aliquote nominali "ordinarie" non abbia evidenziato un livello di tassazione della controllata inferiore al 50% di quello che sarebbe stato attuato in Italia, dovrà comunque verificarsi se la

controllata, per effetto di un regime speciale riconosciuto dal paese estero, è stata assoggettata ad un prelievo (nominale) inferiore alla metà dell'imposta nominale italiana (27,9% : 2 = 13,95%).

In sostanza, occorre confrontare l'aliquota nominale italiana con il prelievo nominale che la controllata ha subito.

IMPORTANTE

Non si tratta di confrontare la tassazione effettiva italiana con quella estera, ma nel confrontare l'aliquota nominale estera, dovrà tenersi conto anche dell'esistenza di regimi speciali che riducono l'imponibile e/o l'aliquota, traducendosi astrattamente in una modifica dell'aliquota nominale.

In linea generale, i regimi speciali si caratterizzano per la selettività rispetto alla disciplina ordinaria del Paese della controllata, posto che in ragione del settore di attività, dell'area geografica, dello status di start up o di piccola o media o grande impresa la società controllata gode di riduzioni di aliquota, esenzioni, riduzioni di base imponibile, ossia di agevolazioni permanenti idonee a ridurre il prelievo nominale al di sotto del 50% di quello italiano (Cfr. Assonime, Circolare n. 17/2017).

Si considerano regimi speciali i regimi fiscali che concedono un trattamento agevolato strutturale, risolvendosi in un'imposizione inferiore alla metà di quella italiana che (Cfr. Agenzia delle Entrate, Circolare n. 35/2016), vale a dire:

- a) si applicano alla generalità dei contribuenti che integrano i requisiti soggettivi o oggettivi richiesti dalla norma istitutiva del regime;
- b) determinano una riduzione delle aliquote d'imposta applicabili ovvero, pur non incidendo direttamente sull'aliquota, prevedono esenzioni o altre riduzioni della base imponibile idonee a ridurre sostanzialmente il prelievo nominale.

Secondo l'Agenzia, possono essere inclusi nei regimi speciali, ad esempio, quelli che:

- concedono una riduzione di aliquota rispetto a:
 - ✓ particolari settori di attività;
 - ✓ aree territoriali (zone franche o free zone);
 - ✓ determinate attività (finanziarie, agricole, turistiche, ecc.);
 - ✓ particolari categorie di soggetti (es. micro imprese o piccole medie imprese);
 - ✓ un determinato arco temporale (es. nella fase di avvio dell'attività);
 - ✓ fino al conseguimento di una soglia minima di reddito imponibile;
- garantiscono la detassazione dei redditi derivanti da attività svolte all'estero (esenzione prevista, ad esempio, in via ordinaria da Hong Kong);
- prevedono deduzioni nozionali che, seppur incidendo formalmente sulla base imponibile, si traducono in una riduzione dell'aliquota sul reddito prodotto dalla CFC (sull'esempio dell'Ace italiana).

IMPORTANTE

Se il regime speciale riguarda solo alcuni elementi dell'attività della controllata, quest'ultima potrà essere considerata operante in un regime speciale solo se ciò concerne la sua attività prevalente.

IMPORTANTE

La CFC black list non si applica anche nel caso, inverso, in cui la tassazione nominale sia inferiore al 50% di quella italiana, ma la controllata sia in effetti soggetta a un regime speciale (penalizzante), come sopra individuato, con aliquota che superi il 50%.

Le aliquote nominali degli ordinamenti fiscali esteri possono essere consultate sui seguenti siti (Cfr. AE Circolare n. 35/2016):

- istituzionali degli stati esteri;
- banca dati OCSE (<http://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=58204>);
- Banca mondiale;
- altri istituti o centri di studio e ricerca internazionali.

I PAESI DELLA CFC GENERALE – ART. 167, COMMA 8 BIS

La disciplina della CFC si applica anche a società controllate residenti in Stati a fiscalità ordinaria, compresi gli Stati membri UE o SEE, al ricorrere congiuntamente delle 2 condizioni previste dall'art. 167 comma 8 bis:

1. sono assoggettati a tassazione **effettiva** inferiore a più della metà di quella a cui sarebbero stati soggetti ove residenti in Italia (confronto effettivo tax rate estero con tax rate virtuale interno);
2. hanno conseguito proventi derivanti per più del 50% da *passive income*, ossia da:
 - gestione, detenzione o investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie;
 - cessione o concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica;
 - prestazione di servizi (anche finanziari) nei confronti di soggetti che direttamente o indirettamente controllano la società o l'ente non residente, ne sono controllati o sono controllati dalla stessa società che controlla la società o l'ente non residente.

ATTENZIONE

Rientrano tra i Paesi di cui all'art. 167, comma 8 bis, anche gli Stati appartenenti all'Unione Europea, ovvero a quelli aderenti allo Spazio Economico Europeo (SEE) con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni.

TUIR - ART. 167, COMMA 8 BIS

...omissis...

8-bis. La disciplina di cui al comma 1 trova applicazione anche nell'ipotesi in cui i soggetti controllati ai sensi dello stesso comma sono localizzati in stati o territori diversi da quelli ivi richiamati o in Stati appartenenti all'Unione Europea ovvero a quelli aderenti allo Spazio economico europeo con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni, qualora ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni:

- a) sono assoggettati a **tassazione effettiva** inferiore a più della metà di quella a cui sarebbero stati soggetti ove residenti in Italia;
- b) hanno conseguito proventi derivanti per più del 50% dalla gestione, dalla detenzione o dall'investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie, dalla cessione o dalla concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica nonché dalla prestazione di servizi nei confronti di soggetti che direttamente o indirettamente controllano la società o l'ente non residente, ne sono controllati o sono controllati dalla stessa società che controlla la società o l'ente non residente, ivi compresi i servizi finanziari.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate sono indicati i criteri per determinare con modalità semplificate l'effettivo livello di tassazione di cui alla precedente lettera a), tra cui quello dell'irrelevanza delle variazioni non permanenti della base imponibile.

...omissis...

CONFRONTO EFFETTIVO TAX RATE ESTERO CON TAX RATE VIRTUALE INTERNO

Diversamente dalla CFC dell'art. 167, comma 4, nell'ambito della CFC rule dell'art. 167, comma 8 bis, per verificare che la controllata sia assoggettata a tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui sarebbe andata incontro qualora fosse stata residente in Italia, assume rilevanza il carico effettivo di imposizione e non quello nominale.

Dunque, per la realizzazione della 1° delle 2 condizioni per l'applicazione della CFC rule ex art. 167, comma 8 bis del TUIR deve essere:

| | | |
|-----------------|---|--------------------------------|
| Tax rate estero | < | 50% Tax rate virtuale italiano |
|-----------------|---|--------------------------------|

A tali fini è necessario, dunque, un confronto tra tax rate "effettivo" estero con tax rate "virtuale" interno.

IMPORTANTE

Il confronto riguarda, in questo caso, solo l'IRES (con relative addizionali), non anche l'IRAP. In sostanza, deve essere confrontata la tassazione effettivamente scontata all'estero con quella che sull'utile prodotto dalla controllata sarebbe stata pagata in Italia in base all'applicazione delle disposizioni fiscali interne.



Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 143239 del 16/9/2016 ha fissato i criteri per determinare l'effettivo livello di tassazione ai fini del comma 8 bis. In base alle indicazioni fornite con tale provvedimento, il confronto deve essere effettuato tra i due rapporti indicati nella tabella seguente.

| TASSAZIONE EFFETTIVA ESTERA | TASSAZIONE "VIRTUALE" ITALIANA |
|--|--|
| $\frac{\text{Imposta estera corrispondente al reddito imponibile}}{\text{Utile ante imposte risultante dal bilancio della controllata}}$ | $\frac{\text{Imposta che sarebbe stata pagata in Italia sul reddito rideterminato secondo le disposizioni italiane}}{\text{Utile ante imposte risultante dal bilancio della controllata}}$ |

TASSAZIONE EFFETTIVA ESTERA

Come si evince dalla sopra esposta tabella il tax rate estero è dato dal seguente rapporto:

$$\text{Tassazione effettiva estera} = \frac{\text{(Numeratore)}}{\text{(Denominatore)}}$$

$$\text{Tassazione effettiva estera} = \frac{\text{imposta estera corrispondente al reddito imponibile}}{\text{utile ante imposte risultante dal bilancio della controllata}}$$

Nelle 2 tabelle seguenti sono esposti i criteri da considerare per la definizione del numeratore del rapporto (Imposta estere e base imponibile estera) in base a quanto previsto dal citato provvedimento dell'Agenzia dell'Entrate.

| Tax rate estero Numeratore del rapporto |
|--|
| IMPOSTE ESTERE |
| Le imposte sui redditi indicate nelle convenzioni contro le doppie imposizioni , nonché quelle identiche o analoghe che le hanno sostituite. È stato tuttavia, precisato, che le imposte sul reddito rilevano anche se non espressamente incluse nella Convenzione contro le doppie imposizioni |
| (In caso di Confederazione di Stati) Rilevano le imposte sul reddito federali + le imposte sul reddito di ciascuno Stato + le imposte sul reddito delle amministrazioni locali |
| (Controllata che aderisce a una tassazione di gruppo) Si considerano solo le imposte di competenza della controllata |
| Quelle effettivamente dovute nello Stato di localizzazione, al lordo di crediti d'imposta per redditi prodotti in Stati diversi da quello di insediamento |



| Tax rate estero | |
|--|--|
| Numeratore del rapporto | |
| BASE IMPONIBILE ESTERA | |
| Non si tiene conto | Rilevano |
| Del limite di utilizzo delle perdite fiscali pregresse analoghi a quello di cui all'art. 84, comma 1 del TUIR (80%) | Regimi analoghi all'ACE italiana applicati in base alla normativa dello Stato di localizzazione |
| Di eventuali agevolazioni di carattere non strutturale riconosciute dallo Stato estero per periodi fino a 5 anni alla generalità dei contribuenti | Agevolazioni diverse da quelle sopra indicate, nonché quelle ottenute dal singolo contribuente in base ad apposito accordo concluso con l'Amministrazione Finanziaria estera |
| Di variazioni non permanenti della base imponibile, con riversamento certo e predeterminato in base alla legge o per piani di rientro (vedi oltre) | Regimi di esenzione totale dei dividendi e delle plusvalenze nello Stato di localizzazione della controllata posto che sono considerati equivalenti all'imposizione italiana nei limiti del 5% del dividendo e delle plusvalenze di cui all'art. 87, comma 1 e 89, comma 3 del TUIR. |

TASSAZIONE VIRTUALE ITALIANA

Il *tax rate* virtuale italiano si calcola in base al seguente rapporto:

| | |
|-------------------------------------|---|
| Tassazione virtuale italiana | Imposta che la controllata avrebbe pagato in Italia sul reddito imponibile rideterminato secondo le disposizioni italiane |
| | Utile ante imposte risultante dal bilancio della controllata |

IMPORTANTE

In definitiva, partendo dalle risultanze del bilancio della controllata estera così come redatto secondo le disposizioni dello Stato di localizzazione (utile ante imposte risultante dal bilancio della controllata) dovranno essere applicate le ordinarie disposizioni IRES per la determinazione del reddito imponibile.

Nelle 2 tabelle seguenti gli ulteriori criteri da considerare per la definizione del numeratore del rapporto (imposta italiana e base imponibile) in base a quanto previsto dal citato provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.



| Tax rate virtuale interno Numeratore del rapporto | |
|--|---|
| IMPOSTA ITALIANA | |
| Non rileva | Rilevano |
| L'IRAP | Rilevano l'IRES e le sue addizionali, al lordo di eventuali crediti d'imposta per i redditi prodotti in uno Stato diverso da quello di localizzazione della controllata |

Per quanto concerne la base imponibile i criteri indicati dalla tabella vanno a integrare le ordinarie disposizioni applicabili ai soggetti IRES residenti.

| Tax rate virtuale interno Numeratore del rapporto | |
|--|-------------------------|
| BASE IMPONIBILE ITALIANA | |
| Nel calcolo del reddito imponibile rideterminato in base alle disposizioni fiscali italiane la base di partenza sono i dati del bilancio di esercizio/rendiconto della controllata estera, redatti secondo le disposizioni dello Stato di localizzazione | |
| Se il bilancio/rendiconto della controllata estera è redatto in base agli IAS/IFRS, il reddito deve essere determinato secondo le disposizioni previste per i soggetti IAS/IFRS (derivazione rafforzata ai sensi dell'art. 83 del TUIR) | |
| Non si tiene conto | Rilevano |
| Di regimi opzionali a cui la controllata estera avrebbe potuto aderire se residente in Italia | Si tiene conto dell'ACE |
| Del limite (80%) di utilizzo delle perdite fiscali pregresse di cui all'art. 84, comma 1 del TUIR | |
| Di variazioni non permanenti (temporanee) della base imponibile, con riversamento certo e predeterminato in base alla legge (es. rateazione plusvalenze – Cfr. Assonime, Circolare n.17/2017) o per piani di rientro (es. ammortamenti). | |
| Delle variazioni definitive e non definitive i cui reversal non siano certi e predeterminati (es. variazioni in aumento per accantonamenti indeducibili o per indeducibilità interessi passivi eccedenti ex art. 96, comma 1 TUIR) (Cfr. Assonime, Circolare n. 17/2017) | |
| Di eventuali agevolazioni di carattere non strutturale riconosciute dallo Stato estero per periodi fino a 5 anni alla generalità dei contribuenti | |



CONTROLLATE CHE RIENTRANO IN ENTRAMBE LE CFC RULES

In base ai criteri di individuazione stabiliti dal comma 4 e dal comma 8 bis dell'art. 167:

- i Paesi UE o SEE con cui l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni possono rientrare solo nella CFC rule di cui all'art. 167, comma 8 bis;
- gli altri Paesi, invece, possono rientrare nella CFC rule di cui all'art. 167, comma 4 e/o nella CFC rule di cui all'art. 167, comma 8 bis (vedi tabella sotto riportata).

Come abbiamo visto, infatti, sono diversi i criteri di applicazione delle 2 fattispecie contemplate dalle 2 disposizioni.

ATTENZIONE

Nel caso in cui per un Paese in cui è localizzata una controllata (diverso da uno Stato UE o SEE) si realizzino contemporaneamente le condizioni per l'applicazione di entrambe le CFC rule, (comma 4 e comma 8 bis) ai fini della presenza di eventuali esimenti si applicano (solo) le disposizioni di cui al comma 1 dell'art. 167.

IMPORTANTE

Ciò fa sì che il socio residente potrà eventualmente ottenere la disapplicazione della disciplina CFC solo attraverso la dimostrazioni previste per le esimenti stabilite all'art. 167, comma 5 del TUIR (relative alla CFC rule di cui all'art. 167, comma 1) (Cfr. AE Circolare n. 35/2016).

| LE 2 CFC – LE ESIMENTI APPLICABILI | |
|---|---|
| Art. 167 comma 4 TUIR | Art. 167 comma 8 bis TUIR |
| Paesi diversi da Paesi UE o SEE | Tutti i Paesi |
| Requisiti - Regimi, anche speciali, con livello nominale di tassazione inferiore al 50% di quello applicabile in Italia. | Requisiti (congiunti): <ul style="list-style-type: none"> ■ tassazione effettiva inferiore al 50% di quella virtuale italiana; ■ proventi derivanti per più del 50% da <i>passive income</i>. |
| Esimenti (art. 167, comma 5): <ol style="list-style-type: none"> la controllata non residente svolge un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nel mercato dello stato o territorio di insediamento; dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato. | Esimente (art. 167, comma 8 ter): <ul style="list-style-type: none"> ■ l'insediamento all'estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale. |



STABILI ORGANIZZAZIONI DEI PAESI PER CUI SI APPLICA LA CFC RULE

La disciplina CFC si applica anche nei confronti di stabili organizzazioni ubicate in uno Stato individuato ai sensi dell'art. 167, comma 4, ovvero in base al comma 8 bis qualora, in caso di opzione per la *branch exemption* di cui all'art. 168-ter non siano dimostrate le esimenti previste dall'art. 167 del TUIR.

Per *branch exemption* intendiamo l'opzione da parte della controllante residente di non ricomprendere nel proprio reddito il reddito/perdita di ogni controllata estera cui si applica la CFC.

IMPORTANTE

Ebbene, i commi 3 e 4 dell'art. 168-ter del TUIR negano il ricorso alla regime della *branch exemption*, qualora ricorrano congiuntamente le condizioni di applicazione della disciplina dell'art. 167, a meno che non vengano dimostrate le relative esimenti.

TUIR - ART. 168

...omissis...

3. Quando la stabile organizzazione è localizzata in Stati o territori inclusi nel decreto o nel provvedimento emanati ai sensi dell'articolo 167, comma 4, o quando la stabile organizzazione è localizzata in stati o territori diversi da quelli ivi richiamati e ricorrono congiuntamente le condizioni di cui al comma 8-bis del medesimo articolo 167, l'opzione di cui al comma 1 si esercita, relativamente a tali stabili organizzazioni, a condizione che ricorrano le esimenti di cui ai commi 5, lettere a) o b), o 8-ter del citato articolo.

4. Le imprese che esercitano l'opzione di cui al comma 1 applicano alle proprie stabili organizzazioni, in assenza delle esimenti richiamate nel comma 3, le disposizioni dell'articolo 167.

...omissis...

In particolare, come prima anticipato, l'esercizio dell'opzione per la *branch exemption* consente di fruire del regime di esenzione degli utili e non rilevanza delle perdite nell'ipotesi in cui la stabile organizzazione pur soddisfacendo i presupposti per la tassazione per trasparenza (CFC), possa fruire delle esimenti.

Dunque, in primo luogo la controllata estera deve essere localizzata in:

- **Paesi black list** – ossia Stati o territori a regime fiscale privilegiato dell'art. 167, comma 4, del TUIR (aliquota nominale effettiva inferiore di oltre il 50% rispetto a quella italiana, ossia inferiore a 13,95%);
- **Paesi non black list**, se tuttavia ricorrono entrambe le condizioni di cui all'articolo 167, comma 8-bis del TUIR, ossia:
 - 1) assoggettamento a tassazione effettiva nel suddetto paese inferiore a più della metà di quella a cui sarebbero stati soggetti ove residenti in Italia;
 - 2) hanno conseguito proventi derivanti per più del 50% da passive income.



Inoltre, il soggetto residente italiano deve dimostrare che, relativamente a tali stabili organizzazioni, ricorrano (in alternativa) una delle 2 esimenti indicate rispettivamente nelle lettere a) o b) del comma 4 dell'art. 167 del TUIR:

1ª fattispecie che comporta l'esimente – Paesi black list

- Le società non residenti svolgano un'effettiva attività industriale o commerciale
- E inoltre, dalle partecipazioni detenute non consegua l'effetto di localizzare i redditi in territori a tassazione privilegiata

Ovvero, in alternativa, l'esimente di cui al comma 8-ter del predetto art. 167 del TUIR, ossia:

2ª fattispecie che comporta l'esimente – Paesi non black list

- L'insediamento all'estero non rappresenti una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale

IMPORTANTE

In relazione alle singole fattispecie (black list e non black list) se non è presente neanche una delle due esimenti specificamente riferite ad ognuna delle due fattispecie, l'esercizio dell'opzione, implicherà l'applicazione, a tutte le stabili organizzazioni, della disciplina delle *Controlled Foreign Companies* (CFC): ad essa si applicheranno, pertanto, le regole di imputazione del reddito per trasparenza e la tassazione separata di cui all'art. 167 del TUIR, venendo meno la possibilità di optare per la *branch exemption*.

Esercizio dell'opzione per la branch exemption per le stabili organizzazioni e casi di applicazione della CFC

| Paesi non black list | Regole ordinarie | Disciplina Fiscale applicabile |
|---|--|---|
| 1) Paesi black list (art. 167, comma 4), ossia tassazione nominale < al 50% di quella italiana. | Dimostrazione dell'esimente di cui all'art. 167, comma 5, lett. a) o b): 1. le società non residenti svolgono un'effettiva attività industriale o commerciale; 2. dalle partecipazioni detenute non consegua l'effetto di localizzare i redditi in territori a tassazione privilegiata | Possibilità di optare per la Branch exemption |
| 2) Paesi non black list (art. 167, comma 8 bis) con: ■ tassazione effettiva < 50% di quella a cui sarebbero soggetti in Italia; ■ conseguimento di proventi > 50% da passive income | Dimostrazione dell'esimente di cui all'art. 167, comma 8-ter del TUIR: 1. L'insediamento all'estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale | |
| | Non sussistono le suddette esimenti | Disciplina CFC |

IMPORTANTE

Si ricorda che l'esercizio dell'opzione per la *branch exemption*, ricorrendone i presupposti, deve essere effettuato dalla società controllata nell'ambito di questa dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2017 (cfr Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 165138 del 28/8/20107).



A

SSOCIAZIONI – ONLUS – FONDAZIONI

Le sovvenzioni pubbliche ricevute vanno pubblicate sul sito

di [Lelio Cacciapaglia](#) - Pubblicista, docente Scuola Nazionale dell'Amministrazione

in questo articolo...

Obbligo dal 2018 di pubblicare sul sito internet o sul portale i contributi, le sovvenzioni e i “vantaggi economici di ogni genere” ricevuti da soggetti della PA o collegati a quest’ultima in un rapporto partecipativo. Norma, questa applicabile ad enti non commerciali (ed anche, seppure con modalità diverse alle imprese) di incerta lettura della quale si attendono chiarimenti operativi assolutamente fondamentali. Per gli enti non commerciali beneficiari di tali provvidenze il termine di pubblicazione sul proprio sito dovrebbe scade- re il 28 febbraio 2019, posto che si tratta di comunicare gli importi incassati nel corso del 2018.

Per quanto riguarda le imprese trovate la prossima settimana una comunicazione ad hoc.

[Scarica l'allegato](#)



Spett.le

Città, __/03/2018

Oggetto: **Associazioni – Onlus - Fondazioni - obbligo di comunicazione di incasso di sovvenzioni pubbliche**

Si porta a conoscenza che, a decorrere dall’anno 2018:

- le associazioni;
- le Onlus;
- le fondazioni

che intrattengono rapporti economici con:

- pubbliche amministrazioni;

SEGUE



- società controllate di diritto o di fatto direttamente o indirettamente da pubbliche amministrazioni, le società da loro partecipate;
- società in partecipazione pubblica e le società da loro partecipate (di fatto dunque, il campo di applicazione è vastissimo e difficile da individuare)

devono pubblicare entro il 28 febbraio di ogni anno, nei propri siti o portali digitali, le informazioni relative a:

- sovvenzioni;
- contributi;
- incarichi retribuiti;
- e comunque vantaggi economici di qualunque genere

ricevuti dalle medesime pubbliche amministrazioni e dai medesimi soggetti nell'anno precedente.

LA SOGLIA MINIMA DA NON COMUNICARE

Il comma 127 della L. n. 124/2017 specifica che, per evitare l'accumulo di informazioni non rilevanti, vi è una soglia minima di 10.000 euro: la pubblicazione, dunque, non è dovuta se l'importo ricevuto dal beneficiario nell'anno precedente è inferiore a questa soglia. Il suddetto importo, peraltro, è riferito singolarmente ad ogni ente che eroga la sovvenzioni o all'intero gruppo di cui fa parte il soggetto erogatore e non alla somma degli importi ricevuti nell'anno dalla associazione, Onlus, fondazione.

COSA VA COMUNICATO

In attesa di necessari chiarimenti interpretativi, è da ritenersi che le erogazioni che comportano l'obbligo di pubblicazione non debbano riferirsi a incassi per operazioni che sono caratterizzate da un corrispettivo, come ad esempio, lo svolgimento di prestazioni per servizi e forniture, appositamente remunerati. Dunque, sembrerebbero da doversi escludere tutte le prestazioni rese o cessioni effettuate a fronte delle quali vi sia un rapporto di "dare per avere" da parte della PA; circostanza questa che, in linea generale, comporta l'emissione della fattura da parte dell'ente non commerciale. E ciò nonostante il passaggio normativo, oggettivamente tutto da esplorare, in cui si fa riferimento anche agli "incarichi retribuiti".

Dunque, in prima approssimazione, si può ritenere che in conformità al tenore letterale della norma che si esprime con i termini "sovvenzioni e contributi" debbano essere comunicate le somme ottenute a sostegno della attività istituzionale dell'ente.

Sempre in attesa di chiarimenti è da ritenersi che debbano essere pubblicati i seguenti dati: soggetto pubblico concedente, importo ricevuto, motivo della erogazione.

SEGUE

DECORRENZA

Con riferimento alle erogazioni effettuate, il comma 126 della L. n. 124/2017 introduce i nuovi obblighi di pubblicazione "a decorrere dal 2018". Per quanto la norma non brilla in chiarezza è da ritenersi che la decorrenza sia riferita ai dati da comunicare e dunque la prima scadenza dell'adempimento è da individuarsi nel 28 febbraio 2019 con riferimento alle sovvenzioni, rilevanti ai nostri fini, ricevute nel corso del 2018.

LE SANZIONI IN CASO DI INADEMPIMENTO

L'inosservanza di tale obbligo di pubblicare sul sito o portale detti elementi comporta la restituzione delle somme ai soggetti eroganti entro tre mesi dalla data del 28 febbraio.

RIFERIMENTI NORMATIVI

L'obbligo è stato introdotto dalla L. 4 agosto 2017, n. 124 (art. 1, comma 125), ossia dalla "Legge annuale per il mercato e la concorrenza". Ed infatti in attuazione dell'art. 106 TFUE (Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea), la direttiva della Commissione 80/723/CEE, successivamente modificata e oggi codificata nella Direttiva 2006/111/CE impone obblighi di trasparenza nelle relazioni finanziarie tra le amministrazioni pubbliche e le società a controllo pubblico.

La predetta direttiva, recepita in Italia con il D.Lgs. 11 novembre 2003, n. 333, richiede agli Stati membri di documentare sia le assegnazioni di risorse pubbliche in favore di tali imprese effettuate direttamente dalle amministrazioni o per il tramite di intermediari, sia il modo in cui tali risorse sono state effettivamente utilizzate.

Lo studio resta a disposizione per chiarimenti.

Cordiali saluti



RASSEGNA TRIBUTARIA

di [Claudia Romano](#) - Centro Studi Fiscali Seac

Visualizza l'atto



Ordinanza della Corte di Cassazione 07.03.2018 n. 5408

VALIDO L'ACCERTAMENTO IVA BASATO SULLA CONTABILITÀ IN NERO IN ASSENZA DI UN PREVENTIVO CONTRADDITORIO

Il vizio formale può essere fatto valere solo quando si prova il danno subito
da tale mancanza

L'Agenzia delle Entrate emetteva due **avvisi di accertamento ed un atto di contestazione sanzioni** nei confronti di una Srl, relativi a rettifica IVA, IRPEF, e IRAP per gli anni 2005 e 2006. Tali avvisi derivavano da una verifica della Guardia di Finanza presso una Spa dove, durante un accesso presso quest'ultima, veniva rinvenuta una pennetta con annotata contabilità "in nero" ed acquisti non contabilizzati, da parte della Srl. La Srl impugnava tali avvisi, chiedendo la **nullità degli accertamenti** in quanto **non era stato messo in atto alcun contraddittorio** con l'Agenzia delle Entrate. Per tali motivi la commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso. Avverso tale sentenza l'Amministrazione Finanziaria proponeva ricorso, ma la CTR rigettava l'appello, confermando quando sentenziato dalla CTP in primo grado.

L'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso in Cassazione, affidandosi ad un unico motivo. Secondo l'Ufficio vi è stata **violazione di legge**, in quanto la CTR non ha preso in considerazione la giurisprudenza, secondo la quale **nel nostro ordinamento non è previsto alcun obbligo di contraddittorio**.

Secondo la Corte di Cassazione, in tema di **diritti e garanzie del contribuente**, sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione Finanziaria è gravata di un **obbligo generale di contraddittorio** endoprocedimentale, esclusivamente **per i tributi c.d. "armonizzati"** (IVA). La violazione di tale obbligo comporta l'**invalidità dell'atto**, purché, in giudizio, il contribuente assolva all'onere di dimostrare, in concreto, le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato; e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si rilevi non puramente pretestuosa. Per i tributi c.d. "non armonizzati", invece, non è rinvenibile nella legislazione nazionale, un obbligo di contraddittorio.

Nella fattispecie, nonostante l'IVA appartenga alla categoria di tributi "armonizzati", il **contribuente non ha dimostrato il danno derivato dal mancato contraddittorio**, venendo così meno all'onere probatorio di allegare circostanze rilevanti. Secondo la Suprema Corte, infine, la CTR ha fatto un errore a confermare l'annullamento dell'accertamento, basandosi solo su una violazione formale, senza rilevare il fallimento dell'onere probatorio gravante sul contribuente.

La Suprema Corte, pertanto, accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata, e rinvia alla CTR, anche per la decisione delle spese.

Visualizza l'atto



Ordinanza della Corte di Cassazione 14.03.2018, n. 6212

ACCERTAMENTO DA STUDI DI SETTORE

Se il contribuente non risponde al contraddittorio è sufficiente lo scostamento del reddito

L'Agenzia delle Entrate notificava ad una società un **avviso di accertamento in applicazione degli studi di settore**, circa lo **scostamento del reddito dichiarato** rispetto ai parametri, per gli anni 2005/2006/2007. Il contribuente impugnava l'avviso di accertamento e la Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso della società procedendo ad annullare l'avviso.

L'Agenzia delle Entrate ricorreva in appello, ma anche in questo caso la Commissione Tributaria Regionale confermava la sentenza di primo grado, rigettando, pertanto, il ricorso presentato dall'Ufficio.

L'Amministrazione Finanziaria presentava ricorso in Cassazione contro la sentenza della C.T.R., adducendo un'unica motivazione. Secondo l'Agenzia delle Entrate, in caso di **accertamento di maggior reddito**, effettuato mediante l'utilizzazione dei parametri presuntivi di reddito, in presenza di un contraddittorio correttamente instaurato col contribuente, è possibile avere una **presunzione legale sufficiente a sostenere l'accertamento, soprattutto in assenza di prova contraria da parte del contribuente**; spetta, infatti, a quest'ultimo addurre elementi idonei a giustificare lo scostamento dei ricavi dichiarati da quelli calcolati sulla base dei parametri.

Per l'Amministrazione Finanziaria, pertanto, è censurabile la sentenza della C.T.R. che annulla l'atto amministrativo di accertamento, avendolo ritenuto inidoneo perché basato esclusivamente sugli studi di settore.

La Corte di Cassazione precisa che durante un accertamento da studi di settore, nel quale l'Ufficio ritenga vi sia la presenza di uno scostamento tra il reddito dichiarato e quello "standard" da studi di settore, è **onere del contribuente provare la sussistenza di cause che giustificano tale scostamento**. Nella fattispecie, invece, la società non aveva risposto all'invio a comparire in quanto, avviato il contraddittorio, non veniva adottata alcuna causa giustificativa.

La Suprema Corte accoglie il ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate, cassa la sentenza impugnata, e rinvia alla CTR, anche per la decisione delle spese.

