

Pirola  
Pennuto  
Zei  
& Associati  
studio di consulenza  
tributaria e legale

# TAX

NEWSLETTER / 1-15 GIUGNO 2019

🌐 [PIROLAPENNUTOZEI.IT](http://PIROLAPENNUTOZEI.IT)  
f [PIROLAPENNUTOZEI & ASSOCIATI](#)  
t [@STUDIO\\_PIROLA](#)  
in [PIROLA PENNUTO ZEI & ASSOCIATI](#)

## INTERPRETAZIONI MINISTERIALI

<b>1.1</b> .....	<b>3</b>
Risoluzione n. 56 del 6 giugno 2019. Applicazione del regime transitorio alle delibere di utili adottate entro il 31 dicembre 2017 - Art. 1, comma 1006, legge 27 dicembre 2017, n. 205	
<b>1.2</b> .....	<b>4</b>
Risoluzione n. 57 del 6 giugno 2019. Trattamento fiscale delle operazioni in valuta estera	
<b>1.3</b> .....	<b>5</b>
Risoluzione n. 58 dell'11 giugno 2019. Articolo 4- <i>bis</i> del decreto-legge 22 ottobre 2016 n. 193 - Chiarimenti relativi alla corretta emissione delle note di variazione	
<b>1.4</b> .....	<b>6</b>
Istanze di interpello (Sintesi 1- 15 giugno 2019)	

## GIURISPRUDENZA

<b>2.1</b> .....	<b>9</b>
IVA - Corte di Cassazione, Sez. V, Ordinanza del 14 giugno 2019, n. 16010	

## INTERPRETAZIONI MINISTERIALI

### 1.1

#### **Risoluzione n. 56 del 6 giugno 2019. Applicazione del regime transitorio alle delibere di utili adottate entro il 31 dicembre 2017 – Art. 1, comma 1006, legge 27 dicembre 2017, n. 205**

La Risoluzione ha ad oggetto il trattamento fiscale degli utili derivanti dal possesso di partecipazioni qualificate, percepiti da persone fisiche non imprenditori, alla luce delle modifiche introdotte dalla *Legge di Bilancio 2018*<sup>1</sup>. Nello specifico, ai redditi di capitale derivanti da tali partecipazioni è stata estesa la medesima aliquota (i.e. 26%), nonché la modalità di tassazione prevista per le partecipazioni non qualificate, mediante l'applicazione della ritenuta a titolo di imposta, ovvero dell'imposta sostitutiva.

Come previsto dal comma 1005 dell'art. 1 della *Legge di Bilancio 2018*, tali disposizioni si applicano ai redditi di capitale percepiti dal 1° gennaio 2018<sup>2</sup>. Tuttavia, il successivo comma 1006 ha introdotto una deroga a tale principio, prevedendo un regime transitorio *"al fine di non penalizzare i soci che detengono partecipazioni qualificate in società con riserve di utili formati fino al 31 dicembre 2017"*. Più nello specifico, è stato previsto che *"alle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate in società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società formatesi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, deliberati dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022, continuano ad applicarsi le disposizioni di cui al D.M. 26 maggio 2017"*. Dunque, per gli utili deliberati dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022, e maturati fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, continua ad applicarsi il regime di tassazione preesistente.

È stato precisato che *"[...] ancorché la norma faccia riferimento alle distribuzioni di utili deliberate dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022", [...] sulla base di una interpretazione logico-sistematica della disposizione [...] il regime transitorio trovi applicazione per gli utili distribuiti anche sulla base di delibere adottate fino al 31 dicembre 2017"*. Ne deriva che anche alle distribuzioni di utili deliberate entro il 31 dicembre 2017 risulta applicabile il regime fiscale previgente che differenzia la misura imponibile (nella misura del 40%, 49,72% e 58,14%) in funzione del periodo di formazione degli utili.

<sup>1</sup> La *Legge di Bilancio 2018* ha modificato alcune disposizioni dell'art. 47 del TUIR e dell'art. 27 del D.P.R. n. 600/1973, in materia di ritenute sui dividendi.

<sup>2</sup> Come precisato nella Risoluzione, *"tale disposizione detta la regola generale di decorrenza del nuovo regime di tassazione che, relativamente agli utili derivanti da partecipazioni qualificate, si applica in base al principio di cassa sui dividendi percepiti a partire dal 1° gennaio 2018"*.

Dal punto di vista pratico, la società emittente deve tenere separata evidenza (nel *Prospetto del capitale e delle riserve* del Quadro RS del Modello di Dichiarazione dei redditi delle società di capitali) delle riserve di utili prodotti:

- fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007;
- nel periodo compreso dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2016;
- nel periodo compreso dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017;
- successivamente all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017.

Nella certificazione relativa agli utili, e agli altri proventi equiparati, deliberati fino al 31 dicembre 2022, deve essere data separata indicazione degli utili distribuiti in relazione ad ogni periodo di maturazione.

## 1.2

### **Risoluzione n. 57 del 6 giugno 2019. Trattamento fiscale delle operazioni in valuta estera**

La Risoluzione ha fornito chiarimenti in relazione (principalmente) all'art. 110 del TUIR, con particolare riferimento alle seguenti fattispecie.

*Apertura di conto corrente espresso in valuta estera con contestuale prelievo dal conto liquidità espresso in euro*

Come previsto dagli artt. 9 e 110 del TUIR il costo fiscalmente riconosciuto della valuta estera corrisponde alla conversione in euro al cambio del giorno (ovvero del giorno antecedente più prossimo e, in mancanza, secondo il cambio del mese in cui è stata sostenuta) in cui l'operazione di acquisto è effettuata. Resta ferma, qualora l'istituto di credito applichi un tasso di cambio diverso da quello ufficiale, l'applicazione di un tasso di cambio alternativo, "*purché fornito da operatori internazionali indipendenti*", come disposto dal comma 9 dell'art. 110 del TUIR.

*Operazione di acquisto titoli azionari espressi in valuta estera (iscritti sia tra le Immobilizzazioni Finanziarie sia nell'Attivo Circolante) con prelievo dal conto nella medesima valuta estera*

Il prelievo della disponibilità liquida dal conto espresso in valuta estera al fine di acquistare i titoli azionari

determina il concorso alla formazione del reddito imponibile di periodo delle differenze di cambio (positive o negative), maturate fino a tale momento. Ne deriva che il costo fiscalmente riconosciuto in valuta estera dei titoli acquistati corrisponderà al costo di acquisizione.

#### *Incasso di dividendi in valuta estera*

La conversione dovrà essere effettuata secondo il cambio ufficiale in vigore al momento della percezione del dividendo.

#### *Smobilizzo dei titoli in portafoglio*

Il corrispettivo della cessione deve essere determinato applicando il cambio corrente alla data nella quale la cessione è stata effettuata. Le differenze cambio positive o negative concorreranno a formare le relative plusvalenze e minusvalenze da realizzo.

#### *Valutazioni di fine esercizio*

È stato precisato che l'eventuale differenziale, positivo o negativo, tra costo fiscalmente riconosciuto e valore di cambio della valuta estera alla data di chiusura dell'esercizio concorre alla formazione del reddito imponibile.

Nella Risoluzione sono stati forniti anche alcuni chiarimenti in relazione alla valorizzazione dei titoli ancora in portafoglio alla chiusura dell'esercizio, con riferimento sia ai titoli partecipativi sia ai titoli cui si applica la disciplina delle obbligazioni.

### **1.3**

#### **Risoluzione n. 58 dell'11 giugno 2019. Articolo 4-bis del decreto-legge 22 ottobre 2016 n. 193 - Chiarimenti relativi alla corretta emissione delle note di variazione**

Sono stati forniti chiarimenti in relazione alla emissione delle note di variazione e al sistema *OTELLO 2.0*, mediante il quale avviene l'emissione in modalità elettronica delle fatture per il *tax free shopping*. È stato precisato che le note di variazione, sia che riguardino l'imponibile e l'imposta di una operazione di *tax*

*free shopping*, sia che si riferiscano alla sola imposta, devono essere emesse attraverso il citato sistema *OTELLO 2.0*. (cfr. Determinazione interdirettoriale n. 54088 del 22 maggio 2018).

Nel documento di prassi sono state fornite alcune precisazioni anche relativamente alla possibilità di emettere una Nota di variazione cumulativa (cfr., sulla tematica, le Risoluzioni Ministeriali nn. 1882/1994 e 445849/1992, nonché la Nota dell’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli n. 54505/RU del 22 maggio 2018, avente ad oggetto “*Art. 4-bis del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193 (obbligo di emissione in modalità elettronica per le fatture tax free dal 1° settembre 2018) - Istruzioni operative per l’utilizzo di OTELLO 2.0 e per la gestione del periodo transitorio (fatture tax free emesse fino al 31 agosto in modalità cartacea)*”).

## 1.4

### Istanze di interpello (Sintesi 1- 15 giugno 2019)

Nel periodo di riferimento sono state pubblicate svariate Risposte alle Istanze di Interpello relative all’IVA.

La Risposta n. 178 del 3 giugno ha ad oggetto le Note di Variazione IVA a seguito della stipulazione di un accordo transattivo (cfr. l’art. 1965 C.C., che definisce l’istituto della transazione). L’Agenzia delle Entrate, dopo aver richiamato la prassi e la giurisprudenza sul tema, ha specificato quanto segue: considerato che la transazione tra le parti costituisce un accordo sopravvenuto è applicabile il limite temporale di cui al comma 3 dell’articolo 26 del D.P.R. n. 633/1972, secondo cui la variazione non può essere effettuata dopo il decorso di un anno dal momento di effettuazione delle operazioni originarie di vendita (nel caso di specie) degli autoveicoli. Inoltre, “[...] *nel caso di procedure concorsuali la facoltà di emettere note di variazione [...] in caso di mancato pagamento in tutto o in parte conseguente all’accertata infruttuosità della procedura (Cfr. circolare n. 77/E) è subordinato alla circostanza che il creditore (cedente/prestatore) partecipi alla procedura ossia, nel caso di fallimento, si sia insinuato nel passivo fallimentare*”.

Sono stati forniti anche alcuni chiarimenti relativamente all’applicazione dell’Imposta di Registro al contratto di transazione.

Per affinità di argomento, si segnala anche la Risposta n. 190 del 13 giugno relativa, nell’ambito del c.d. *regime forfetario*<sup>3</sup>, al recupero dell’IVA versata in caso di procedura concorsuale infruttuosa (procedura di amministrazione straordinaria prevista dalla “*Legge Marzano*”). È stato precisato il regime forfetario non

<sup>3</sup> Di cui all’art. 1, commi da 54 ad 89, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190.

## INTERPRETAZIONI MINISTERIALI

consente l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA (al fine di dare attuazione al principio di neutralità - secondo il quale il contribuente è tenuto a versare solo l'IVA effettivamente incassata (cfr. Corte di Giustizia 26 gennaio 2012, Causa C-588/10, punto 27) - potrà essere presentata un'istanza di rimborso dell'IVA).

Con la Risposta n. 188 del 12 giugno, l'Agenzia è intervenuta sul tema del trattamento, ai fini IVA, IRES e IRAP del ribaltamento ai consociati dei costi sostenuti e dei ricavi conseguiti da un Consorzio (nel caso di specie, società cooperativa a responsabilità limitata) per l'esecuzione di Lavori e Servizi. Sulla base degli elementi desumibili dall'Istanza di Interpello, il rapporto tra il Consorzio e i Consociati è stato assimilato all'istituto del mandato senza rappresentanza, con la conseguente applicabilità dell'art. 3, terzo comma, ultimo periodo, del Decreto IVA, che qualifica come prestazione di servizi della stessa natura l'operazione posta in essere dal mandatario senza rappresentanza che rende o riceve servizi per conto del mandante. Ai fini IVA, viene richiamata la seguente prassi: Risoluzioni Ministeriali n. 355/E/2002, n. 229/E/2007 e n. 202/E/2008.

Stante tale qualificazione giuridica (i.e. istituto del mandato senza rappresentanza), ai fini IRES e IRAP gli effetti giuridici delle operazioni poste in essere si producono direttamente in capo alla società consortile.

In tema di società Cooperativa, citiamo la Risposta n. 189 del 12 giugno, rubricata "*Detraibilità dell'IVA e deducibilità del costo relativo all'acquisto di carburante da parte del consorziato, qualora l'estinzione del debito in capo a quest'ultimo avvenga tramite compensazione*".

Infine, nella Risposta n. 192 del 13 giugno sono stati forniti alcuni chiarimenti in merito alla detrazione della maggiore IVA all'importazione accertata ai sensi dell'art. 60, settimo comma, del Decreto IVA. Come precisato anche nella Risposta n. 176, pubblicata il 31 maggio 2019, è consentito (cfr. l'art. 60, settimo comma, del Decreto IVA, dopo la modifica introdotta con il Decreto Legge 24 gennaio 2012, n. 1) l'esercizio del diritto di rivalsa della maggiore imposta accertata, a condizione che il cedente/prestatore abbia definitivamente corrisposto le somme dovute all'Erario (si rimanda anche alla Circolare Ministeriale n. 35/E/2013, nella quale è stato precisato che la norma citata "*sebbene formulata con riferimento alle ordinarie modalità di funzionamento del tributo, in cui l'esercizio della detrazione da parte del cessionario o del committente ha luogo a seguito della rivalsa operata in fattura dal cedente o dal prestatore, trova applicazione anche nelle ipotesi in cui l'imposta relativa agli acquisti non è addebitata al cessionario/*

*committente in via di rivalsa ma è versata direttamente da quest'ultimo, come avviene nelle importazioni").* In questi casi, il diritto alla detrazione deve essere esercitato al più tardi con la Dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui l'importatore (debitore di imposta) ha pagato l'imposta, la maggiore imposta, le sanzioni e gli interessi, cioè *"di quanto dovuto sulla base di un accertamento resosi definitivo"*.

Il termine biennale per l'esercizio del diritto alla detrazione della maggiore imposta accertata decorre dal passaggio in giudicato della sentenza che rende definitivo l'avviso di accertamento; per le somme pagate successivamente alla intervenuta definitività del giudizio, tale termine decorre dalla data del pagamento dei singoli importi sulla base al piano di rateazione.

Segnaliamo anche le seguenti Risposte:

- n. 180 del 4 giugno, relativa alla rivalutazione dei beni d'impresa (nel caso di specie, beni che insistono su un'area demaniale);
- n. 182 del 6 giugno, che ha fornito chiarimenti sul credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo. Nel caso in esame, in assenza di dipendenti e collaboratori, l'attività di ricerca è svolta esclusivamente mediante il lavoro del socio unico, nonché amministratore unico della società. Le spese sostenute nell'attività di ricerca e sviluppo, in particolare il compenso corrisposto all'amministratore, limitatamente alla parte imputabile all'attività di ricerca effettivamente svolta, sono eleggibili al credito d'imposta; in particolare, il compenso all'amministratore *"è agevolabile solo per la parte che remunera l'attività di ricerca effettivamente svolta dall'amministratore"*;
- n. 185 dell'11 giugno, rubricata *"Articolo 87, comma 1, lettere a) e b), del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Effetti della trasformazione societaria [trasformazione omogenea progressiva<sup>4</sup>] sui requisiti "pex" di tipo soggettivo"*, nella quale sono state fatte alcune considerazioni sia con riferimento ai riflessi fiscali sia relativamente ai profili di abusività di tale operazione di trasformazione societaria;
- n. 191 del 13 giugno, relativa alla cessione dei crediti di imposta (nell'ambito del settore cinematografico e audiovisivo).

---

<sup>4</sup> Nel caso di specie, la Società intendeva effettuare in neutralità fiscale una trasformazione omogenea progressiva (da snc a srl), seguita dal conferimento neutrale dell'azienda commerciale in una srl neocostituita, con successiva cessione a terzi del 70% delle quote detenute nella newco srl.



## GIURISPRUDENZA

### 2.1

#### **IVA - Corte di Cassazione, Sez. V, Ordinanza del 14 giugno 2019, n. 16010**

Con l'Ordinanza del 14 giugno 2019, n. 16070, la Corte di Cassazione ha precisato che, in materia IVA, *"l'inerenza del costo non può essere esclusa in base ad un giudizio di congruità della spesa, salvo che l'Amministrazione finanziaria ne dimostri la macroscopica antieconomicità ed essa rilevi quale indizio dell'assenza di connessione tra costo e l'attività d'impresa"* (cfr., Cass. n. 18904/2018).

Inoltre, in ambito IVA, ai fini della valutazione dell'inerenza, il giudizio di congruità ha una diversa incidenza, *"di per sé non idonea ad escludere il diritto a detrazione"*, salvo che l'antieconomicità manifesta e macroscopica dell'operazione sia *"tale da assumere rilievo indiziario di non verità della fattura o di non inerenza della destinazione del bene o servizio all'utilizzo per operazioni assoggettate ad I.V.A."* (cfr., le Sentenze ECJ, *Hotel Scandic Gasaback, Balkan, Lajvér*).

## TAX NEWSLETTER | 1-15 GIUGNO 2019

RIFERIMENTI NORMATIVI, PRASSI E GIURISPRUDENZA AL 15 GIUGNO 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](mailto:UFFICIOSTUDI@STUDIOPIROLA.COM)