



# Tax Newsletter n. 9/2018

**Tax & Legal**



## **Highlights:**

### **Legislazione**

Disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria

### **Prassi**

*Classic Repo* - regime fiscale

Regime speciale per i lavoratori impatriati - chiarimenti

Gruppo IVA - chiarimenti

Scissione e abuso del diritto

### **Giurisprudenza**

Deduzione delle c.d. 'spese di regia' - condizioni

Operazioni permutative - momento di effettuazione

Fabbricati abitativi destinati all'impresa alberghiera -  
prova dell'inerenza

# Indice

## Parte prima

### Legislazione

- 1 [Pagina 7](#) **Accertamento**  
*Attuazione dell'articolo 1, commi da 634 a 636, della L. n. 190 del 2014 - Comunicazione per la promozione dell'adempimento spontaneo - Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 237975 dell'8 ottobre 2018*
- 2 [Pagina 7](#) **Condono - IVA - Processo tributario - Riscossione**  
*Disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria - D.L. n. 119 del 23 ottobre 2018*

## Parte seconda

### Prassi

- 1 [Pagina 9](#) **Accertamento - Imposte sui redditi**  
*Interessi corrisposti a non residenti da parte di soggetto non sostituto d'imposta - Applicazione della aliquota convenzionale ridotta in dichiarazione dei redditi - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 41 del 23 ottobre 2018*
- 2 [Pagina 9](#) **Accertamento**  
*Fondi immobiliari - Investimenti da parte di fondi esteri - Esenzione da ritenuta: condizioni - Agenzia delle Entrate, Risposte ad interpello n. 43 e 44 del 23 ottobre 2018*
- 3 [Pagina 10](#) **Accertamento - Imposte sui redditi**  
*Il trattamento fiscale dei Classic Repo - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 79 del 23 ottobre 2018*
- 4 [Pagina 11](#) **Agevolazioni - Imposte sui redditi**  
*Regime speciale per i lavoratori c.d. impatriati - Attività lavorativa prestata all'estero in posizione di distacco - Attribuzione di un nuovo ruolo aziendale - Applicabilità - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 76 del 5 ottobre 2018*
- 5 [Pagina 11](#) **Agevolazioni - Imposte sui redditi**  
*Regime speciale per i lavoratori c.d. impatriati - Presupposti - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 32 dell'11 ottobre 2018*
- 6 [Pagina 12](#) **Agevolazioni - Imposte sui redditi**  
*Incentivi per il rientro in Italia dei ricercatori - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 33 dell'11 ottobre 2018*
- 7 [Pagina 12](#) **Agevolazioni - Imposte sui redditi**  
*Credito d'imposta per investimenti pubblicitari incrementali - Società neocostituita: inapplicabilità - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 38 del 18 ottobre 2018*
- 8 [Pagina 13](#) **Agevolazioni - Imposte sui redditi**  
*Credito d'imposta per investimenti pubblicitari incrementali - Presidenza del Consiglio dei Ministri, Dipartimento per l'informazione e l'editoria, FAQ del 19 ottobre 2018*
- 9 [Pagina 14](#) **Agevolazioni - Imposte sui redditi**  
*Regime speciale per i lavoratori c.d. impatriati - Dipendente straniero assunto da società italiana e distaccato all'estero - Rientro in Italia con attribuzione di un nuovo ruolo - Applicabilità - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 45 del 23 ottobre 2018*
- 10 [Pagina 14](#) **Agevolazioni - Imposte sui redditi**  
*Patent box - Licenza software su piattaforma web cloud- Inapplicabilità - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 52 del 25 ottobre 2018*
- 11 [Pagina 14](#) **Imposta di registro - Imposte indirette**  
*Cessione di diritti volumetrici da parte di un Comune- Imposte di registro, ipotecaria e catastale - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 80 del 24 ottobre 2018*

- 12 [Pagina 15](#) **Imposte sui redditi**  
*Beni tecnologicamente avanzati con particolare riferimento ai convogli ferroviari a composizione bloccata e a trazione diffusa - Coefficiente di ammortamento - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Principio di diritto n. 8 del 21 settembre 2018*
- 13 [Pagina 15](#) **Imposte sui redditi**  
*Reddito di lavoro dipendente - Spese di trasporto in occasione di trasferte - Sostenimento diretto da parte del datore di lavoro - Documentazione rilevante ai fini della non imponibilità - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 22 del 4 ottobre 2018*
- 14 [Pagina 15](#) **Imposte sui redditi**  
*Redditi di lavoro dipendente - Contributi versati ad ente bilaterale - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 24 del 4 ottobre 2018*
- 15 [Pagina 16](#) **Imposte sui redditi**  
*Residenza ai fini fiscali: definizione - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 25 del 4 ottobre 2018*
- 16 [Pagina 16](#) **Imposte sui redditi**  
*Iscrizione all'AIRE per un periodo inferiore alla metà dell'anno - Residenza in Italia - Reddito prodotto all'estero: imponibilità - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 26 del 4 ottobre 2018*
- 17 [Pagina 17](#) **Imposte sui redditi**  
*Fusione inversa - Ricostituzione delle riserve in capo all'incorporante - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 27 del 4 ottobre 2018*
- 18 [Pagina 17](#) **Imposte sui redditi**  
*Perdite subite su contratto di vendor loan e su strumenti finanziari convertibili - Deducibilità - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 29 dell'8 ottobre 2018*
- 19 [Pagina 18](#) **Imposte sui redditi**  
*Riparto delle perdite in caso di fusione - Società neo costituita - Test di vitalità: non necessita - Agenzia delle Entrate, Principio di diritto n. 6 del 15 ottobre 2018*
- 20 [Pagina 18](#) **Imposte sui redditi**  
*Participation exemption - Dote pagata dal cedente per acquistare la partecipazione - Rilevanza - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 39 del 19 ottobre 2018*
- 21 [Pagina 18](#) **Imposte sui redditi**  
*Reddito di lavoro dipendente - Detassazione dei premi di risultato - Condizioni - Conseguimento di un risultato incrementale: necessità - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 78 del 19 ottobre 2018*
- 22 [Pagina 19](#) **Imposte sui redditi**  
*Regime di consolidato fiscale nazionale - Cessione del credito - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Risposte ad interpello n. 49, 50, 51 del 25 ottobre 2018*
- 23 [Pagina 19](#) **Imposte sui redditi**  
*Costo fiscalmente riconosciuto delle attività fallimentari in capo all'assuntore di concordati fallimentari - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 55 del 30 ottobre 2018*
- 24 [Pagina 19](#) **IVA**  
*Articolo 60 del D.P.R. n. 633 del 1972 - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 28 del 5 ottobre 2018*
- 25 [Pagina 20](#) **IVA**  
*Omesso pagamento dell'IVA nelle operazioni di esportazione - Responsabilità dello spedizioniere doganale - Iniziative in corso - Risposta a Interrogazione parlamentare n. 5-00653 del 10 ottobre 2018*
- 26 [Pagina 20](#) **IVA**  
*Note di variazione - Procedure concorsuali - Iniziative volte a conformare la normativa nazionale alla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE - Risposta a interrogazione parlamentare n. 5-00654 del 10 ottobre 2018*
- 27 [Pagina 21](#) **IVA**  
*Spesometro - Termini di presentazione e dati - Risposta a Interrogazione parlamentare n. 5-00655 del 10 ottobre 2018*
- 28 [Pagina 21](#) **IVA**  
*Fatturazione elettronica - Differimento dell'obbligo, almeno per le piccole e medie imprese - Risposte a interrogazioni parlamentari n. 5-00672 del 10 ottobre 2018 e n. 5-00756 del 18 ottobre 2018*

- 29 [Pagina 22](#) **IVA**  
*Procedura di numerazione e registrazione delle fatture elettroniche basata su VIM number- Legittimità - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 34 dell'11 ottobre 2018*
- 30 [Pagina 22](#) **IVA**  
*Gruppo IVA - Vincolo finanziario - Associazioni: non sussiste - Agenzia delle Entrate, Principio di diritto n. 4 del 15 ottobre 2018*
- 31 [Pagina 22](#) **IVA**  
*Gruppo IVA - Vincolo economico - Rilevanza dell'oggetto sociale - Codici ATECO: irrilevanza - Agenzia delle Entrate, Principio di diritto n. 5 del 15 ottobre 2018*
- 32 [Pagina 23](#) **IVA**  
*Gruppo IVA - Società neocostituite - Modalità di calcolo del pro-rata - Agenzia delle Entrate, Principio di diritto n. 7 del 19 ottobre 2018*
- 33 [Pagina 23](#) **IVA**  
*Note di variazione nel concordato preventivo con continuità aziendale -Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 54 del 30 ottobre 2018*
- 34 [Pagina 23](#) **IVA**  
*Gruppo IVA - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 19 del 31 ottobre 2018*
- 35 [Pagina 24](#) **Rimborsi**  
*Istanze di rimborso per versamenti non dovuti - Individuazione del dies a quo da cui far decorrere il termine di decadenza - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 1 del 4 ottobre 2018*
- 36 [Pagina 24](#) **Statuto del contribuente**  
*Scissione di ramo immobiliare a favore di società partecipata dagli stessi soci persone fisiche della scissa - Abuso del diritto: non sussiste - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 21 del 3 ottobre 2018*
- 37 [Pagina 25](#) **Statuto del contribuente**  
*Conferimento di partecipazioni seguito dalla scissione della conferitaria - Abuso del diritto: sussiste - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 30 dell'8 ottobre 2018*
- 38 [Pagina 25](#) **Statuto del contribuente**  
*Scissione di società - Abuso del diritto: non sussiste - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 36 del 12 ottobre 2018*
- 39 [Pagina 26](#) **Imposte sui redditi**  
*Scissione di società - Abuso del diritto: non sussiste - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 40 del 19 ottobre 2018*

# Parte terza

## Giurisprudenza

- 1 [Pagina 27](#) **Accertamento**  
*Emendabilità della dichiarazione in giudizio - Necessità della dichiarazione integrativa: insussistenza - Cassazione, Ordinanza n. 23993 del 3 ottobre 2018*
- 2 [Pagina 27](#) **Accertamento**  
*Apertura di borse - Autorizzazione del PM - Necessità - Cassazione, Ordinanza n. 24306 del 4 ottobre 2018*
- 3 [Pagina 27](#) **Accertamento - Imposte indirette**  
*Maggior valore dell'immobile - Avviso di liquidazione - Motivazione - Necessità - Cassazione, Ordinanza n. 25024 del 10 ottobre 2018*
- 4 [Pagina 27](#) **Accertamento**  
*Accertamento fondato su dati reperiti presso il sito e-bay - Mancata allegazione - Legittimità - Cassazione, Ordinanza n. 26107 del 18 ottobre 2018*
- 5 [Pagina 27](#) **Accertamento**  
*Novità degli elementi - Fatture già acquisite nel precedente accertamento - Illegittimità - Cassazione, Sentenza n. 26191 del 18 ottobre 2018*
- 6 [Pagina 28](#) **Accertamento**  
*Interposizione fittizia - Accertabilità nei confronti del soggetto interposto - Esclusione - Cassazione, Sentenza n. 26414 del 19 ottobre 2018*
- 7 [Pagina 28](#) **Imposta di registro**  
*Cessione all'affittuario dell'azienda affittata - Rent to buy atipico - Avviamento - Quantificazione - Cassazione, Ordinanza n. 24064 del 3 ottobre 2018*
- 8 [Pagina 28](#) **Imposte sui redditi**  
*Perdite su crediti verso società controllante sottoposta a procedura concorsuale - Deducibilità - Condizioni - Commissione Tributaria Regionale di Bologna, Sentenza n. 1841 del 2 luglio 2018*
- 9 [Pagina 28](#) **Imposte sui redditi**  
*Spese di regia addebitate dalla società capogruppo - Deducibilità - Condizioni - Cassazione, Ordinanza n. 23698 dell'1 ottobre 2018*
- 10 [Pagina 29](#) **Imposte sui redditi**  
*Spese di regia addebitate dalla società capogruppo - Deducibilità - Condizioni - Cassazione, Ordinanza n. 25025 del 10 ottobre 2018*
- 11 [Pagina 29](#) **IMU**  
*Locazione finanziaria - Soggettività passiva - Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sentenza n. 4084 dell'1 ottobre 2018*
- 12 [Pagina 29](#) **IVA**  
*Fondi pensione - Soggettività passiva - Applicabilità del regime di esenzione - Condizioni - Cassazione, Sentenza n. 23495 del 28 settembre 2018*
- 13 [Pagina 30](#) **IVA**  
*Fabbricati a destinazione abitativa destinati all'impresa alberghiera - Prova dell'inerenza - Indetraibilità oggettiva dell'IVA - Inapplicabilità - Cassazione, Sentenza n. 23994 del 3 ottobre 2018*
- 14 [Pagina 30](#) **IVA**  
*Percentuale di detrazione - Attività propria della società - Attività effettivamente esercitata - Rilevanza - Cassazione, Sentenza n. 23997 del 3 ottobre 2018*
- 15 [Pagina 30](#) **IVA**  
*Contratto d'appalto per la costruzione di un residence - Aliquota IVA agevolata - Inapplicabilità - Cassazione, Ordinanza n. 24054 del 3 ottobre 2018*
- 16 [Pagina 30](#) **IVA**  
*Cassetto fiscale - Valore probatorio ai fini IVA - Esclusione - Cassazione, Ordinanza n. 24435 del 5 ottobre 2018*
- 17 [Pagina 31](#) **IVA**  
*Liquidazione IVA di gruppo - Credito IVA maturato dall'incorporata estranea al gruppo - Trasferimento: condizioni - Cassazione, Ordinanza n. 24472 del 5 ottobre 2018*

- 18 [Pagina 31](#) **IVA**  
*Cessioni di beni dall'Italia verso San Marino - Omessa 'nota a margine' - Mancata indicazione nel modello INTRASTAT - Irrilevanza - Cassazione, Ordinanza n. 24479 del 5 ottobre 2018*
- 19 [Pagina 31](#) **IVA**  
*Operazioni permutative - Momento di effettuazione - Cassazione, Sentenza n. 25653 del 15 ottobre 2018*
- 20 [Pagina 31](#) **IVA**  
*Trasporto di persone - Servizi con finalità turistico-ricreativa - Accessorietà - Esclusione - Cassazione, Sentenza n. 46715 del 15 ottobre 2018*
- 21 [Pagina 32](#) **IVA**  
*Diritto alla detrazione - Principi generali - Corte di Giustizia UE, Sentenza n. C-249/17 del 17 ottobre 2018*
- 22 [Pagina 32](#) **IVA**  
*Spese generali riferite ad operazioni imponibili ed esenti - Prezzo di rivendita - Determinazione del pro-rata - Corte di Giustizia UE, Sentenza n. C-153/17 del 18 ottobre 2018*
- 23 [Pagina 32](#) **Sanzioni penali**  
*Soglia di punibilità - Computo - Interessi da versare - Irrilevanza - Cassazione, Sentenza n. 46953 del 16 ottobre 2018*
- 24 [Pagina 33](#) **Statuto del contribuente**  
*Rivalutazione delle quote di una società avente riserve di utili - Cessione delle quote a una newco - Pagamento mediante titoli obbligazionari della cessionaria - Abuso del diritto - Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, Sentenza n. 182 del 2 ottobre 2018*

# Parte prima

## Legislazione

1

### Accertamento

*Attuazione dell'articolo 1, commi da 634 a 636, della L. n. 190 del 2014 - Comunicazione per la promozione dell'adempimento spontaneo - Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 237975 dell'8 ottobre 2018*

Il provvedimento indica le modalità con cui l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione di specifici contribuenti soggetti passivi IVA le informazioni derivanti dal confronto tra i dati comunicati dai contribuenti stessi e quelli comunicati dai loro clienti soggetti passivi IVA, ai sensi dell'articolo 21 del D.L. n. 78 del 2010, da cui risulterebbe che hanno omesso, in tutto o in parte, di dichiarare il volume d'affari conseguito.

L'Agenzia delle Entrate rende disponibili le suddette informazioni per consentire al contribuente di poter fornire elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti in grado di giustificare la presunta anomalia.

2

### Condono - IVA - Processo tributario - Riscossione

*Disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria - D.L. n. 119 del 23 ottobre 2018*

Il D.L. n. 119 del 23 ottobre 2018, recante 'Disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria' (c.d. Collegato fiscale alla manovra di Bilancio 2019), è stato pubblicato in G.U. n. 247 del 23 ottobre, ed è in vigore dal giorno successivo. Il decreto dovrà essere convertito in Legge entro il 22 dicembre 2018, ed è quindi ancora suscettibile di modifiche.

Le principali novità fiscali introdotte dal decreto riguardano:

- La regolarizzazione delle somme accertate nei processi verbali di constatazione consegnati entro il 24 ottobre 2018, effettuando un'apposita dichiarazione e versando la sola imposta autoliquidata, senza sanzioni o interessi, in un'unica soluzione o in un massimo di venti rate trimestrali, entro il 31 maggio 2019 (art. 1);
- La possibilità di definire con modalità agevolate gli avvisi di accertamento, gli avvisi di rettifica e di liquidazione, gli atti di recupero, gli inviti al contraddittorio e gli accertamenti con adesione, notificati entro il 24 ottobre 2018, mediante pagamento delle sole imposte in un'unica soluzione o in più rate senza che siano dovute sanzioni, interessi ed eventuali somme accessorie (art. 2);
- La disciplina della definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione - cd. rottamazione delle cartelle esattoriali - nel periodo compreso tra il 1 gennaio 2000 ed il 31 dicembre 2017. Il debitore beneficia dell'abbattimento delle sanzioni, degli interessi di mora e somme aggiuntive (art. 3);
- L'annullamento automatico dei debiti tributari fino a mille euro, comprensivo di capitale, interessi e sanzioni, risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dall'1 gennaio 2000 al 31 dicembre 2010. L'annullamento è effettuato alla data del 31 dicembre 2018 per consentire il regolare svolgimento dei necessari adempimenti tecnici e contabili (art. 4);
- L'estensione della definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione a quelli concernenti i dazi doganali, i contributi provenienti dall'imposizione di diritti alla produzione dello zucchero (risorse proprie tradizionali UE) nonché l'IVA sulle importazioni, nel periodo compreso tra l'1 gennaio 2000 ed il 31 dicembre 2017. Si applica l'articolo 3, con alcune deroghe relative ai debiti concernenti specifiche tipologie di risorse proprie UE. Sono inoltre fissate le scadenze delle rate dovute dai debitori ai fini della definizione agevolata e vengono posti alcuni obblighi di comunicazione (art. 5);



- La definizione con modalità agevolate delle controversie tributarie pendenti, anche in Cassazione e a seguito di rinvio, in cui è parte l’Agenzia delle Entrate, aventi ad oggetto atti impositivi: avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione. Le controversie possono essere definite con il pagamento della metà del rispettivo valore in caso di soccombenza dell’Agenzia nella pronuncia di primo grado e di un quinto del valore in caso di soccombenza nella pronuncia di secondo grado (art. 6);
- Le modifiche al processo tributario, volte a estendere le possibilità di trasmissione telematica delle comunicazioni e notificazioni inerenti il processo, agevolare le procedure in materia di certificazione di conformità relative alle copie di atti, provvedimenti e documenti, rendere possibile la partecipazione a distanza delle parti all’udienza pubblica (art. 16);
- L’esonero dall’applicazione di sanzioni (sia in capo al cedente che al cessionario), per il primo semestre del 2019, qualora il contribuente emetta la fattura elettronica oltre il termine normativamente stabilito, ma nei termini per far concorrere l’imposta alla liquidazione di periodo; la riduzione delle sanzioni al 20 per cento quando la fattura, emessa tardivamente, partecipa alla liquidazione periodica del mese o trimestre successivo (art. 10);
- A decorrere dall’1 luglio 2019, la possibilità di emissione delle fatture (immediate) entro 10 giorni dall’effettuazione delle operazioni (art. 11);
- l’uniformazione dei termini di annotazione nel registro delle fatture emesse (sia immediate che differite) entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni (art. 12);
- L’abrogazione dell’obbligo di numerazione progressiva delle fatture nella registrazione degli acquisti (art. 13);
- la limitazione dell’obbligo di fatturazione elettronica esclusivamente per le operazioni intercorse tra soggetti passivi residenti e stabiliti (non anche per quelli solo identificati) nel territorio dello Stato, in linea con la decisione di esecuzione (UE) 2018/593 del Consiglio, del 16 aprile 2018 (art. 15);
- La possibilità di detrarre l’IVA, entro il 16 del mese, anche per le fatture di acquisto ricevute e annotate entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell’operazione (art. 14);
- L’estensione dell’istituto del gruppo IVA ai gruppi bancari cooperativi (art. 20).



# Parte seconda

## Prassi

1

### Accertamento - Imposte sui redditi

*Interessi corrisposti a non residenti da parte di soggetto non sostituto d'imposta - Applicazione della aliquota convenzionale ridotta in dichiarazione dei redditi - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 41 del 23 ottobre 2018*

Gli interessi percepiti da una banca residente in Svizzera a fronte dei finanziamenti concessi a persone fisiche residenti in Italia sono soggetti a imposizione in Italia mediante la presentazione della dichiarazione dei redditi, e non mediante ritenuta d'imposta, in quanto corrisposti da un soggetto che non è sostituto d'imposta. La banca può beneficiare dell'aliquota convenzionale ridotta del 12,5 per cento, indicandola direttamente nel Modello Redditi SC 2018, Quadro RN, Rigo RN7, colonna 2.

2

### Accertamento

*Fondi immobiliari - Investimenti da parte di fondi esteri - Esenzione da ritenuta: condizioni - Agenzia delle Entrate, Risposte ad interpello n. 43 e 44 del 23 ottobre 2018*

L'articolo 32 del D.L. n. 78 del 2010 ha previsto che il regime fiscale dei fondi immobiliari di cui agli articoli da 6 a 9 del D.L. n. 351 del 2001, che prevede un'esenzione dalle imposte sui redditi prodotti dal fondo, si applica ai fondi partecipati esclusivamente da determinati investitori 'istituzionali' (cosiddetti 'fondi istituzionali') a prescindere da ogni valutazione in merito ai requisiti di autonomia gestionale e pluralità dei partecipanti (cfr. la Circolare n. 2 del 2012).

La lettera f) del comma 3 dell'articolo 32 considera 'investitori istituzionali' gli Stati e gli enti pubblici esteri costituiti in Stati che consentono adeguato scambio di informazioni con l'Italia o *white listed* (elencati nel D.M. 4 settembre 1996), nonché i soggetti corrispondenti a quelli italiani indicati nelle lettere b), c), d) ed e), assoggettati a forme di vigilanza prudenziale (vale a dire organismi di investimento collettivo del risparmio o OICR, forme di previdenza complementare nonché enti di previdenza obbligatoria, imprese di assicurazione, intermediari bancari e finanziari), sempreché istituiti nei medesimi Paesi o territori.

L'articolo 7, comma 3, del D.L. n. 351 del 2001 prevede un regime di non imponibilità relativamente ai proventi derivanti dalla partecipazione a fondi immobiliari percepiti da:

- a) fondi pensione e OICR esteri, sempreché istituiti in Stati e territori inclusi nel D.M. 4 settembre 1996, e successive modificazioni ed integrazioni;
- b) enti od organismi internazionali costituiti in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia;
- c) banche centrali od organismi che gestiscono anche le riserve ufficiali dello Stato.

In particolare, gli OICR esteri sono quei soggetti che, secondo la normativa vigente nello Stato estero in cui sono istituiti, presentano i requisiti sostanziali nonché le stesse finalità di investimento dei fondi e degli organismi italiani, prescindendo dalla loro forma giuridica e ancorché siano privi di una soggettività tributaria, a condizione che sussista una forma di vigilanza sul fondo o organismo ovvero sul soggetto incaricato della gestione dello stesso (cfr. la Circolare n. 2 del 2012).

Nella Risoluzione n. 54 del 2013 è stato chiarito che tale regime di esenzione trova applicazione non soltanto in caso di partecipazione diretta al fondo immobiliare italiano, ma anche qualora i suddetti investitori partecipino in misura totalitaria in un veicolo societario che pone in essere l'investimento, non necessariamente residente nel medesimo Stato del partecipante.



Nel caso di specie, i proventi derivanti dalla partecipazione ad un fondo immobiliare residente sono esenti in capo agli investitori, fondi esteri residenti in Stati inclusi nel D.M. 4 settembre 1996, in quanto questi ultimi:

- sono indirettamente controllati da enti che gestiscono le riserve ufficiali dello Stato, residenti in uno Stato *white listed*, rendendo il fondo immobiliare italiano 'istituzionale', a prescindere dalla verifica del requisito di pluralità di partecipanti.
- Partecipano indirettamente al fondo immobiliare italiano, per il tramite di veicoli societari interamente posseduti e residenti in Paesi *white listed*.

Presentano finalità di investimento del tutto analoghe a quelle che contraddistinguono i fondi comuni di investimento italiani e sono gestiti da gestori indipendenti soggetti a vigilanza nel proprio Stato di residenza.

### 3

#### Accertamento - Imposte sui redditi

*Il trattamento fiscale dei Classic Repo - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 79 del 23 ottobre 2018*

Il *Classic Repo* o CRP - chiamato anche '*sale-and-repurchase agreement*' - è un'operazione di riporto/pronti conto termine che comporta, dal punto di vista giuridico, il trasferimento da parte del Venditore a Pronti (VP) a favore dell'Acquirente a Pronti (AP) di una certa quantità di titoli ad un certo prezzo, con l'obbligo contrattuale da parte del VP di riacquistare a termine, ad un certo prezzo, una medesima quantità di titoli della stessa specie.

Dal punto di vista economico, il CRP rappresenta un'operazione unitaria che permette, di norma, al VP di finanziarsi a tassi inferiori a quelli che sarebbero applicati in caso di finanziamenti non 'garantiti' dai titoli oggetto del CRP stesso e all'AP di impiegare la liquidità (a fronte di un interesse) beneficiando della garanzia implicita nell'operazione che è rappresentata dai titoli che gli sono stati trasferiti.

I CRP presentano le seguenti peculiarità:

- hanno ad oggetto solo titoli di Stato italiani o equiparati ai sensi dell'articolo 31 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 e titoli analoghi emessi da Stati esteri;
- almeno in una prima fase, il c.d. 'tasso *repo*' (inteso come il tasso di interesse riconosciuto dal VP all'AP sulla liquidità rappresentata dal controvalore *tel quel* a pronti dei titoli) è esclusivamente di tipo fisso;
- per effetto dell'attuale andamento dei mercati finanziari, il tasso *repo* può essere anche negativo (in altri termini l'AP remunera il VP);
- le controparti del CRP (VP ed AP, in seguito anche '*trading member*') sono solo investitori italiani corporate e investitori istituzionali esteri residenti in Paesi cd. *white-listed*.

Ciò premesso:

- i proventi derivanti dai CRP rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 44, comma 1, lettera *g-bis*), del TUIR. La base imponibile è costituita dalla differenza positiva tra i corrispettivi globali di trasferimento dei titoli, da cui si scomputano gli interessi e gli altri proventi dei titoli maturati nel periodo di durata del rapporto, con esclusione dei redditi esenti. Nel caso dei CRP, quindi, la base imponibile è rappresentata dall'interesse *Repo*, che rappresenta un provento per l'AP in caso di tasso d'interesse positivo, o per il VP in caso di interesse negativo, diminuito degli interessi maturati nel corso del rapporto.



- La ritenuta di cui all'articolo 26, comma 3-*bis*), del D.P.R. n. 600 del 1973, sui redditi di capitale derivanti da operazioni di CRP, è applicata dalla banca custode del *trading member* che percepisce il reddito, in quanto si tratta dell'intermediario più prossimo al soggetto che percepisce il provento.
- Qualora il *trading member* sia un soggetto residente all'estero, di cui all'articolo 6, comma 1, del D.Lgs. n. 239 del 1996, i proventi sono esenti ai sensi dell'articolo 26-*bis*, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973. In tal caso, al fine di non applicare la ritenuta, il sostituto d'imposta (nella specie, la banca custode) deve acquisire la documentazione di cui all'articolo 7, comma 2, del D.Lgs. n. 239 del 1996.
- Qualora il percettore sia assoggettato a ritenuta a titolo d'acconto o non sia assoggettato a ritenuta, la banca custode deve indicare i dati relativi ai proventi percepiti da soggetti non esercenti attività di impresa, nel quadro SF del Modello di dichiarazione dei sostituti d'imposta e degli intermediari (Modello 770).

## 4

**Agevolazioni - Imposte sui redditi**

*Regime speciale per i lavoratori c.d. impatriati - Attività lavorativa prestata all'estero in posizione di distacco - Attribuzione di un nuovo ruolo aziendale - Applicabilità - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 76 del 5 ottobre 2018*

Nel caso di un cittadino italiano in possesso di un titolo di laurea, distaccato all'estero e poi rientrato in Italia con un nuovo ruolo, spetta l'agevolazione di cui all'art. 16, comma 2 del D.Lgs. n. 147 del 2015, a decorrere dall'anno di acquisto della residenza in Italia.

L'Agenzia delle Entrate, con Circolare n. 17 del 23 maggio 2017, Parte II, ha chiarito infatti che i soggetti che rientrano in Italia dopo essere stati in distacco all'estero non possono fruire del beneficio di cui all'art. 16 del D.Lgs. n. 147 del 2015, in considerazione della situazione di continuità con la precedente posizione lavorativa in Italia. Tale interpretazione restrittiva, finalizzata ad evitare un uso strumentale dell'agevolazione, non preclude, tuttavia, la possibilità di valutare specifiche ipotesi in cui il rientro in Italia non sia conseguenza della naturale scadenza del distacco ma sia determinato da altri elementi funzionali alla *ratio* della norma agevolativa, quali ad esempio, le ipotesi in cui:

- il distacco sia più volte prorogato e la sua durata nel tempo determini quindi un affievolimento dei legami con il territorio italiano e un effettivo radicamento del dipendente nel territorio estero;
- il rientro in Italia del dipendente non si ponga in continuità con la precedente posizione lavorativa; il dipendente, ad esempio, al rientro assume un ruolo aziendale differente rispetto a quello originario in ragione delle maggiori competenze ed esperienze professionali maturate all'estero.

## 5

**Agevolazioni - Imposte sui redditi**

*Regime speciale per i lavoratori c.d. impatriati - Presupposti - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 32 dell'11 ottobre 2018*

Un cittadino italiano in possesso di un titolo di laurea, iscritto all'AIRE negli anni in cui ha svolto attività di lavoro dipendente all'estero, e che negli stessi periodi non sia risultato fiscalmente residente in Italia ai sensi dell'articolo 2 del TUIR, può essere ammesso a fruire del regime agevolato di cui all'art. 16, comma 2, del D.Lgs. n. 147 del 2015 dall'anno in cui acquisisce la residenza fiscale nel territorio dello Stato e per i quattro periodi d'imposta successivi, in cui l'attività lavorativa sia svolta in via prevalente in Italia. Come già chiarito nella Risoluzione n. 51 del 2018, il soggetto non deve essere stato residente in Italia per almeno 24 mesi antecedenti il rientro.



## 6

**Agevolazioni - Imposte sui redditi**

*Incentivi per il rientro in Italia dei ricercatori - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 33 dell'11 ottobre 2018*

Al fine di beneficiare della detassazione al 90 per cento del reddito, prevista dall'art. 44 del D.L. n. 78 del 2010, i docenti e ricercatori devono:

- a) essere in possesso di un titolo di studio universitario o equiparato;
- b) essere stati non occasionalmente residenti all'estero;
- c) aver svolto all'estero documentata attività di ricerca o docenza per almeno due anni continuativi, presso centri di ricerca pubblici o privati o università;
- d) svolgere l'attività di docenza e ricerca in Italia;
- e) acquisire la residenza fiscale nel territorio dello Stato.

La norma, tuttavia, non indica il lasso di tempo che deve intercorrere tra il trasferimento in Italia e l'inizio dell'attività lavorativa. Il collegamento tra l'ingresso in Italia e lo svolgimento dell'attività di docenza e ricerca produttiva del reddito agevolato sussiste sia nel caso in cui il docente o il ricercatore abbia iniziato a svolgervi l'attività prima di trasferirvi la residenza sia nel caso in cui abbia trasferito la residenza in Italia ed abbia poi iniziato a svolgervi l'attività, purché sia ravvisabile un collegamento tra i due eventi.

Nel caso di specie, in cui alla stipula del contratto di lavoro a tempo determinato dell'ottobre 2015, il ricercatore non ha fatto seguire l'acquisizione della residenza fiscale in Italia dal periodo d'imposta 2016 ed ha continuato a svolgere la propria attività all'estero fino a settembre 2017, ancorché con brevi intervalli in cui ha svolto l'attività in Italia, non è ravvisabile un nesso tra i due eventi e quindi il beneficio non compete.

## 7

**Agevolazioni - Imposte sui redditi**

*Credito d'imposta per investimenti pubblicitari incrementali - Società neocostituita: inapplicabilità - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 38 del 18 ottobre 2018*

In mancanza di dati storici di confronto, alle spese sostenute da una società neocostituita non si applica l'agevolazione per investimenti pubblicitari incrementali di cui all'art. 57-bis del D.L. n. 50 del 2017. Infatti il presupposto della agevolazione è la circostanza che il valore dell'investimento in campagne pubblicitarie superi di almeno l'1 per cento gli analoghi investimenti effettuati nell'anno precedente sugli stessi mezzi di informazione.



## Agevolazioni - Imposte sui redditi

*Credito d'imposta per investimenti pubblicitari incrementali - Presidenza del Consiglio dei Ministri, Dipartimento per l'informazione e l'editoria, FAQ del 19 ottobre 2018*

Il Dipartimento per l'informazione e l'editoria della Presidenza del Consiglio dei Ministri ha pubblicato ad ottobre ulteriori risposte a domande frequenti circa il credito di imposta per investimenti pubblicitari, che integrano quelle, pubblicate a settembre, di cui alla nostra [TNL n. 8/2018](#). Tra le altre, si segnalano le seguenti.

### *Documentazione a sostegno della domanda*

Il richiedente (soggetto beneficiario) è tenuto a conservare, per i controlli successivi, e ad esibire su richiesta dell'Amministrazione tutta la documentazione a sostegno della domanda: fatture (ed eventualmente copia dei contratti pubblicitari) e attestazione sull'effettuazione delle spese sostenute, rilasciata dai soggetti legittimati.

Nessun documento deve essere allegato alla comunicazione telematica né alle dichiarazioni sostitutive contenute nel modello e rese telematicamente.

### *Importo da considerare ai fini dell'agevolazione*

L'importo da considerare ai fini dell'agevolazione è costituito dall'ammontare delle spese di pubblicità, al netto dell'IVA se detraibile.

Nel caso di IVA indetraibile, l'importo da considerare ai fini dell'agevolazione è costituito dall'ammontare complessivo della spesa pubblicitaria (imponibile + IVA). Infatti la norma espressamente esclude dalle spese agevolabili le spese accessorie, i costi di intermediazione e ogni altra spesa diversa dall'acquisto dello spazio pubblicitario anche se ad esso funzionale o connessa.

### *Trattamento fiscale del bonus*

Considerato che la norma istitutiva dell'agevolazione non dispone espressamente la non rilevanza del credito d'imposta ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, il credito concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle suddette imposte.

### *Modalità, termini e contenuto dell'attestazione*

L'attestazione rilasciata dai soggetti legittimati ad apporre il visto di conformità dei dati esposti nelle dichiarazioni fiscali, ovvero dai soggetti che esercitano la revisione legale dei conti, riguarda esclusivamente l'effettività del sostenimento delle spese.

La dichiarazione che gli investimenti indicati rientrano tra quelli ammissibili deve essere rilasciata dal beneficiario mediante la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, contenuta nella 'comunicazione telematica'.

L'attestazione sull'effettuazione delle spese rilasciata dai soggetti legittimati costituisce un documento necessario per l'accesso al credito di imposta e, pertanto, non deve essere prodotta in relazione alla 'Comunicazione per l'accesso al credito di imposta', ma solo in relazione alla 'Dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati', di cui costituisce un presupposto. Non deve essere inoltrata, ma conservata dal beneficiario richiedente, per i controlli successivi, ed esibita su richiesta dell'Amministrazione.



9

**Agevolazioni - Imposte sui redditi**

*Regime speciale per i lavoratori c.d. impatriati - Dipendente straniero assunto da società italiana e distaccato all'estero - Rientro in Italia con attribuzione di un nuovo ruolo - Applicabilità - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 45 del 23 ottobre 2018*

Un cittadino straniero, assunto in Italia, distaccato all'estero e poi rientrato in Italia sempre alle dipendenze della stessa società, ma con un nuovo ruolo, di portata superiore rispetto al precedente, ha diritto all'agevolazione di cui all'art. 16 del D.Lgs. n. 147 del 2015 (cfr. anche la Risoluzione n. 76 del 5 ottobre 2018).

10

**Agevolazioni - Imposte sui redditi**

*Patent box - Licenza software su piattaforma web cloud - Inapplicabilità - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 52 del 25 ottobre 2018*

Come chiarito con la Risoluzione n. 28 del 2017, in osservanza al principio OCSE del c.d. *nexus approach* 'rientrano nelle attività di ricerca e sviluppo finalizzate allo sviluppo, al mantenimento, nonché all'accrescimento del valore dei beni di cui all'art. 6 (...) l'ideazione e la realizzazione del *software* protetto da *copyright*'. Tali attività si collocano nell'ambito di applicazione dell'agevolazione qualora rappresentino un esercizio esclusivo di una 'prerogativa autoriale', ossia quando, contestualmente:

- a) possono essere svolte in via esclusiva dal proprietario del diritto;
- b) accrescono il valore economico del *software*;
- c) sono finalizzate alla realizzazione di una funzione, nuova rispetto al bene principale e originale rispetto agli standard del settore, giuridicamente tutelabile;
- d) sono il frutto di un intervento unico nel suo genere non riconducibile a funzioni già presenti nel *software* stesso.

Non essendo presenti tali caratteristiche nel servizio di collegamento informatico al *web cloud*, il canone per l'utilizzo del servizio *cloud* non rientra tra i ricavi agevolabili, incluso nel canone di concessione del *software*, nè rappresenta un'attività finalizzata allo sviluppo, al mantenimento o all'accrescimento del valore del *software* stesso, ai fini del computo del beneficio.

11

**Imposta di registro - Imposte indirette**

*Cessione di diritti volumetrici da parte di un Comune- Imposte di registro, ipotecaria e catastale - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 80 del 24 ottobre 2018*

Tenuto conto che la Corte di Cassazione (cfr. Sentenza 14 maggio 2007, n. 10797) ha precisato che la cessione di cubatura, in quanto facoltà inerente al diritto di proprietà, è assimilabile al trasferimento di un diritto reale immobiliare (in tal senso cfr. Risoluzione 20 agosto 2009, n. 233) ed è pertanto soggetta ad imposta proporzionale di registro, l'atto di cessione di volumetria da parte del Comune nell'ambito della propria attività istituzionale sconta l'imposta di registro proporzionale nella misura del 9 per cento, come previsto dall'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, e, ai sensi del comma 3 dell'articolo 10 del D.Lgs. n. 23 del 2011, le imposte ipotecaria e catastale ciascuna nella misura fissa di 50 euro.



12

**Imposte sui redditi**

*Beni tecnologicamente avanzati con particolare riferimento ai convogli ferroviari a composizione bloccata e a trazione diffusa - Coefficiente di ammortamento - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Principio di diritto n. 8 del 21 settembre 2018*

Per alcuni beni non inquadrabili nello schema previsto dal D.M. 31 dicembre 1988, in quanto beni unitari ma dotati di funzioni composite, sussistono incertezze ai fini dell'individuazione del corretto coefficiente di ammortamento.

Questo è il caso, ad esempio, dei convogli ferroviari di nuova generazione, per i quali l'individuazione della quota di investimento imputabile alla parte 'trainante' e di quella imputabile alla parte 'trainata' (o 'rimorchiata') presenta notevoli incertezze.

Al fine di individuare un criterio oggettivo per la determinazione della quota del costo complessivo dell'investimento da trattare alla stregua di 'motrice' (soggetta al coefficiente tabellare del 10 per cento) e della restante quota da trattare alla stregua di 'materiale rotabile trainato' (soggetta al coefficiente tabellare del 7,5 per cento), si ritiene che si debba far riferimento ai dati desumibili dalla dichiarazione di messa in servizio dei singoli convogli rilasciata dall'Agenzia Nazionale per la Sicurezza delle Ferrovie ('ANSF').

13

**Imposte sui redditi**

*Reddito di lavoro dipendente - Spese di trasporto in occasione di trasferte - Sostenimento diretto da parte del datore di lavoro - Documentazione rilevante ai fini della non imponibilità - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 22 del 4 ottobre 2018*

In caso di spese per l'acquisto dei servizi di trasporto (aereo, treno, nave) per i dipendenti in trasferta, pagate direttamente dal datore di lavoro, sostituito d'imposta, tramite agenzia viaggi, senza l'emissione di biglietti cartacei, l'estratto conto stampato su supporto cartaceo è idoneo ai fini della non imponibilità della spesa in capo al dipendente, a norma dell'art. 51 comma 5 del TUIR e ai fini della conseguente non applicazione della ritenuta, di cui all'art. 23, comma 2, lett. a), del D.P.R. n. 600 del 1973, senza che sia necessario allegare alla nota spese la copia cartacea dei biglietti elettronici (che devono essere conservati ed esibiti in caso di eventuali controlli).

Per escludere dal reddito imponibile del lavoratore i rimborsi non è necessario che detta documentazione, giustificativa dell'effettività del costo sostenuto, sia intestata al soggetto che effettua la trasferta, dal momento che, per dimostrare che uno specifico onere è stato sostenuto in occasione dello svolgimento della prestazione lavorativa al di fuori della normale sede di lavoro, è sufficiente che le spese stesse risultino sostenute nei luoghi e nel tempo di svolgimento delle trasferte stesse e che siano attestate dal dipendente mediante nota riepilogativa.

14

**Imposte sui redditi**

*Redditi di lavoro dipendente - Contributi versati ad ente bilaterale - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 24 del 4 ottobre 2018*

I contributi versati all'ente bilaterale dal datore di lavoro e dal lavoratore concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente, in quanto non rientrano nelle ipotesi di esclusione dal reddito previste dall'art. 51, comma 2, lett. a), del TUIR. Tale norma non consente infatti di escludere dalla formazione del reddito di lavoro dipendente i contributi aventi finalità assistenziale non obbligatori per legge, quali sono quelli versati agli enti bilaterali sulla base di accordi contrattuali.



In relazione alle prestazioni erogate dagli enti bilaterali, invece, il relativo trattamento fiscale deriva dall'applicazione dei principi generali che disciplinano la tassazione dei redditi e, pertanto, devono essere assoggettate a tassazione le sole prestazioni inquadrabili in una delle categorie reddituali previste dall'art. 6 del TUIR, comprese quelle che costituiscono erogazioni corrisposte in sostituzione di detti redditi.

Le prestazioni consistenti in indennità volte a sostituire il reddito di lavoro dipendente sono assoggettate a tassazione con le medesime modalità previste per i redditi che vanno a sostituire. Pertanto, le somme erogate ai lavoratori a titolo di premio per la nascita del figlio, di contributo malattia o infortunio, di iscrizione all'asilo nido/scuola materna, nonché di permesso per legge n.104/1992, non essendo inquadrabili in alcune delle categorie reddituali di cui al citato articolo 6 del TUIR, non rilevano ai fini fiscali.

I contributi per l'iscrizione alla scuola secondaria di primo grado sono da ricomprendere tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 50, comma 1, lettera c), del TUIR. La circostanza che i lavoratori percepiscano le citate elargizioni per il tramite del proprio datore di lavoro e non direttamente dall'ente bilaterale di categoria, ovvero dal soggetto che sostiene l'onere, non incide sul relativo trattamento fiscale.

15

### **Imposte sui redditi**

*Residenza ai fini fiscali: definizione - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 25 del 4 ottobre 2018*

La risposta descrive le condizioni in base alle quali una persona fisica può essere considerata fiscalmente residente in Italia, in base alla normativa domestica e alla Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Lussemburgo.

Precisa tuttavia che l'accertamento dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale costituisce una questione di fatto che non può essere oggetto di istanza di interpello.

16

### **Imposte sui redditi**

*Iscrizione all'AIRE per un periodo inferiore alla metà dell'anno - Residenza in Italia - Reddito prodotto all'estero: imponibilità - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 26 del 4 ottobre 2018*

Una persona fisica che è residente in USA e iscritta all'AIRE da novembre del 2017 deve essere considerata fiscalmente residente in Italia in tale periodo d'imposta, sussistendo una delle tre condizioni previste dall'articolo 2, comma 2, del TUIR (iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente per la maggior parte del periodo d'imposta) ed è assoggettata a imposta in Italia per i redditi ovunque prodotti.

Pertanto, anche se il reddito (derivante dall'attività di ricerca) prodotto in USA è esente da imposizione in tale Paese ai sensi dell'articolo 20 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e USA, per l'annualità 2017 deve indicarlo nella dichiarazione dei redditi da presentare in Italia.



17

**Imposte sui redditi**

*Fusione inversa - Ricostituzione delle riserve in capo all'incorporante - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 27 del 4 ottobre 2018*

Richiamando la Risoluzione n. 62 del 2017 (cfr. la nostra [TNL n. 5/2017](#)), la risposta, relativa ad una fusione inversa per incorporazione della società controllante totalitaria nella propria controllata, fornisce i seguenti chiarimenti:

- in una fusione inversa per incorporazione, a conservarsi è il PNC della società incorporante/controllata, il quale non muta in conseguenza dell'operazione, conservando la composizione storica quali-quantitativa, in termini di capitale sociale, riserve di utili e di capitale, che aveva prima della fusione inversa;
- il PNC dell'incorporante post fusione può subire una modifica quali-quantitativa quando l'incorporata possiede altri *asset*, oltre la partecipazione totalitaria nella controllata.

Inoltre, le disposizioni di cui ai commi 5 e 6 dell'articolo 172 del TUIR si applicano con riferimento all'eventuale incremento del PNC dell'incorporante avvenuto a seguito della fusione.

La fusione inversa con incorporazione della controllante totalitaria non fa emergere alcun avanzo o disavanzo da annullamento.

18

**Imposte sui redditi**

*Perdite subite su contratto di vendor loan e su strumenti finanziari convertibili - Deducibilità - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 29 dell'8 ottobre 2018*

Le perdite subite dalla società a seguito della sottoscrizione di un *vendor loan* a causa dell'assoggettamento della società emittente a procedura di concordato preventivo (omologato nel 2017) sono deducibili, ai sensi dell'art. 101, comma 5 del TUIR, a partire dal periodo d'imposta 2017, quando si ritengono integrati gli elementi certi e precisi, benché i relativi componenti negativi di reddito siano transitati in bilancio nel corso di esercizi precedenti.

Infatti il *vendor loan* è un contratto di finanziamento non cartolarizzato che presenta i tratti tipici di un prestito subordinato, e pertanto si ritiene che soggiaccia sin dalla sua sottoscrizione alla disciplina fiscale dei crediti.

Con riferimento alla perdita relativa alla quota capitale degli strumenti finanziari convertibili - trattandosi, nel caso di specie, di titoli diversi dagli strumenti finanziari simili alle azioni, che costituiscono immobilizzazioni finanziarie - le relative svalutazioni rilevano fiscalmente nei periodi d'imposta in cui sono state operate in bilancio, ai sensi del combinato disposto di cui agli articoli 101, comma 2, 94, comma 4, 92 e 85, comma 1, lettera e), del TUIR; non si ritiene, pertanto, applicabile la disposizione di cui all'articolo 101, comma 5, del TUIR in quanto i titoli in questione non rivestono la natura fiscale di crediti.

La perdita relativa agli interessi capitalizzati, invece, concorre alla determinazione del reddito d'impresa nel periodo d'imposta di chiusura del concordato preventivo.



19

**Imposte sui redditi**

*Riporto delle perdite in caso di fusione - Società neo costituita - Test di vitalità: non necessita - Agenzia delle Entrate, Principio di diritto n. 6 del 15 ottobre 2018*

Come già chiarito dalla Risoluzione n. 337 del 2002, il fatto che la società che intende riportare le perdite sia sorta nell'esercizio sociale precedente a quello di delibera della fusione, rende di per sé non agevole presumere il 'depotenziamento' a fini elusivi.

Nel caso di specie, le perdite della società incorporata sono frutto di costi sostenuti nell'esercizio dell'ordinaria attività di gestione di una impresa neo costituita, che non ha ancora ottenuto le autorizzazioni necessarie per lo sviluppo del proprio *core business*. Pertanto, non è necessario sottoporle al c.d. *test* di vitalità di cui all'art. 172, comma 7 del TUIR.

20

**Imposte sui redditi**

*Participation exemption - Dote pagata dal cedente per acquistare la partecipazione - Rilevanza - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 39 del 19 ottobre 2018*

Nel caso di acquisto da parte di una società di una partecipazione al valore simbolico di 1 euro in un'altra società, ricevendo contestualmente dal cedente una provvista, c.d. dote (nel caso specifico euro 1.311.000), considerato il valore economico negativo della società trasferita, si ritiene quanto segue:

- l'intero ammontare della dote (nel caso specifico pari a euro 1.311.000), in quanto strettamente connesso alla specifica partecipazione cui inerisce, può assimilarsi, ai fini fiscali, a un costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione di segno negativo, il quale concorrerà alla formazione del reddito imponibile al momento del realizzo ai sensi dell'articolo 87 del TUIR, al ricorrere dei presupposti ivi previsti.
- In relazione all'originario soggetto trasferente il medesimo ammontare della dote, sempre in virtù della sua stretta connessione alla specifica partecipazione cui inerisce, può assimilarsi a un incremento del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, il quale peraltro ha già concorso alla formazione del reddito imponibile in sede di trasferimento della stessa, ai sensi del combinato disposto di cui agli articoli 87 e 101 del TUIR.

21

**Imposte sui redditi**

*Reddito di lavoro dipendente - Detassazione dei premi di risultato - Condizioni - Conseguimento di un risultato incrementale: necessità - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 78 del 19 ottobre 2018*

Nel caso di erogazione di un premio di risultato non subordinata, come richiesto dalla norma e illustrato dalla Circolare n. 28 del 2016, al conseguimento di un risultato incrementale rispetto a quello registrato dall'azienda all'inizio del periodo di maturazione del premio per quel medesimo parametro, bensì ancorata al raggiungimento di un dato stabile, fissato dal contratto aziendale, costituito dal raggiungimento di un valore dell'*EBIT* e, in relazione al *basket* di commesse, dal miglioramento del rispetto dei tempi di consegna previsto nei programmi di consegna, non risulta applicabile il regime fiscale agevolato di cui all'art. 1, commi 182 e ss., della Legge di Stabilità 2016, consistente nell'applicazione, sui premi di risultato, di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali del 10 per cento.



22

**Imposte sui redditi**

*Regime di consolidato fiscale nazionale - Cessione del credito - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Risposte ad interpello n. 49, 50, 51 del 25 ottobre 2018*

In caso di trasferimento, ai sensi dell'art. 118 comma 2 del TUIR, del credito IRES maturato ante consolidato, la società cedente è tenuta ad apporre il visto di conformità:

- al proprio modello REDDITI SC 2018, per 'certificare' i crediti di importo superiore ad euro 5.000 dalla stessa maturati prima dell'esercizio dell'opzione e successivamente trasferiti al consolidato per il pagamento dell'IRES del gruppo;
- in qualità di consolidante, al modello CNM 2018, qualora proceda a compensare i crediti ricevuti per un ammontare superiore ad euro 5.000.

L'omessa apposizione del visto può essere sanata con la presentazione di una dichiarazione:

- correttiva, entro il termine di scadenza ordinario, senza applicazione di alcuna sanzione;
- integrativa, con applicazione della sanzione di cui all'articolo 8, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997.

In caso di trasferimento infragruppo dell'eccedenza IRES maturata ante consolidato, secondo la procedura semplificata di cui all'articolo 43-ter del D.P.R. n. 602 del 1973, al cedente non si applica alcun limite d'importo. Il cessionario è tenuto a rispettare il limite di euro 700.000 solo in caso di compensazione orizzontale, ossia i con tributi e contributi diversi dall'IRES, delle eccedenze così ricevute.

23

**Imposte sui redditi**

*Costo fiscalmente riconosciuto delle attività fallimentari in capo all'assuntore di concordati fallimentari - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 55 del 30 ottobre 2018*

Ai fini delle imposte dirette, il costo fiscale delle attività fallimentari in capo all'assuntore del concordato fallimentare coincide con l'esborso finanziario effettivamente sostenuto da quest'ultimo, che va ripartito tra gli *asset* in modo da riflettere il reale valore dei beni e/o diritti acquisiti. A tal fine, il parere reso dal curatore ai sensi dell'articolo 125 della Legge Fallimentare può rappresentare un utile riferimento. Tale ripartizione è sindacabile da parte dell'Amministrazione finanziaria al fine di evitare che nel bilancio dell'assuntore siano iscritte poste inesistenti o sopravvalutate.

24

**IVA**

*Articolo 60 del D.P.R. n. 633 del 1972 - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 28 del 5 ottobre 2018*

Come chiarito nella Circolare n. 35 del 2013, nel caso in cui siano stati contestati acquisti senza il pagamento dell'imposta oltre il limite del *plafond* disponibile, l'esportatore abituale può esercitare direttamente il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a seguito di accertamento.



25

**IVA**

*Omesso pagamento dell'IVA nelle operazioni di esportazione - Responsabilità dello spedizioniere doganale - Iniziative in corso - Risposta a Interrogazione parlamentare n. 5-00653 del 10 ottobre 2018*

Ad oggi, il protocollo di ricezione rilasciato dall'Agenzia delle Entrate al momento della trasmissione della dichiarazione di intento non equivale a un'autorizzazione e non presume alcun controllo preventivo sull'eventuale *plafond* disponibile o sulla reale qualifica di esportatore abituale. Pertanto, al fine di garantire maggiormente la figura dello spedizioniere doganale che ha presentato la dichiarazione d'intento, gli Uffici stanno lavorando sull'implementazione del sistema telematico gestito dall'Agenzia delle Entrate - di cui fruisce anche l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli - affinché, prima di rilasciare la ricevuta di avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento, lo stesso sia in grado di accertare l'effettiva disponibilità del *plafond* di cui viene chiesto l'utilizzo nonché la ricorrenza dello *status* di esportatore abituale in capo al soggetto IVA che la invia, garantendo così a tutta la filiera dei soggetti che intervengono a valle nell'operazione doganale - e, *in primis*, al rappresentante indiretto - la ragionevole certezza della validità e spendibilità del titolo.

26

**IVA**

*Note di variazione - Procedure concorsuali - Iniziative volte a conformare la normativa nazionale alla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE - Risposta a interrogazione parlamentare n. 5-00654 del 10 ottobre 2018*

Secondo l'orientamento della Corte di Giustizia (C-246/16), uno Stato Membro non può subordinare la riduzione della base imponibile dell'IVA all'infruttuosità di una procedura concorsuale qualora una tale procedura possa durare più di dieci anni.

Eventuali profili di non conformità dell'ordinamento interno con la disciplina unionale potrebbero quindi manifestarsi in concreto, a causa del protrarsi dei tempi di svolgimento delle procedure concorsuali.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la condizione di infruttuosità della procedura concorsuale si realizza alla scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto finale oppure, in assenza, di quello per opporre reclamo contro il decreto di chiusura del fallimento. Detto termine era stato anticipato al momento dell'apertura della procedura, per effetto dell'articolo 1, comma 126, della Legge di Stabilità 2016, ma la disposizione non è mai divenuta applicabile perché abrogata dall'articolo 1, comma 567, della Legge di Bilancio 2017, prima della sua entrata in vigore.

Non è possibile disattendere le norme e l'interpretazione sopra richiamata in forza dei principi enunciati nella sentenza della Corte di Giustizia.



27

**IVA**

*Spesometro - Termini di presentazione e dati - Risposta a Interrogazione parlamentare n. 5-00655 del 10 ottobre 2018*

Il comma 916 della L. n. 205 del 2017 (Legge di Bilancio 2018) prevede la abrogazione generalizzata del c.d. spesometro dall'1 gennaio 2019, ossia contestualmente all'entrata in vigore della fatturazione elettronica obbligatoria. Pertanto, la scadenza del 28 febbraio 2019 (relativa ai dati delle fatture emesse e ricevute nel terzo e quarto trimestre 2018) è l'ultima prevista.

Peraltro, l'articolo 1, comma 3-bis, del D.Lgs. n. 127 del 2015, introdotto dall'articolo 1, comma 909, della L. n. 205 del 2017, prevede la trasmissione telematica limitatamente ai 'dati relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato [...] entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello della data del documento emesso ovvero a quello della data di ricezione del documento comprovante l'operazione'.

28

**IVA**

*Fatturazione elettronica - Differimento dell'obbligo, almeno per le piccole e medie imprese - Risposte a interrogazioni parlamentari n. 5-00672 del 10 ottobre 2018 e n. 5-00756 del 18 ottobre 2018*

Il richiesto differimento dell'entrata in vigore della fatturazione elettronica obbligatoria presenta significativi impatti sul gettito, per le minori entrate derivanti dalla lotta all'evasione IVA.

In relazione all'avvio dell'obbligo della fatturazione elettronica con cadenze temporalmente diversificate a seconda della tipologia dei contribuenti, deve sottolinearsi che la fatturazione elettronica integra un processo 'simmetrico' che vincola non solo il soggetto emittente ma anche quello ricevente a gestire come elettronica la fattura.

Pertanto, qualora si prevedesse di intervenire normativamente per limitare l'obbligo a specifiche categorie di operatori, si introdurrebbero elementi di notevole complessità per gli operatori stessi (e per i loro intermediari) nella gestione quotidiana delle fatture e, quindi, nei processi amministrativi e contabili ad esse strettamente correlati.

La soluzione prospettata è suscettibile di introdurre elementi di notevole complessità anche per l'Agenzia delle Entrate nel gestire la coesistenza di adempimenti - fatturazione elettronica e spesometro - differenziati per categorie di operatori IVA, disciplina giuridica e tecnica (norme, prassi, provvedimenti e specifiche tecniche diversi) e termini. La conseguenza delle predette complessità aumenterebbe notevolmente il rischio di errori da parte degli operatori con conseguenti difficoltà di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Peraltro, i soggetti che applicano i regimi forfettari o di vantaggio, aventi ridotti volumi di ricavi, sono già esclusi dall'obbligo di fatturazione elettronica.



29

**IVA**

*Procedura di numerazione e registrazione delle fatture elettroniche basata su VIM number - Legittimità - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 34 dell'11 ottobre 2018*

La procedura di registrazione e protocollazione ai fini IVA delle fatture di acquisto (specie elettroniche), che prevede l'annotazione sul registro degli acquisti del numero di fattura attribuito dal fornitore, del numero di protocollo di registrazione IVA e del c.d. *vendor invoice management* o *VIM number*, è in linea con i principi dettati dall'articolo 25 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Infatti, essa garantisce la correlazione univoca tra la fattura protocollata in ingresso e l'annotazione nel relativo registro IVA. Ai fini della legittimità di tale procedura, deve essere possibile effettuare, anche su richiesta degli organi di controllo, la stampa riepilogativa dei *VIM number* e dei dati ai medesimi associati tra i quali dovrebbe risultare anche il numero fattura attribuito dal fornitore.

30

**IVA**

*Gruppo IVA - Vincolo finanziario - Associazioni: non sussiste - Agenzia delle Entrate, Principio di diritto n. 4 del 15 ottobre 2018*

Nella definizione di 'vincolo finanziario', il comma 1 dell'articolo 70-ter del D.P.R. n. 633 del 1972 fa riferimento dalla nozione generale di controllo c.d. 'di diritto', diretto e indiretto, fornita al primo comma, n. 1), dell'articolo 2359 del codice civile secondo cui 'sono considerate società controllate (...) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria'.

Pertanto, ad un ente avente la forma giuridica di associazione deve considerarsi preclusa la partecipazione al Gruppo IVA in veste di controllato, non essendo possibile ravvisare rispetto allo stesso la sussistenza del vincolo finanziario, in quanto l'organo assembleare di un'associazione non può assimilarsi all'assemblea ordinaria delle società di capitali cui si riferisce l'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile.

31

**IVA**

*Gruppo IVA - Vincolo economico - Rilevanza dell'oggetto sociale - Codici ATECO: irrilevanza - Agenzia delle Entrate, Principio di diritto n. 5 del 15 ottobre 2018*

Sussiste il 'vincolo economico' di cui all'articolo 70-ter, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972 rispetto a tre società, facenti parte di un gruppo societario operante nell'ambito delle attività bancarie e finanziarie, in quanto nel relativo oggetto sociale vi è la presenza 'di un'attività principale dello stesso genere' rispetto a quelle riscontrabili in capo ad altri soggetti del costituendo gruppo IVA.

Al fine di verificare la sussistenza del 'vincolo economico', occorre infatti fare riferimento alle attività indicate quale oggetto sociale nell'atto costitutivo, le quali rilevano quali attività 'principali' e 'dello stesso genere' esercitabili, anche potenzialmente, a prescindere dalla circostanza che, di fatto, una o più delle stesse non venga momentaneamente esercitata.

I codici ATECO indicati in sede di dichiarazione di inizio attività non assumono invece rilevanza.



32

**IVA**

*Gruppo IVA - Società neocostituite - Modalità di calcolo del pro-rata - Agenzia delle Entrate, Principio di diritto n. 7 del 19 ottobre 2018*

Le società neocostituite che abbiano posto in essere atti idonei a manifestare l'intenzione d'esercizio di un'attività economica possono optare per l'adesione ad un gruppo IVA, giacché anche l'intenzione di avviare un'impresa, resa oggettivamente evidente dall'effettuazione di spese di investimento o di attività programmatiche, è idonea ad attribuire all'imprenditore la qualifica di soggetto passivo.

Il gruppo IVA, soggetto passivo d'imposta unico che ingloba la soggettività dei membri, calcola il *pro-rata* di detrazione come ogni altro soggetto passivo d'imposta, secondo le previsioni di cui agli articoli 19, comma 5 e 19-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972. Nel primo anno di operatività, la detrazione del gruppo IVA è determinata in base ad un *pro-rata* determinato presuntivamente. È salvo il conguaglio alla fine dell'anno.

33

**IVA**

*Note di variazione nel concordato preventivo con continuità aziendale - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 54 del 30 ottobre 2018*

Nonostante le modifiche recentemente subite, dapprima ad opera della Legge di Stabilità 2016 e successivamente della Legge di Bilancio 2017, che ha sostanzialmente ripristinato la normativa previgente, l'articolo 26, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972, continua a qualificare le procedure concorsuali come causa del 'mancato pagamento in tutto o in parte del prezzo convenuto', cui consegue il diritto del debitore al mantenimento della detrazione dell'IVA conseguente all'operazione originaria.

Pertanto, anche per il caso di concordato con continuità aziendale *ex* articolo 186-*bis* della Legge Fallimentare, nel quale, alla chiusura della procedura, i creditori insoddisfatti emetteranno note di variazione ai sensi dell'articolo 26 del D.P.R. n. 633 del 1972, per recuperare l'IVA relativa alla parte di credito 'falcidiata', restano confermati i chiarimenti di cui alla Risoluzione n. 161 del 2001 e alla Circolare n. 8 del 2017, relativi al concordato preventivo, in base ai quali non è necessaria la rettifica della detrazione da parte del debitore.

34

**IVA**

*Gruppo IVA - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 19 del 31 ottobre 2018*

La circolare fornisce chiarimenti in merito alla disciplina del gruppo IVA, introdotta dalla Legge di Bilancio 2017, e contenuta negli articoli da 70-*bis* a 70-*duodecies* del D.P.R. n. 633 del 1972. Il documento esamina i requisiti soggettivi necessari alla costituzione, gli effetti della costituzione del gruppo, le relative vicende modificative ed estintive.

I soggetti che intendono aderire al suddetto regime a decorrere dall'1 gennaio 2019, dovranno esercitare l'opzione entro il 15 novembre 2018. A regime, si potrà invece presentare la dichiarazione dall'1 gennaio al 30 settembre con efficacia dall'anno successivo.



35

**Rimborsi**

*Istanze di rimborso per versamenti non dovuti - Individuazione del dies a quo da cui far decorrere il termine di decadenza - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 1 del 4 ottobre 2018*

Per consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità (si vedano, *ex multis*, Cassazione, ordinanza n. 11602 del 6 giugno 2016 e Cassazione, sentenza n. 13676 del 16 giugno 2014), il *dies a quo* da cui far decorrere il termine di decadenza per la presentazione delle istanze di rimborso ex articolo 38 del D.P.R. n. 602 del 1973 è da individuare nel giorno dei singoli versamenti in acconto qualora questi, già al momento dell'effettuazione, risultino non dovuti ovvero non dovuti in quella misura. Diversamente, nel caso di pagamenti che presentano un qualche carattere di provvisorietà e ai quali successivamente non corrisponda la determinazione di quel medesimo pagamento (o in quella medesima misura) in via definitiva, solo dopo il versamento è possibile verificare l'inesistenza (totale o parziale) dell'obbligo tributario che vi era sotteso; perciò, non apparirebbe neppure concettualmente ammissibile far decorrere il termine di decadenza della data del versamento.

Pertanto, nel caso di specie, relativo al caso in cui sia incerta la spettanza di un'agevolazione, l'applicabilità di un'aliquota o la qualificazione di un soggetto, il *dies a quo* deve essere individuato secondo la regola dell'esistenza o meno dell'obbligo di versamento nel momento in cui lo stesso è effettuato.

36

**Statuto del contribuente**

*Scissione di ramo immobiliare a favore di società partecipata dagli stessi soci persone fisiche della scissa - Abuso del diritto: non sussiste - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 21 del 3 ottobre 2018*

Una scissione parziale proporzionale di una società, attiva nel settore dell'impiantistica, in favore di altra società, esercente attività di compravendita e gestione immobiliare, partecipata dai medesimi quattro soci persone fisiche della prima, cui consegue l'assegnazione del patrimonio immobiliare della scindenda alla beneficiaria, non configura abuso del diritto né ai fini delle imposte sui redditi né ai fini dell'imposta di registro.

Infatti, nonostante che l'operazione di scissione sia fiscalmente neutrale, ai sensi dell'articolo 173 del TUIR, il passaggio del patrimonio della società scissa ad una o più società beneficiarie - che non usufruiscano di un sistema di tassazione agevolato - non determina la fuoriuscita degli elementi trasferiti dal regime ordinario d'impresa.

La scissione appare, inoltre, operazione fisiologica per separare l'attività industriale e commerciale da quella immobiliare, al fine di sviluppare al meglio le due attività e diversificare i rischi.



37

**Statuto del contribuente**

*Conferimento di partecipazioni seguito dalla scissione della conferitaria - Abuso del diritto: sussiste - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 30 dell'8 ottobre 2018*

L'operazione di riorganizzazione che consiste in:

- i. conferimento da parte di quattro fratelli soci di una società delle rispettive partecipazioni a favore di una società di nuova costituzione, ai sensi dell'articolo 177, comma 2, del TUIR (in 'neutralità indotta') e
- ii. successiva scissione parziale non proporzionale della conferitaria a favore di tre società beneficiarie di nuova costituzione, a seguito della quale la scissa e le società beneficiarie saranno riconducibili ognuna a uno dei quattro fratelli e risulteranno titolari del 25 per cento della partecipazione nella società conferita originariamente

costituisce un'operazione abusiva ai sensi dell'articolo 10-*bis* della L. n. 212 del 2000.

Infatti, l'operazione appare priva di sostanza economica in quanto inidonea a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali.

Inoltre, l'utilizzo del regime di 'realizzo controllato' (articolo 177, comma 2, del TUIR) esclusivamente strumentale alla creazione di una società conferitaria destinata immediatamente a scindersi (in neutralità fiscale) comporta un numero superfluo di operazioni societarie, il cui perfezionamento non è coerente con le normali logiche di mercato, bensì è idoneo a far conseguire un vantaggio fiscale indebito, rappresentato dalla mancata tassazione della plusvalenza da conferimento in capo a ciascuno dei soci persone fisiche.

Non sono rinvenibili valide ragioni extrafiscali non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che giustifichino l'insieme dei negozi giuridici prospettati, in luogo del fisiologico conferimento, da parte di ciascun socio, della propria partecipazione a favore, rispettivamente, di quattro società unipersonali di nuova costituzione.

38

**Statuto del contribuente**

*Scissione di società - Abuso del diritto: non sussiste - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 36 del 12 ottobre 2018*

L'operazione di scissione parziale asimmetrica non proporzionale di una società, partecipata da quattro soci persone fisiche, che comporta l'assegnazione di quasi tutto il patrimonio immobiliare della scissa, formato da un condominio, a favore di quattro s.r.l. unipersonali di nuova costituzione, ciascuna delle quali partecipata da ogni socio, ed il mantenimento, in capo alla scissa, dei locali commerciali, non costituisce un'operazione abusiva ai sensi dell'articolo 10-*bis* della L. n. 212 del 2000, non consentendo la realizzazione di alcun vantaggio fiscale indebito.

Infatti la scissione, finalizzata a superare i conflitti fra i soci, appare un'operazione fisiologica per consentire ai quattro soci di proseguire l'attività di gestione degli immobili secondo diverse prospettive imprenditoriali. Inoltre, i plusvalori relativi ai componenti patrimoniali trasferiti dalla scissa alle beneficiarie, mantenuti latenti dall'operazione, concorreranno alla formazione del reddito secondo le ordinarie regole impositive vigenti al momento in cui i beni fuoriusciranno dalla cerchia dei beni relativi all'impresa, mediante cessione a titolo oneroso, ad esempio.

Anche ai fini dell'imposta di registro, l'operazione di scissione asimmetrica non comporta il conseguimento di alcun vantaggio fiscale 'indebito' ed è assoggettata ad imposta in misura fissa di 200 euro.



39

### **Imposte sui redditi**

*Scissione di società - Abuso del diritto: non sussiste - Agenzia delle Entrate, Risposta ad interpello n. 40 del 19 ottobre 2018*

La scissione totale non proporzionale di una società immobiliare, posseduta al 50 per cento da due sorelle, a favore di due nuove società (esercenti attività di gestione di immobili) facenti capo alle stesse due sorelle, e volta a separare la gestione societaria, divenuta complessa a seguito di divergenze tra le due socie, non è abusiva.

Infatti, la scissione appare operazione fisiologica per consentire la divisione delle attività di gestione immobiliare tra le due società e pertanto il vantaggio fiscale, consistente nella neutralità, non è indebito.



# Parte terza

## Giurisprudenza

- 1**

**Accertamento**  
*Emendabilità della dichiarazione in giudizio - Necessità della dichiarazione integrativa: insussistenza - Cassazione, Ordinanza n. 23993 del 3 ottobre 2018*

Non può essere preclusa al contribuente la possibilità, in sede contenziosa, di opporsi alla pretesa tributaria allegando errori od omissioni presenti nella dichiarazione, a prescindere dal decorso dei termini e dalle modalità relativi alla dichiarazione integrativa (art. 2 del D.P.R. n. 322 del 1998) o all'istanza di rimborso (art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973).
- 2**

**Accertamento**  
*Apertura di borse - Autorizzazione del PM - Necessità - Cassazione, Ordinanza n. 24306 del 4 ottobre 2018*

In base a quanto stabilito dall'art. 52 co. 3 del D.P.R. n. 633 del 1972, è necessaria l'autorizzazione del PM per procedere, durante l'accesso, all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili.

Tuttavia, poiché la norma di riferimento richiede l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica solo nel caso di apertura coattiva, è legittima l'apertura di una borsa senza l'autorizzazione della Procura se il dipendente presente al momento della verifica non si è espressamente opposto.
- 3**

**Accertamento - Imposte indirette**  
*Maggior valore dell'immobile - Avviso di liquidazione - Motivazione - Necessità - Cassazione, Ordinanza n. 25024 del 10 ottobre 2018*

L'avviso di accertamento di maggior valore di un immobile ai fini dell'imposta di successione deve essere congruamente motivato, enunciando i criteri astratti in base ai quali è stato determinato, quali ad esempio i dati di classamento, per consentire al contribuente il pieno esercizio di difesa dimostrando l'eventuale infondatezza della pretesa erariale, sulla base di criteri non utilizzati dall'Ufficio e permettendogli in tal modo di controllare eventuali errori di calcolo.
- 4**

**Accertamento**  
*Accertamento fondato su dati reperiti presso il sito e-bay - Mancata allegazione - Legittimità - Cassazione, Ordinanza n. 26107 del 18 ottobre 2018*

È legittimo l'accertamento mediante il quale si contesta la mancata tenuta della contabilità fiscale in presenza di attività imprenditoriale di *e-commerce* sulla piattaforma *e-bay*, nonostante la mancanza di allegazione della documentazione posta a fondamento, richiamata solo *per relationem* nel processo verbale di constatazione.
- 5**

**Accertamento**  
*Novità degli elementi - Fatture già acquisite nel precedente accertamento - Illegittimità - Cassazione, Sentenza n. 26191 del 18 ottobre 2018*

Costituisce violazione del principio della tendenziale unitarietà dell'avviso di accertamento di cui all'art. 43 co. 3 del D.P.R. n. 600 del 1973 l'emissione di un secondo accertamento, ove non sia presente la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Nella fattispecie il secondo accertamento era basato sull'esame di una fattura che si ritiene soggettivamente inesistente, in quanto in occasione dell'accesso che ha dato luogo al primo accertamento i verificatori hanno chiesto (o avrebbero potuto chiedere) l'esibizione di tutte le fatture, inclusa quella che ha cagionato il secondo accertamento.

6

**Accertamento***Interposizione fittizia - Accertabilità nei confronti del soggetto interposto - Esclusione - Cassazione, Sentenza n. 26414 del 19 ottobre 2018*

L'art. 37 co. 3 del D.P.R. n. 600 del 1973, riguardante l'interposizione fittizia, può essere invocato unicamente per il recupero a tassazione nei confronti dell'interponente dei redditi di cui sia titolare apparente il soggetto interposto e non per accertare eventuali responsabilità di quest'ultimo, neanche di tipo sussidiario.

Nel caso di specie veniva notificato l'atto impositivo all'interposto, il quale sarebbe stato un mero prestanome, mentre l'attività sarebbe stata svolta unicamente dall'interponente, 'il quale contattava i terzi e aveva la gestione del conto corrente'. I maggiori redditi accertati dall'Ufficio erano ripresi in capo all'interposto.

7

**Imposta di registro***Cessione all'affittuario dell'azienda affittata - Rent to buy atipico - Avviamento - Quantificazione - Cassazione, Ordinanza n. 24064 del 3 ottobre 2018*

In caso di cessione d'azienda, non può essere rideterminato il valore di avviamento qualora l'azienda sia stata ceduta all'affittuario di essa a seguito del diritto di prelazione previsto dal contratto d'affitto di azienda (da considerare una forma atipica di *rent to buy*) il cui canone d'affitto prevede contrattualmente una quota relativa all'avviamento.

8

**Imposte sui redditi***Perdite su crediti verso società controllante sottoposta a procedura concorsuale - Deducibilità - Commissione Tributaria Regionale di Bologna, Sentenza n. 1841 del 2 luglio 2018*

La perdita su un credito relativo ad un finanziamento concesso dalla società controllata alla controllante assoggettata a procedura concorsuale non è deducibile fiscalmente laddove non sia dimostrata l'utilità imprenditoriale del prestito e, quindi, l'inerenza del relativo componente di reddito. Nel caso specifico l'inerenza non era ritenuta sussistente perché la controllata avrebbe dovuto conoscere la criticità delle condizioni finanziarie della controllante e quindi valutare l'alto rischio di irrecuperabilità del credito.

9

**Imposte sui redditi***Spese di regia addebitate dalla società capogruppo - Deducibilità - Condizioni - Cassazione, Ordinanza n. 23698 dell'1 ottobre 2018*

Qualora la società controllante totalitaria sostenga costi per consulenze, che vengono riaddebitati alla società controllata in una misura forfetaria (nel caso specifico, dell'1,75 per cento del volume delle vendite), le spese di regia sono deducibili da quest'ultima soltanto in presenza di documentazione (diversa dalla mera fatturazione degli importi) attestante la reale prestazione di servizi da parte della controllante a favore della controllata e l'inerenza funzionale di detti servizi sotto il profilo della necessità o utilità di essi ai fini dell'attività di impresa svolta dalla stessa controllata.



10

**Imposte sui redditi***Spese di regia addebitate dalla società capogruppo - Deducibilità - Condizioni - Cassazione, Ordinanza n. 25025 del 10 ottobre 2018*

L'onere della prova dei presupposti di costi ed oneri deducibili concorrenti alla determinazione del reddito di impresa, ivi compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, incombe sul contribuente, il quale è tenuto, altresì, a dimostrare la coerenza economica dei costi sostenuti nell'attività d'impresa, ove sia contestata dall'Amministrazione finanziaria anche la congruità dei dati relativi a costi e ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, in difetto di tale prova essendo legittima la negazione della deducibilità di parte del costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa (conformi: Cass. 7701/2013 e 2935/2015).

Nel caso di specie, è stata negata la deducibilità, da parte della controllata, di costi per consulenze addebitati dalla controllante (rientranti tra le spese di regia o *management fees*) in quanto privi di certezza, effettività, inerenza all'attività esercitata dalla controllata e non essendo evidente il vantaggio di tali spese per quest'ultima.

11

**IMU***Locazione finanziaria - Soggettività passiva - Commissione Tributaria Regionale di Milano, Sentenza n. 4084 dell'1 ottobre 2018*

In base alla disciplina IMU, in ipotesi di immobili concessi in locazione finanziaria il soggetto passivo è il locatario dalla data della stipula e solo per tutta la durata del contratto ovvero fino all'eventuale data di risoluzione anticipata dello stesso, indipendentemente dall'effettiva data di riconsegna dell'immobile al locatore.

12

**IVA***Fondi pensione - Soggettività passiva - Applicabilità del regime di esenzione - Condizioni - Cassazione, Sentenza n. 23495 del 28 settembre 2018*

Il fondo pensione che esercita l'attività di cessione e locazione di immobili è soggetto passivo ai fini IVA, nella misura in cui svolge un'attività economica per ricavarne introiti con carattere di stabilità. Infatti, ai sensi dell'art. 9 della direttiva 2006/112/CE, si qualifica come soggetto passivo 'chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività'. Il termine 'chiunque' si riferisce a tutte le persone fisiche e giuridiche, inclusi gli enti privi di personalità giuridica, senza che assuma rilievo il fatto che l'attività svolta consista nell'esercizio di funzioni conferite e regolamentate per legge in virtù di uno scopo d'interesse generale. Il fondo pensione che è soggetto passivo fruisce, quindi, del regime di esenzione IVA di cui all'art. 10 co. 1 n. 1 del D.P.R. n. 633 del 1972, riservato tra l'altro alla 'gestione di fondi comuni di investimento e di fondi pensione' di cui al D.Lgs. 21 aprile 1993, n. 124.



13

**IVA**

*Fabbricati a destinazione abitativa destinati all'impresa alberghiera - Prova dell'inerenza - Indetraibilità oggettiva dell'IVA - Inapplicabilità - Cassazione, Sentenza n. 23994 del 3 ottobre 2018*

Con riguardo all'acquisto di un immobile a destinazione abitativa trasformato dall'acquirente in una struttura alberghiera a seguito di lavori di ristrutturazione:

- non è possibile escludere la sussistenza del principio di inerenza per il solo fatto che il cessionario non esercitava l'attività alberghiera al momento dell'acquisto del fabbricato. Alla luce dei principi formulati dalla giurisprudenza UE (es. Corte di Giustizia UE 22.3.2012 causa C-153/11), infatti, il giudice di merito deve valutare le iniziative intraprese dall'acquirente (es. lavori di ristrutturazione del fabbricato) per verificare se sussiste un riscontro oggettivo dell'utilizzo dell'immobile in un'attività commerciale;
- non è applicabile al caso esaminato la fattispecie di indetraibilità oggettiva dell'IVA prevista dall'art. 19-bis1 co. 1 lett. i) del D.P.R. n. 633 del 1972 relativa, fra l'altro, all'acquisto dei fabbricati a destinazione abitativa.

14

**IVA**

*Percentuale di detrazione - Attività propria della società - Attività effettivamente esercitata - Rilevanza - Cassazione, Sentenza n. 23997 del 3 ottobre 2018*

Al fine di verificare se un'operazione attiva rientri o meno nell'attività propria di una società, per il calcolo della percentuale di detrazione di cui all'art. 19-bis del D.P.R. n. 633 del 1972, non occorre avere riguardo all'attività definita dall'atto costitutivo come oggetto sociale, ma si deve considerare, invece, l'attività effettivamente esercitata.

15

**IVA**

*Contratto d'appalto per la costruzione di un residence - Aliquota IVA agevolata - Inapplicabilità - Cassazione, Ordinanza n. 24054 del 3 ottobre 2018*

L'aliquota IVA del 10 per cento prevista per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di case di abitazione 'non di lusso' (n. 127-*quaterdecies*) della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972) non si applica alla costruzione di immobili aventi natura o finalità diverse da quella di casa di abitazione in senso stretto, come nel caso dei *residence* turistico-ricettivi. Né rileva che i singoli immobili del residence abbiano le caratteristiche di case di abitazione (categoria catastale A/2), qualora destinati all'esercizio di attività imprenditoriale di tipo turistico-alberghiera (si veda anche Cass. 2.8.2017 n. 19197).

16

**IVA**

*Cassetto fiscale - Valore probatorio ai fini IVA - Esclusione - Cassazione, Ordinanza n. 24435 del 5 ottobre 2018*

Il cassetto fiscale non può costituire fonte di prova della presentazione della dichiarazione IVA, poiché le forme previste dalla legge, per tale incombenza, non possono essere sostituite da risultanze telematiche.

La prova della presentazione della dichiarazione, infatti, non può essere fornita sulla base delle risultanze telematiche del cassetto fiscale, ma solo nelle forme previste dalla legge (e cioè la ricevuta di trasmissione rilasciata dal sistema).



17

**IVA**

*Liquidazione IVA di gruppo - Credito IVA maturato dall'incorporata estranea al gruppo - Trasferimento: condizioni - Cassazione, Ordinanza n. 24472 del 5 ottobre 2018*

Con riguardo a una società estranea al gruppo incorporata nel corso dell'anno in una delle società controllate aderenti alla liquidazione dell'IVA di gruppo (art. 73 co. 3 del D.P.R. n. 633 del 1972):

- il credito IVA maturato dalla predetta società incorporata rientra fra le eccedenze detraibili da trasferire alla società controllante ai fini della liquidazione dell'IVA di gruppo, ma solo se sussistono anche in capo all'incorporata i presupposti richiesti dal predetto regime;
- in caso contrario, l'incorporante può fruire dell'eccedenza IVA della società incorporata, chiedendo a rimborso il credito o utilizzandolo in compensazione orizzontale per i suoi tributi.

18

**IVA**

*Cessioni di beni dall'Italia verso San Marino - Omessa 'nota a margine' - Mancata indicazione nel modello INTRASTAT - Irrilevanza - Cassazione, Ordinanza n. 24479 del 5 ottobre 2018*

Per il riconoscimento del regime di non imponibilità IVA, previsto dall'art. 71 del D.P.R. n. 633 del 1972, alle cessioni di beni dall'Italia verso la Repubblica di San Marino:

- non è di ostacolo la violazione di adempimenti aventi natura formale, quali l'annotazione nel registro IVA delle fatture di vendita mediante 'presa nota a margine' e l'omessa comunicazione delle operazioni con il modello INTRASTAT;
- è necessario che sulle fatture restituite dal cessionario sammarinese sia apposto il 'timbro a secco' circolare contenente intorno allo stemma ufficiale sammarinese la dicitura 'Repubblica di San Marino - Ufficio Tributario'.

19

**IVA**

*Operazioni permutative - Momento di effettuazione - Cassazione, Sentenza n. 25653 del 15 ottobre 2018*

Nelle operazioni permutative consistenti nella prestazione di servizi (nel caso di specie, vendita di spazi pubblicitari) a fronte di future cessioni di beni (nel caso di specie, cambio merce) o di future prestazioni di servizi, l'esecuzione della prima prestazione funge da adempimento del corrispettivo, che assume, sostanzialmente, natura di acconto; ciò comporta l'anticipazione dell'esigibilità dell'imposta anche prima che si sia verificato il fatto generatore.

20

**IVA**

*Trasporto di persone - Servizi con finalità turistico-ricreativa - Accessorietà - Esclusione - Cassazione, Sentenza n. 46715 del 15 ottobre 2018*

Qualora un'impresa di trasporto urbano offra ai passeggeri, oltre al trasporto, anche una serie di servizi con finalità turistico-ricreativa (es. accompagnatrice turistica, ristorazione, biglietto di ingresso a musei e animazione di bordo), tale prestazione è da qualificare ai fini IVA come un'operazione complessa e non costituisce un mero servizio di trasporto. Pertanto non trova applicazione l'esenzione IVA prevista dall'art. 10 co. 1 n. 14 del D.P.R. n. 633 del 1972 (nella versione applicabile *ratione temporis*) relativa alle prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate mediante veicoli da piazza o altri mezzi di trasporto abilitati a eseguire servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare.



21

**IVA**

*Diritto alla detrazione - Principi generali - Corte di Giustizia UE, Sentenza n. C-249/17 del 17 ottobre 2018*

Gli articoli 4 e 17 della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, devono essere interpretati nel senso che conferiscono a una società che intenda acquistare la totalità delle azioni di un'altra società, al fine di esercitare un'attività economica consistente nel fornire a quest'ultima prestazioni di servizi di gestione assoggettate all'imposta sul valore aggiunto (IVA), il diritto di detrarre integralmente l'IVA assolta a monte relativa alle spese inerenti a prestazioni di servizi di consulenza sostenute nell'ambito di un'offerta pubblica di acquisto, quand'anche risulti che tale attività economica non è stata realizzata, purché tali spese siano motivate esclusivamente dall'attività economica prevista.

22

**IVA**

*Spese generali riferite ad operazioni imponibili ed esenti - Prezzo di rivendita - Determinazione del pro-rata - Corte di Giustizia UE, Sentenza n. C-153/17 del 18 ottobre 2018*

Con riguardo all'applicazione del *pro rata* di detrazione IVA alle operazioni imponibili ed esenti derivanti da contratti di locazione con opzione d'acquisto di veicoli, gli artt. 168 e 173 par. 2 lett. c) della direttiva 2006/112/CE si interpretano come segue:

- le spese generali relative alle operazioni di locazione con opzione d'acquisto di beni mobili sono da considerare come un elemento costitutivo del prezzo di tale messa a disposizione, anche se le predette spese si riflettono solo nell'importo dell'interesse dovuto per il finanziamento;
- non è possibile adottare un metodo di determinazione del *pro rata* di detrazione IVA che non tenga conto del valore iniziale del bene al momento della sua cessione, poiché il citato metodo non garantisce una ripartizione più precisa di quella che deriverebbe dall'adozione del criterio generale del volume d'affari.

23

**Sanzioni penali**

*Soglia di punibilità - Computo - Interessi da versare - Irrilevanza - Cassazione, Sentenza n. 46953 del 16 ottobre 2018*

Ai fini del superamento della soglia di punibilità, l'imposta evasa va calcolata senza considerare gli interessi trimestrali eventualmente dovuti.

Occorre considerare, quindi, non l'importo indicato nel rigo VL38 (Totale IVA dovuta), il quale include anche gli interessi trimestrali dovuti, ma quello indicato nel rigo VL32 (IVA a debito).



## 24

**Statuto del contribuente**

*Rivalutazione delle quote di una società avente riserve di utili - Cessione delle quote a una newco - Pagamento mediante titoli obbligazionari della cessionaria - Abuso del diritto - Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, Sentenza n. 182 del 2 ottobre 2018*

Si considera elusiva ai sensi dell'art. 10-*bis* della L. n. 212 del 2000 la cessione, ad una società neocostituita, di quote societarie rivalutate, ex art. 5 della L. n. 448 del 2001, per effetto di utili della partecipata non distribuiti. Nel caso si specie, la società cessionaria procedeva al pagamento della partecipazione acquisita attraverso l'emissione di quattro prestiti obbligazionari, i quali venivano finanziati mediante la distribuzione di riserve di utili da parte della società partecipata.

Tali operazioni si considerano poste in essere per aggirare le disposizioni in materia di tassazione dei dividendi in capo alle persone fisiche ex art. 47 del TUIR, comportando un notevole risparmio d'imposta. La reale finalità perseguita dalle parti sarebbe infatti quella di distribuire gli utili ritraibili dalla partecipata già accantonati e dei futuri proventi che si andranno a conseguire, trasformando tali fattispecie reddituali in titoli obbligazionari fruttiferi di interessi. Gli ex soci della società hanno così versato una somma, rappresentata dall'imposta sostitutiva corrisposta per la rivalutazione della partecipazione poi ceduta, di gran lunga inferiore a quella relativa alla imposizione sui dividendi.



**Studio Associato**  
**Consulenza legale e tributaria**

**Contatti**

[IT-FM-TPP@kpmg.it](mailto:IT-FM-TPP@kpmg.it)

**Sedi**

**Milano**

Via Vittor Pisani 31, 20124  
Tel. 02 676441 - Fax 02 67644758

**Ancona**

Via 1° Maggio 150/A, 60131  
Tel. 071 2916378 - Fax 071 2916221

**Bologna**

Via Innocenzo Malvasia 6, 40131  
Tel. 051 4392711 - Fax 051 4392799

**Firenze**

Viale Machiavelli 29, 50125  
Tel. 055 261961 - Fax 055 2619666

**Genova**

Piazza della Vittoria 15/12, 16121  
Tel. 010 5702225 - Fax 010 584670

**Napoli**

Via F. Caracciolo 17, 80122  
Tel. 081 662617 - Fax 081 2488373

**Padova**

Piazza Salvemini 2, 35131  
Tel. 049 8239611 - Fax 049 8239666

**Perugia**

Via Campo di Marte 19, 06124  
Tel. 075 5734518 - Fax 075 5723783

**Pescara**

Piazza Duca D'Aosta 31, 65121  
Tel. 085 4210479 - Fax 085 4429900

**Roma**

Via Adelaide Ristori 38, 00197  
Tel. 06 809631 - Fax 06 8077459

**Torino**

Corso Vittorio Emanuele II 48, 10123  
Tel. 011 883166 - Fax 011 8395865

**Verona**

Via Leone Pancaldo 68, 37138  
Tel. 045 8114111 - Fax 045 8114390



[kpmg.com/it/socialmedia](https://kpmg.com/it/socialmedia)



[kpmg.com/app](https://kpmg.com/app)

© 2018 Studio Associato - Consulenza legale e tributaria è un'associazione professionale di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ('KPMG International'), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

Denominazione e logo KPMG sono marchi e segni distintivi di KPMG International Cooperative ("KPMG International").

Tutte le informazioni qui fornite sono di carattere generale e non intendono prendere in considerazione fatti riguardanti persone o entità particolari. Nonostante tutti i nostri sforzi, non siamo in grado di garantire che le informazioni qui fornite siano precise ed accurate al momento in cui vengono ricevute o che continueranno ad esserlo anche in futuro. Non è consigliabile agire sulla base delle informazioni qui fornite senza prima aver ottenuto un parere professionale ed aver accuratamente controllato tutti i fatti relativi ad una particolare situazione.