

Pirola
Pennuto
Zei
& Associati
studio di consulenza
tributaria e legale

TAX

NEWSLETTER / 16-31 MARZO 2019

🌐 PIROLAPENNUTOZEI.IT
f [PIROLAPENNUTOZEI & ASSOCIATI](#)
t [@STUDIO_PIROLA](#)
in [PIROLA PENNUTO ZEI & ASSOCIATI](#)

LEGISLAZIONE

- 1.1** 4
Misure urgenti per assicurare sicurezza, stabilità finanziaria e integrità dei mercati, nonché tutela della salute e della libertà di soggiorno dei cittadini italiani e di quelli del Regno Unito, in caso di recesso di quest'ultimo dall'Unione europea. Decreto Legge del 25 marzo 2019, n. 22 (Gazzetta Ufficiale n. 71 del 25 marzo 2019)
- 1.2** 5
Disposizioni in materia di trasmissione da parte delle istituzioni finanziarie italiane delle comunicazioni *FATCA*. Modifiche al provvedimento del Direttore dell'Agenzia n. 106541 del 7 agosto 2015. Termine per la comunicazione delle informazioni relative all'anno 2018. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Prot. n. 69642/2019 del 26 marzo 2019
- 1.3** 6
Disposizioni in materia di trasmissione da parte delle istituzioni finanziarie italiane delle comunicazioni ai fini del *Common Reporting Standard (CRS)* e della Direttiva 2014/107/UE del Consiglio (*DAC2*). Termine per la comunicazione delle informazioni relative all'anno 2018. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Prot. n. 69618/2019 del 26 marzo 2019

INTERPRETAZIONI MINISTERIALI

- 2.1** 7
Chiarimenti nell'ambito dell'attività di accertamento. Circolare Ministeriale n. 4 del 21 marzo 2019
- 2.2** 9
Utilizzo dell'eccedenza di ACE a scomputo dei maggiori imponibili definiti. Circolare Ministeriale n. 5 del 21 marzo 2019

2.3	12
Cause di esclusione dall'imposta sulle transazioni finanziarie - Articolo 1, comma 494, lettera d), della legge 24 dicembre 2012, n. 228. Risoluzione Ministeriale n. 38/E del 29 marzo 2019	
2.4	13
Risposte alle istanze di interpello (16-31 marzo 2019. Sintesi)	

GIURISPRUDENZA

3.1	17
Contenzioso tributario - Corte di Cassazione, Ordinanza del 28 marzo 2019, n. 8645	

LEGISLAZIONE

1.1

Misure urgenti per assicurare sicurezza, stabilità finanziaria e integrità dei mercati, nonché tutela della salute e della libertà di soggiorno dei cittadini italiani e di quelli del Regno Unito, in caso di recesso di quest'ultimo dall'Unione europea. Decreto Legge del 25 marzo 2019, n. 22 (Gazzetta Ufficiale n. 71 del 25 marzo 2019)

Il Decreto 25 marzo 2019, n. 22, contenenti Misure urgenti per assicurare sicurezza, stabilità finanziaria e integrità dei mercati, nonché tutela della salute e della libertà di soggiorno dei cittadini italiani e di quelli del Regno Unito, in caso di recesso di quest'ultimo dall'Unione Europea è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 71 del 25 marzo 2019. L'art. 2 - rubricato "Oggetto e ambito di applicazione" - unitamente agli altri articoli della sezione I (rubricata "Misure in caso di recesso del Regno Unito in assenza di accordo") reca la disciplina transitoria applicabile in caso di recesso del Regno Unito dall'Unione Europea in assenza di accordo, specificando che il periodo transitorio indica il periodo tra la data di recesso e il termine del diciottesimo mese successivo.

Con particolare riferimento alle disposizioni fiscali si evidenzia l'art. 13, a mente del quale fino al termine del periodo transitorio si continuano ad applicare le disposizioni fiscali nazionali previste in funzione dell'appartenenza del Regno Unito all'Unione Europea, ivi incluse quelle connesse con l'esistenza di una Direttiva UE. Le disposizioni derivanti dall'attuazione di Direttive e Regolamenti UE in materia di Imposta sul Valore Aggiunto e accise si continuano ad applicare in quanto compatibili. Con uno o più Decreti del Ministro dell'Economia e delle Finanze saranno stabilite le modalità, nonché i termini per l'attuazione di tali disposizioni.

Tra le altre disposizioni di interesse, si citano le seguenti:

- *art. 3 - Prestazione dei servizi e delle attività in Italia da parte dei soggetti del Regno Unito dopo la data di recesso;*
- *art. 4 - Cessazione dei servizi e delle attività dei soggetti del Regno Unito operanti in Italia;*
- *art. 5 - Prestazione dei servizi e delle attività da parte dei soggetti italiani nel Regno Unito dopo la data di recesso;*
- *art. 6 - Operatività dei gestori delle sedi di negoziazione italiane e del Regno Unito dopo la data di recesso del Regno Unito;*

- art. 7 - Disposizioni in materia di risoluzione stragiudiziale delle controversie;
- art. 8 - Tutela dei depositanti e degli investitori;
- art. 9 - Operatività in Italia delle imprese di assicurazione del Regno Unito dopo la data di recesso;
- art. 10 - Operatività in Italia degli intermediari assicurativi, anche a titolo accessorio, o riassicurativi del Regno Unito dopo la data di recesso;
- art. 11 - Operatività nel Regno Unito delle imprese di assicurazione e di riassicurazione italiane dopo la data di recesso;
- art. 12 - Disposizioni riguardanti i limiti di investimento dei fondi pensione.

La Banca d'Italia ha emanato il Comunicato Stampa del 27 marzo 2019, rubricato "Two communications, specifically addressed to Italian intermediaries operating in the UK and to UK intermediaries operating in Italy, provide instructions regarding the requirements contained in Decree Law 22/2019", nonché due Comunicazioni, rubricate "Instructions to Italian intermediaries operating in the UK" e "Instructions to UK intermediaries operating in Italy".

1.2

Disposizioni in materia di trasmissione da parte delle istituzioni finanziarie italiane delle comunicazioni FATCA. Modifiche al provvedimento del Direttore dell'Agenzia n. 106541 del 7 agosto 2015. Termine per la comunicazione delle informazioni relative all'anno 2018. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Prot. n. 69642/2019 del 26 marzo 2019

Il Provvedimento è intervenuto sull'Accordo intergovernativo FATCA, ratificato con Legge 18 giugno 2015, n. 95, operativo dal 1° luglio 2014, il cui fine è quello di contrastare l'evasione fiscale, tramite lo scambio automatico di informazioni finanziarie.

In particolare, al fine di tener conto della necessità di apportare aggiornamenti agli allegati tecnici al Provvedimento del 7 agosto 2015 n. 106541 - da ultimo modificati dal Provvedimento del 24 aprile 2018 n. 87319 -, nonché al Modulo di validazione messo a disposizione delle istituzioni finanziarie, il termine previsto per l'invio delle relative informazioni¹ relative all'anno 2018 è il 20 giugno 2019.

¹ Pertinenti il Common Reporting Standard (CRS) e la Direttiva 2014/107/UE del Consiglio (DAC2).

1.3

Disposizioni in materia di trasmissione da parte delle istituzioni finanziarie italiane delle comunicazioni ai fini del *Common Reporting Standard (CRS)* e della *Direttiva 2014/107/UE del Consiglio (DAC2)*. Termine per la comunicazione delle informazioni relative all'anno 2018. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Prot. n 69618/2019 del 26 marzo 2019

Il Provvedimento ha previsto che, per tenere conto dell'impatto di possibili modifiche agli allegati al Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 28 dicembre 2015, nonché della necessità di apportare aggiornamenti agli allegati tecnici al Provvedimento del 4 luglio 2017 n. 125650 (come modificati dal Provvedimento del 24 aprile 2018 n. 87316) e al Modulo di validazione messo a disposizione delle istituzioni finanziarie, il termine per l'invio delle relative informazioni relative all'anno 2018 è il 20 giugno 2019.

INTERPRETAZIONI MINISTERIALI

2.1

Chiarimenti nell'ambito dell'attività di accertamento. Circolare Ministeriale n. 4 del 21 marzo 2019

Con la Circolare sono stati forniti chiarimenti relativamente all'attività di accertamento, con particolare riferimento alle due seguenti tematiche:

- lo scomputo delle perdite pregresse nell'ambito dell'accertamento, in ipotesi di utilizzo in sede dichiarativa in misura inferiore all'80% per usufruire di crediti d'imposta, ritenute, acconti, ovvero eccedenze;
- la detrazione del credito per le imposte pagate all'estero, di cui all'art. 165 del TUIR.

Scomputo delle perdite pregresse

L'Agenzia delle Entrate, dopo aver delineato il quadro giuridico di riferimento (cfr. art. 84 del TUIR, come modificato dall'art. 23, comma 9, del Decreto Legge 6 luglio 2011, n. 98), ha precisato che per i soggetti che non aderiscono al regime di tassazione di gruppo la normativa prevede lo scomputo "automatico" delle perdite di periodo, mediante la rettifica di tali perdite. Per le perdite pregresse è previsto, invece, lo scomputo dal maggior reddito accertato (nei limiti di cui al citato art. 84 del TUIR) solo su richiesta del contribuente mediante la presentazione del Modello *IPEA*, dopo l'eventuale scomputo automatico delle perdite di periodo (si rimanda ai chiarimenti forniti nella Circolare Ministeriale del 28 aprile 2017, n. 15).

È stato affrontato anche il caso dello scomputo delle perdite pregresse in presenza di utilizzo di crediti di imposta; si riporta per comodità l'esempio formulato dall'Agenzia delle Entrate a pagina 6 della Circolare.

Nel periodo d'imposta x il contribuente ha presentato i seguenti dati dichiarativi:

Perdite pregresse 1200

Reddito di periodo 1000

Perdite pregresse utilizzate 200, al di sotto dell'80% del reddito imponibile.

L'imposta sull'imponibile residuo di 800 (1000-200) è stata compensata in sede dichiarativa con crediti, ritenute, ecc.

Il residuo di perdite pregresse di 1000 è ancora disponibile.

L'ufficio contesta per il periodo d'imposta x un maggior imponibile di 700.

INTERPRETAZIONI MINISTERIALI

A giudizio dell'Agenzia delle Entrate, *"Se il contribuente avesse dichiarato correttamente il proprio reddito nel periodo d'imposta x, avrebbe avuto un reddito di periodo pari a 1700 (1000 dichiarato + 700 accertato). Tenuto conto che l'80% di 1700 (reddito che avrebbe dovuto dichiarare) è pari a 1360, con riferimento al maggiore imponibile accertato di 700 il contribuente può chiedere la compensazione integrale con le perdite pregresse. In tal modo avrà compensato perdite pregresse per un totale di 900 (200 in sede dichiarativa e 700 in sede accertativa) che è ancora inferiore all'80% del reddito imponibile (1360)"*.

In buona sostanza, le perdite pregresse richieste con il Modello *IPEC* (nel caso di Consolidato Fiscale), ovvero con il Modello *IPEA*, potranno essere utilizzate anche ad *"integrale abbattimento"* del maggior imponibile accertato, nel limite dell'80% dell'imponibile che il contribuente avrebbe dovuto complessivamente dichiarare.

Si rimanda sul tema anche ai chiarimenti forniti nelle Circolari Ministeriali 6 giugno 2011, n. 27 e n. 15/E/2017.

Detrazione del credito per le imposte pagate all'estero

Con riferimento a tale fattispecie, è stato chiarito che la detrazione del credito per le imposte pagate all'estero, riportata a *"nuovo"* fino all'ottavo esercizio successivo ai sensi del comma 6 dell'articolo 165 del TUIR, qualora ancora disponibile può essere riconosciuta in detrazione dalla maggiore imposta definita, su richiesta del contribuente in sede di contraddittorio nell'ambito del procedimento di adesione. La Circolare ha sottolineato che *"in tale ambito sarà necessario valutare la documentazione a tal fine presentata dal contribuente, in considerazione della necessità di operare il riscontro dell'utilizzabilità di tale credito, anche con riferimento alla spettanza sostanziale dello stesso e alla sua disponibilità in relazione all'eventuale utilizzo dell'eccedenza riportata negli anni successivi"*.

Il paragrafo 6 della Circolare Ministeriale n. 9/E/2015 ha fornito alcuni chiarimenti, anche con riferimento all'aspetto documentale (i.e. è stato osservato che *"[...] in relazione al caso normativamente disciplinato di accertamento di un maggior reddito estero [...] potrà essere calcolata la maggiore detrazione spettante a titolo di credito per le imposte pagate all'estero, dietro presentazione di adeguata documentazione"*).

2.2

Utilizzo dell'eccedenza di ACE a scapito dei maggiori imponibili definiti. Circolare Ministeriale n. 5 del 21 marzo 2019

La Circolare ha fornito alcuni chiarimenti in relazione all'utilizzo dell'eccedenza di ACE a scapito dei maggiori imponibili definiti, nei casi di:

- scapito dell'eccedenza ACE in sede di accertamento con adesione;
- scapito dell'eccedenza ACE per i soggetti aderenti alla tassazione di gruppo.

In via preliminare, si osserva che con la Legge di Bilancio 2019 (cfr. art. 1, comma 1080) la disciplina dell'ACE è stata abrogata, con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, facendo salva la possibilità di scapitare l'eccedenza di ACE del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018 dal reddito complessivo netto dei periodi d'imposta successivi, ai sensi del comma 2 dell'art. 3 del *Decreto ACE* (i.e. Decreto del 3 agosto 2017, che ha sostituito il previgente Decreto del 14 marzo 2012).

Scapito dell'eccedenza di ACE nel procedimento di accertamento con adesione

L'eccedenza riportabile di ACE, qualora ancora disponibile, potrà essere riconosciuta a scapito del maggior imponibile accertato in sede di definizione in adesione, su richiesta del contribuente. Più in particolare, nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione, il "*contraddittorio costituisce la sede idonea per operare, su richiesta del contribuente, il riconoscimento dell'eccedenza di ACE, in considerazione della necessità di operare il riscontro dell'utilizzabilità di tale eccedenza, anche con riferimento alla spettanza sostanziale della stessa, compresa ogni verifica in ordine all'applicabilità della disposizione antielusiva di cui all'articolo 10 del decreto ACE*".

Dal punto di vista pratico - muovendo dall'assunto che non sussiste alcuna distinzione in termini di utilizzo tra ACE di periodo e ACE pregressa - l'Ufficio dovrà:

- individuare l'importo dell'eccedenza di ACE utilizzabile al termine del periodo d'imposta oggetto di rettifica, avuto riguardo anche ad eventuali rettifiche rispetto a quanto originariamente dichiarato dal contribuente (rettifiche operate, ad esempio, per il tramite della presentazione di una dichiarazione integrativa di cui all'art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998, ovvero dall'Amministrazione Finanziaria, ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973);

INTERPRETAZIONI MINISTERIALI

- individuare l'eccedenza di ACE ancora utilizzabile al momento della richiesta di scomputo nell'ambito del contraddittorio in adesione, *"considerando come non disponibile l'eccedenza già utilizzata in compensazione del reddito complessivo netto nelle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta successivi a quello oggetto di rettifica, nonché l'eccedenza eventualmente rettificata o scomputata dagli uffici a seguito di precedenti atti impositivi"*;
- verificare la spettanza dell'eccedenza di ACE scomputabile, anche con riferimento all'applicabilità della disposizione antielusiva, di cui all'art. 10 del Decreto ACE.

Scomputo dell'eccedenza di ACE in presenza di perdite

In sede di procedimento di adesione il contribuente potrà richiedere lo scomputo dell'eccedenza di ACE per abbattere solo la parte del maggior imponibile che eccede le eventuali perdite (di periodo e pregresse) riportabili ai sensi degli artt. 8 e 84 del TUIR, esposte nella dichiarazione del periodo d'imposta oggetto di rettifica ed utilizzabili nella misura prevista (i.e. per intero o nei limiti dell'80% dell'imponibile non dichiarato).

Ai fini del calcolo dell'ammontare massimo di eccedenza di ACE scomputabile si deve, quindi, tener conto della tipologia di perdita. L'eccedenza di ACE non potrà essere scomputata qualora il maggior imponibile definito non superi l'importo delle perdite riportabili esposte nella dichiarazione del periodo d'imposta oggetto di rettifica, *"tenendo conto dell'ammontare utilizzabile in funzione della loro natura"*.

È stato chiarito che il contribuente in sede di contraddittorio potrà richiedere lo scomputo dell'eccedenza di ACE solamente con riferimento alla parte del maggior imponibile definito che eccede le (eventuali) perdite pregresse riportabili che sono indicate nella dichiarazione del periodo d'imposta oggetto di rettifica, avuto riguardo alla misura delle perdite utilizzabile in relazione alla loro natura.

Il contribuente ha la facoltà di chiedere il computo in diminuzione delle perdite pregresse fino a concorrenza dei maggiori imponibili accertati, ovvero definiti, presentando il Modello *IPEA*, qualora le stesse non siano state utilizzate al momento della presentazione dell'istanza di accertamento con adesione; inoltre, qualora il contribuente decida in sede di adesione di presentare il Modello *IPEA* per chiedere lo scomputo delle perdite pregresse (presenti nel periodo d'imposta oggetto di rettifica e non utilizzate alla data di presentazione del Modello *IPEA*), l'Ufficio scomputa in via prioritaria le perdite pregresse e sull'ammontare residuo l'eccedenza di ACE.

INTERPRETAZIONI MINISTERIALI

Nelle pagine 8 e ss. della Circolare sono forniti alcuni esempi esplicativi di quanto descritto in precedenza.

Scomputo dell'eccedenza di ACE nel procedimento di accertamento con adesione per i soggetti aderenti al consolidato

Anche con riferimento a tale fattispecie, nella Circolare è stato proposto un esempio, che riportiamo per comodità (si rimanda anche ai chiarimenti forniti a mezzo della Circolare Ministeriale n. 12/E/2014, nella quale è stato, tra l'altro, precisato che al fine di garantire parità di trattamento rispetto ai soggetti che operano al di fuori del Consolidato, l'attribuzione della eccedenza di ACE alla *fiscal unit* è obbligatoria nella "*misura pari alla capienza del reddito complessivo netto globale del consolidato*").

Gamma S.r.l., aderente al regime consolidato, dichiara nel quadro RS della dichiarazione del periodo d'imposta:

- 2014 eccedenza riportabile ACE per 100.000 euro;
- 2015 eccedenza riportabile ACE per 80.000 euro;
- 2016 eccedenza riportabile ACE per 80.000 euro;
- 2017 (ultima dichiarazione presentata) eccedenza riportabile ACE per 40.000 euro.

La consolidata ha trasferito al consolidato nel periodo d'imposta 2014 una perdita d'esercizio di 20.000 euro e ha dichiarato anche perdite pregresse all'esercizio dell'opzione (di cui all'articolo 118, comma 2, del TUIR) per 50.000 euro (utilizzabili nella misura dell'80 per cento), riportate negli anni fino all'ultima dichiarazione presentata Unico SC.

L'ufficio nel 2018 nell'ambito di un'attività di controllo riferita al consolidato in corso di opzione, rileva un maggior imponibile di 80.000 euro per il periodo d'imposta 2014 accertabile mediante l'atto unico, notificato alla consolidata e alla consolidante. Il consolidato non ha perdite utilizzabili e la società non ha altri atti impositivi.

La società ha eccedenza di ACE disponibile per 40.000 euro, ma avendo trasferito al consolidato, nel periodo d'imposta oggetto di rettifica, una perdita di periodo di 20.000 euro e dichiarato perdite anteriori all'opzione per 50.000 euro potrà chiedere eccedenza di ACE per abbattere solo la parte di maggior imponibile eccedente tali perdite, pari a 10.000 euro (80.000 di maggior imponibile - 20.000 perdite di periodo trasferite - 50.000 perdite anteriori all'esercizio dell'opzione utilizzabili = 10.000 importo massimo

INTERPRETAZIONI MINISTERIALI

di eccedenza di ACE scomputabile). Tale importo di 10.000 euro trova capienza nelle eccedenze ACE riportate nei periodi d'imposta successivi a quello oggetto di rettifica che non è stata altrimenti utilizzata.

Supponiamo che la consolidata decida di chiedere il computo in diminuzione delle perdite proprie anteriori all'esercizio dell'opzione, indicandole nel modello IPEA nel campo delle perdite utilizzabili in misura limitata. In tale ipotesi, l'ufficio scomputa prima le perdite anteriori all'esercizio dell'opzione e poi, sull'ammontare residuo, l'eccedenza di ACE.

Le perdite richieste con il modello IPEA sono scomputabili nel limite dell'80 per cento del maggior imponibile accertato: nel caso di specie $80.000 \times 80\% = 64.000$ euro di ammontare massimo scomputabile. Quindi saranno scomutate tutte le perdite esistenti anteriori all'esercizio dell'opzione per 50.000 euro. Il maggior imponibile che residua dopo lo scomputo delle perdite è pari a 30.000 euro (80.000 - 50.000).

L'ufficio, verificata la spettanza dell'eccedenza di ACE utilizzabile di 10.000 euro, la scomputa residuando un maggior imponibile di 20.000 euro (30.000-10.000).

L'ufficio procede a ridurre d'ufficio la perdita scomputata per 50.000 euro e, successivamente, risconterà che la società riporti eccedenza di ACE per 30.000 euro (40.000 ACE dell'ultima dichiarazione - 10.000 ACE utilizzata).

2.3

Cause di esclusione dall'imposta sulle transazioni finanziarie - Articolo 1, comma 494, lettera d), della legge 24 dicembre 2012, n. 228. Risoluzione Ministeriale n. 38/E del 29 marzo 2019

La Risoluzione ha fornito alcuni chiarimenti in relazione all'imposta sulle transazioni finanziarie (ITFo FTT)², con particolare riferimento ad una operazione di cessione di titoli azionari che si inserisce nell'ambito di un progetto di riorganizzazione finalizzato a modificare - senza alterare le regole di governance - la forma giuridica e la giurisdizione del veicolo societario attraverso il quale i soci detengono la partecipazione in

² Con l'art. 1, commi da 491 a 500, della *Legge di Stabilità* 2013 è stata introdotta nel nostro ordinamento l'imposta sulle transazioni finanziarie (ITFo FTT). Tale imposta si applica con l'aliquota dello 0,2% sul valore della transazione ai trasferimenti della proprietà di azioni e di altri strumenti finanziari partecipativi di cui al sesto comma dell'art. 2346 C.C., emessi da società residenti nel territorio dello Stato italiano ed al trasferimento dei titoli rappresentativi dei predetti strumenti, a prescindere dal luogo di residenza del soggetto che emette il certificato. L'aliquota è ridotta alla metà - pari allo 0,1% - per le transazioni effettuate nei mercati regolamentati e nei sistemi multilaterali di negoziazione. Sono esclusi dall'imposta i trasferimenti di proprietà di azioni negoziate in mercati regolamentati, ovvero sistemi multilaterali di negoziazione emesse da società la cui capitalizzazione media, nel mese di novembre dell'anno precedente a quello in cui avviene il trasferimento di proprietà sia inferiore a 500 milioni di Euro.

una società (nel caso di specie, italiana). Il soggetto cedente e il soggetto cessionario sono soggetti a controllo "congiunto"³ da parte dei propri soci.

Sulla base di quanto rappresentato dal soggetto istante, la sopra citata operazione di cessione è volta esclusivamente a modificare la forma giuridica del veicolo societario (per natura e giurisdizione) che deterrà la partecipazione nella società italiana, lasciando inalterata la compagine societaria, le percentuali di partecipazioni al capitale sociale, nonché le regole di governance.

Tanto premesso, a giudizio dell'Agenzia delle Entrate la predetta cessione riveste carattere riorganizzativo ed è, pertanto, esclusa dall'applicazione dell'imposta sulle transazioni finanziarie.

2.4

Risposte alle istanze di interpello (16-31 marzo 2019. Sintesi)

Nel periodo di riferimento (16-31 marzo 2019) sono state pubblicate svariate Risposte alle Istanze di Interpello presentate dai contribuenti, relative tra l'altro alle operazioni straordinarie, all'IVA, al "patent box", al credito in favore delle imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, alla nozione di azienda/ramo di azienda.

Le Risposte n. 87 del 25 marzo 2019 e n. 89 del 28 marzo 2019 riguardano una scissione totale non proporzionale di una società in nome collettivo in favore di due società a responsabilità limitata di nuova costituzione, nonché due scissioni parziali asimmetriche, previa donazione di quote di una società. Nel primo caso (Risposta n. 87) è stato ritenuto che l'operazione di scissione societaria prospettata non comporta il conseguimento di alcun vantaggio fiscale indebito, non ravvisandosi alcun contrasto con la *ratio* di disposizioni fiscali, ovvero con i principi dell'ordinamento tributario. La scissione totale non proporzionale in esame appare, infatti, un'operazione fisiologica finalizzata a consentire di proseguire separatamente l'attività di locazione immobiliare (riferita, altresì, ai due rami d'azienda affittati a soggetti operanti nel settore della ristorazione).

³ Viene citata in tema di controllo "comune" la FAQ - 20 elaborata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze nell'ambito delle risposte rese in relazione all'applicazione dell'imposta sulle transazioni finanziarie. Sulla nozione civilistica di controllo, di cui all'art. 2359 C.C., si vedano le Risoluzioni Ministeriali n. 376/E/2007 e n. 326/E/2008.

Nella Risposta n. 89 del 28 marzo 2019, a giudizio dell'Agenzia delle Entrate le due donazioni e le due scissioni parziali asimmetriche a favore di un'unica beneficiaria non costituiscano nel loro complesso una condotta abusiva, ai sensi dell'articolo 10-*bis* della Legge 27 luglio 2000, n. 212, non consentendo la realizzazione di alcun vantaggio fiscale indebito. Per quanto concerne l'imposta di registro, le operazioni di doppia scissione parziale e asimmetrica sono assoggettate a registrazione - ai sensi dell'art. 4, comma 1, lettera b), della Tariffa, parte prima, allegata al *TUR* - con applicazione dell'imposta in misura fissa di Euro 200. Qualora ne ricorrano i presupposti, come nel caso di specie, anche le imposte ipotecaria e catastale devono essere applicate nella misura fissa di Euro 200 (art. 4 della Tariffa allegata al *TUIC* e art. 10, comma 2 del *TUIC*).

Le Risposta n. 88 del 25 marzo 2019 ha fornito alcuni chiarimenti in relazione al regime "*patent box*", di cui all'art. 1, commi da 37 a 45, della *Legge di Stabilità 2015*, in caso di affitto d'azienda. È stato precisato che l'affitto di azienda non presenta la natura di operazione neutrale e successoria, per cui "*l'avente causa non può automaticamente subentrare nell'opzione esercitata dal dante causa*". Quest'ultimo decade dal beneficio perché non è più il soggetto che realizza lo sfruttamento economico del bene immateriale, ai sensi del comma 2 dell'art. 2 del Decreto 28 novembre 2017. L'affittuario può esercitare, se ricorrono i presupposti, l'opzione per il regime considerando il bene acquisito a titolo derivativo (cfr. la Circolare Ministeriale n. 11/E/2016) "*e sempre che in capo al predetto conduttore sussistano i requisiti per l'accesso all'agevolazione (in primis, che lo stesso realizzi attività di ricerca e sviluppo avente a oggetto il medesimo bene)*". Anche la Risposta n. 76 del 14 marzo 2019 è intervenuta sulla tematica del "*patent box*", con particolare riferimento alla determinazione del reddito agevolabile (cfr. anche il paragrafo 6.4 della Circolare Ministeriale 7 aprile 2016, n. 11/E).

La Risposta n. 82 del 25 marzo 2019 ha fornito chiarimenti in merito all'applicazione del regime di Consolidato Fiscale Nazionale, con particolare riferimento alla c.d. "*remissione in bonis*". Venendo ai profili di interesse, è stato chiarito che nel caso in cui non siano stati rispettati i termini per la presentazione dei modelli per l'esercizio dell'opzione per il Consolidato, a partire dal 2 marzo 2012 è stata introdotta una particolare forma di ravvedimento operoso (i.e. *remissione in bonis*), il cui fine è quello di evitare che mere dimenticanze relative a comunicazioni, ovvero ad adempimenti formali non eseguiti tempestivamente precludano al contribuente, in possesso dei requisiti sostanziali richiesti dalla normativa, la possibilità di fruire di benefici fiscali o di regimi opzionali. L'istituto della "*remissione in bonis*" può trovare applicazione anche con riferimento al tardivo invio del modello di designazione della controllata consolidante.

Per completezza di argomento, si segnalano anche le seguenti Risposte:

- (in materia IVA) n. 77 del 19 marzo 2019, rubricata "Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212. Note di variazione - Articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633" e n. 80 del 22 marzo 2019, rubricata "Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212 - trattamento, ai fini IVA, del contributo pubblico comunitario e degli acquisti di beni e servizi - articoli 2 e 19 del d.P.R. n. 633 del 1972". Il trattamento ai fini IVA dei contributi versati da enti pubblici è stato commentato anche nella Circolare Ministeriale n. 34/E/2013;
- n. 79 del 20 marzo 2019, avente ad oggetto la determinazione del "Credito d'imposta formazione 4.0", di cui all'art. 1, commi da 46 a 56, della Legge 27 dicembre 2017, n. 205⁴;
- n. 81 del 25 marzo 2019, rubricata "TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 - Cessione di ramo d'azienda". La Risposta ha fornito chiarimenti sulla nozione di azienda/ramo d'azienda, anche avuto riguardo all'evoluzione giurisprudenziale in materia (cfr., senza pretesa di esaustività, Cass., Sentenze 5 marzo 2014, n. 5087, 11 maggio 2016, n. 9575 e 24 gennaio 2018, n. 1769);
- n. 83 del 26 marzo 2019, rubricata "Credito di imposta in favore delle imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, del decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145 Interpello ex articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212". È stato riportato il Parere reso dalla Direzione Generale per la politica industriale la competitività e le PMI del MISE del 9 novembre 2018, che ha dato riscontro ad una richiesta di chiarimento contenuta anche nella Circolare Ministeriale n. 5/E/2016;
- n. 85 del 27 marzo 2019, rubricata "Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212 - Articolo 1, comma 3-bis, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127 - "Esterometro", nella quale l'Agenzia delle Entrate ha delineato l'ambito di applicazione del c.d. Esterometro, evidenziando le differenze con l'obbligo di presentazione, al ricorrere dei requisiti previsti dalla norma, dell'elenco riepilogativo INTRASTAT;
- n. 90 del 29 marzo 2019, rubricata "Interpello ex articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - agevolazioni ZFU di cui all'art. 46 del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito,

⁴ È stato precisato che "[...] l'invio dei contratti [relativi nella formazione 4.0] all'ispettorato del lavoro competente costituisca "una condizione di ammissibilità al beneficio", come peraltro precisato anche al punto 1) della circolare n. 412088 del Ministero dello Sviluppo Economico, ma non è idoneo a incidere sull'individuazione del termine a partire dal quale decorre l'agevolazione, non ravvisandosi nel descritto quadro normativo di riferimento alcun ragguglio ad anno del credito d'imposta. Conseguentemente, il credito d'imposta in esame spetta, in relazione ai costi ammissibili, per l'intero periodo di imposta, a prescindere dalla data in cui tale adempimento è posto in essere, purché il deposito dei relativi contratti sia effettuato nel termine del periodo d'imposta di riferimento, ossia, nel caso prospettato, entro il 31 dicembre 2018, conformemente alle indicazioni fornite con la citata circolare del MISE n. 412088 del 2018".



INTERPRETAZIONI MINISTERIALI

con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 95. Sono stati forniti chiarimenti in relazione alle agevolazioni ZFU, previste dal Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla Legge 21 giugno 2017, n. 95, che ha istituito la zona franca urbana (ZFU) per i Comuni del Centro Italia colpiti dagli eventi sismici verificatisi nei territori delle Regioni Lazio, Marche, Umbria e Abruzzo in data 24 agosto 2016, 26 e 30 ottobre 2016 e 18 gennaio 2017.

GIURISPRUDENZA

3.1

Contenzioso tributario - Corte di Cassazione, Ordinanza del 28 marzo 2019, n. 8645

Con l'Ordinanza del 28 marzo 2019, n. 8645, la Corte di Cassazione è intervenuta sulla tematica della "corretta" produzione di documenti (e sulla loro ammissibilità) in sede contenziosa, precisando che *"l'omessa esibizione da parte del contribuente dei documenti richiesti in sede amministrativa determina l'inutilizzabilità della successiva produzione in sede contenziosa, prevista dall'articolo 32 del DPR. n. 600/73, solo in presenza dello specifico presupposto, la cui prova incombe sull'Amministrazione, costituito dall'invito specifico e puntuale all'esibizione, accompagnato dall'avvertimento circa le conseguenze della sua mancata ottemperanza"*. Inoltre, la Corte di Cassazione ha osservato che in caso di consegna della documentazione da parte di terzo il ritardo nella consegna non può essere addebitata al contribuente, tranne l'ipotesi in cui il terzo sia, in realtà, un ausiliare del contribuente, ai sensi dell'art. 1228 C.C.

RIFERIMENTI NORMATIVI, PRASSI E GIURISPRUDENZA AL 31 MARZO 2019.

LA PRESENTE NEWSLETTER ILLUSTRA LE PRINCIPALI NOVITÀ FISCALI E ALCUNE QUESTIONI DI INTERESSE GENERALE, E RAPPRESENTA DUNQUE UNO STRUMENTO MERAMENTE INFORMATIVO, IL CUI CONTENUTO NON VA UTILIZZATO COME BASE PER EVENTUALI DECISIONI OPERATIVE.

PER ULTERIORI INFORMAZIONI, VI INVITIAMO A CONTATTARE IL VOSTRO PARTNER DI RIFERIMENTO O AD INVIARE UN'EMAIL A UFFICIOSTUDI@STUDIOPIROLA.COM