

Pirola
Pennuto
Zei
& Associati

studio di consulenza
tributaria e legale

TAX

NEWSLETTER / 16-31 GENNAIO 2018

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

PRASSI

1.1	4
Interpello ordinario (articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212). Art. 50- <i>bis</i> del DL n. 331 del 1993, Deposito IVA. Risoluzione Ministeriale del 16 gennaio 2018, n. 5/E	
1.2	5
Regime di non imponibilità per le navi adibite alla navigazione in alto mare ai sensi dell'articolo 8- <i>bis</i> del DPR n. 633 del 1972. Ulteriori chiarimenti. Risoluzione Ministeriale del 16 gennaio 2018, n. 6/E	
1.3	6
La disciplina della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto dopo le modifiche introdotte dal decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito con modificazioni dalla legge n. 96 del 21 giugno 2017. Circolare Ministeriale del 17 gennaio 2018, n. 1/E	
1.4	9
Fisco; al via spesometro <i>light</i> , slitta termine 28 febbraio. Provvedimento Ruffini, <i>online</i> bozza semplificata. Comunicato Stampa dell'Agenzia delle entrate del 19 gennaio 2018	
1.5	9
Regime di consolidato nazionale e utilizzo delle perdite – Casi particolari. Circolare Ministeriale del 26 gennaio 2018, n. 2/E	
1.6	11
Interpello - Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Termine di conservazione elettronica delle dichiarazioni fiscali. Risoluzione Ministeriale del 29 gennaio 2018, n. 9/E	
1.7	12
Interpello articolo 11, comma 1, lettera a) legge 27 luglio 2000, n. 212. Disciplina Ires per la valutazione titoli con il criterio del costo ammortizzato. Risoluzione Ministeriale del 29 gennaio 2018, n. 10/E	

GIURISPRUDENZA

2.1	14
Reddito d'impresa - Corte di Cassazione, Ordinanza dell'11 gennaio 2018, n. 450	
2.2	14
Credito d'imposta - Corte di Cassazione, Ordinanza del 18 gennaio 2018, n. 1146	
2.3	15
Imposta di Registro - Corte di Cassazione, Sentenza del 26 gennaio 2018, n. 2007	

PRASSI

1.1

Interpello ordinario (articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212). Art. 50-bis del DL n. 331 del 1993, Deposito IVA. Risoluzione Ministeriale del 16 gennaio 2018, n. 5/E

L'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione ha fornito alcuni chiarimenti relativamente alla disciplina del Deposito IVA di cui all'articolo 50-bis del D.L. n. 331/1993, come modificato dal D.L. n. 193/2016¹ che ha introdotto novità significative nella disciplina, con particolare riferimento all'introduzione e all'estrazione dei beni dal Deposito IVA². Con particolare riferimento all'estrazione dei beni, momento che coincide con l'esigibilità del tributo, il citato art. 50-bis, comma 6, prevede che - ad eccezione dei beni introdotti a seguito di un acquisto intracomunitario e dei beni immessi in libera pratica - per le altre operazioni agevolate l'imposta è dovuta dal soggetto che procede all'estrazione e deve essere versata in nome e per conto di tale soggetto dal gestore del deposito. Per i beni immessi in libera pratica è richiesto che per poter assolvere l'imposta ai sensi dell'art. 17, secondo comma, del Decreto IVA - i.e. mediante l'inversione contabile - il soggetto che procede all'estrazione dei beni deve prestare idonea garanzia (cfr. il citato Decreto del 23 febbraio 2017). Le garanzie relative all'introduzione e all'estrazione dei beni dal Deposito sono diverse e tra loro indipendenti³. Infatti, le due garanzie sono prestate da due soggetti diversi (la garanzia "in entrata" dal soggetto che immette i beni, quella "in uscita" dal soggetto che procede all'estrazione) ed hanno anche una diversa durata temporale (sei mesi, nel caso di estrazione dei beni, mentre la garanzia relativa all'introduzione dei beni dura fino alla comunicazione da parte del soggetto che procede all'estrazione dal Deposito dei dati relativi alla liquidazione dell'imposta)⁴.

Come specificato nella Risoluzione *"nel caso di immissione in libera pratica con introduzione del bene nel Deposito il soggetto che estrae i beni può applicare il reverse charge senza aver prestato la garanzia "in"*

1 Cfr. l'articolo 4, comma 7, del Decreto Legge del 22 ottobre 2016 n. 193, convertito con modificazioni dalla Legge n. 225 del 1° dicembre 2016; tali modifiche, come previsto dal comma 8 dell'articolo 4 citato, si applicano a decorrere dal 1° aprile 2017. La Risoluzione Ministeriale n. 55/E/2017 ha precisato che le modifiche comportano sia l'estensione dell'utilizzo del Deposito IVA a tutti i beni (senza distinguere in base alla provenienza) sia una diversa modalità di estrazione dei beni, in base alla provenienza.

2 Il Decreto del 23 febbraio 2017 ha definito i contenuti, le modalità e i casi di prestazione della garanzia prevista dall'art. 50-bis, comma 6, secondo periodo, del Decreto n. 331/1993, da parte dei soggetti che procedono all'estrazione di beni introdotti nel Deposito IVA.

3 Nella Risoluzione si legge: "[...] la garanzia che sostiene le operazioni di immissione in libera pratica di beni destinati ad essere introdotti in Depositi IVA è diversa da quella che sostiene le operazioni di estrazione degli stessi; le due garanzie, inoltre, sono tra loro indipendenti".

4 Quando l'immissione dei beni in libera pratica mediante introduzione nel deposito IVA è effettuata da soggetti ritenuti affidabili ai sensi della normativa doganale non ricorre l'obbligo di prestare la garanzia "in entrata".

uscita" di cui all'articolo 50-bis, comma 6, del DL n. 331 del 1993" quando il soggetto che estrae i beni:

- possiede determinati requisiti di affidabilità;
- rientra tra i soggetti individuati dall'art. 4, comma 1, lettere a) e b) del Decreto 23 febbraio 2017 (ad esempio, tra i soggetti autorizzati ai sensi degli artt. 38 e seguenti del Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 9 ottobre 2013, tra i soggetti esonerati ai sensi dell'art. 90 del Testo Unico delle Disposizioni legislative in materia doganale).

1.2

Regime di non imponibilità per le navi adibite alla navigazione in alto mare ai sensi dell'articolo 8-bis del DPR n. 633 del 1972. Ulteriori chiarimenti. Risoluzione Ministeriale del 16 gennaio 2018, n. 6/E

L'Amministrazione Finanziaria è intervenuta sul regime di non imponibilità per le navi adibite alla navigazione in alto mare (art. 8-bis del Decreto IVA), a seguito della pubblicazione della Risoluzione Ministeriale n. 2/E/2017. Tale ultimo documento di prassi ha precisato che una nave può considerarsi adibita alla navigazione in alto mare qualora, con riferimento all'anno precedente a quello in cui viene invocato il regime di non imponibilità, ha effettuato in misura superiore al 70% viaggi in alto mare, ovvero oltre le 12 miglia marine. Tale condizione deve essere verificata per ciascun periodo di imposta.

Si riportano di seguito i principali chiarimenti forniti.

Viaggi in alto mare

Con l'utilizzo del termine viaggio si fa riferimento agli spostamenti tra porti - italiani, UE o Extra UE - che la nave effettua per rendere un servizio di trasporto passeggeri, ovvero ai fini della propria attività commerciale, nell'ambito dei quali sono effettuate operazioni di carico e scarico merci o di imbarco e sbarco di passeggeri. Il viaggio in alto mare è il "*tragitto compreso tra due punti di approdo (ovvero da e per il medesimo punto di approdo), durante il quale vengono superate, a prescindere dalla rotta seguita, le 12 miglia nautiche. Tale superamento implica che l'intero viaggio (tratta) è da considerare avvenuto in alto mare e, dunque, utile al fine di quantificare la condizione per la non imponibilità stabilita dall'articolo 8-bis del DPR n. 633 del 1972*". Un viaggio effettuato interamente nelle acque territoriali di un altro Paese (diverso dall'Italia) deve essere considerato, ai fini della normativa IVA italiana, interamente effettuato in alto mare.

Documentazione idonea a provare la prevalenza dei viaggi effettuati in alto mare

La verifica della condizione dell'alto mare deve essere effettuata sulla base di documentazione ufficiale⁵, ossia sulla base di documentazione che provenga dall'armatore, ovvero dal soggetto che ha la responsabilità della nave, che sia in grado di indicare con precisione e coerenza le tratte marittime effettuate. È stato precisato che *"laddove il soggetto acquirente non sia in grado di esibire al fornitore tale documentazione, ad esempio perché impossibilitato da cause documentabili, può farsi ricorso ad una dichiarazione dell'armatore, del comandante della nave o di chi ha la responsabilità gestionale effettiva, diretta ad attestare al fornitore che la nave è adibita effettivamente e prevalentemente alla navigazione in alto mare"*.

La Risoluzione ha commentato anche il caso delle navi in costruzione (cfr. al riguardo, la sentenza della Corte di Giustizia UE del 21 marzo 2013, C-197/12), del mancato raggiungimento della citata soglia del 70%, ovvero delle navi ferme per uno o più anni. Con riferimento a tale ultimo aspetto, è stato precisato che quando la nave resti ferma per uno o più anni si deve fare riferimento alla percentuale di navigazione in alto mare effettuata nell'ultimo anno di utilizzo della nave. Se si verifica in corso di anno un'obiettiva discontinuità di utilizzo della nave, la valutazione della sussistenza della condizione dell'alto mare deve essere effettuata *"ex ante o ex post, secondo il criterio scelto dal contribuente, in relazione al periodo infra-annuale di competenza del nuovo armatore, proprietario o utilizzatore"*.

1.3

La disciplina della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto dopo le modifiche introdotte dal decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito con modificazioni dalla legge n. 96 del 21 giugno 2017. Circolare Ministeriale del 17 gennaio 2018, n. 1/E

La Circolare n. 1/E ha fornito chiarimenti⁶ in relazione alla disciplina del diritto di detrazione dell'IVA, modificata dal Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50 - in vigore dal 24 aprile 2017 - convertito con

⁵ Costituiscono esempio di documentazione ufficiale: il giornale di navigazione o il giornale di bordo tenuto dal comandante della nave; la cartografia dei viaggi, i dati e le informazioni estratte dagli eventuali sistemi di navigazione satellitare o di *trasponder* (ad esempio, i dati forniti attraverso il sistema A.I.S., *"Automatic Identification System"*, per le imbarcazioni che lo adottano); i contratti commerciali, le fatture, nonché i relativi mezzi di pagamento.

⁶ L'Amministrazione Finanziaria ha precisato che in considerazione del fatto che i chiarimenti sono stati resi in una data successiva al 16 gennaio 2018 - termine fissato per la liquidazione periodica dell'IVA relativa al mese di dicembre 2017 -, sono fatti salvi e non saranno sanzionabili i comportamenti adottati dai Contribuenti in sede di tale liquidazione periodica difformi rispetto alle indicazioni fornite nella Circolare.

modificazioni dalla Legge n. 96/2017. Nello specifico, il Decreto n. 50:

- con l'art. 2, comma 1, è intervenuto sull'art. 19, comma 1, del Decreto IVA, riducendo il termine entro il quale i soggetti passivi possono detrarre l'IVA relativa ai beni ed ai servizi acquistati o importati;
- con l'art. 2, comma 2, ha modificato la disciplina della registrazione delle fatture, e in particolare l'art. 25, primo comma, del Decreto IVA relativo al termine ultimo entro il quale devono essere annotate le fatture relative ai beni e ai servizi acquistati e importati dal soggetto passivo.

Tali disposizioni si applicano alle fatture e alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017 (cfr. comma 2-*bis* dell'art. 2 del Decreto n. 50), sempreché le stesse siano relative ad operazioni effettuate e la cui imposta sia divenuta esigibile a decorrere da tale data. Con riferimento alle note di variazione in diminuzione, emesse ai sensi dell'art. 26 del Decreto IVA, la disciplina *de qua* è applicabile alle note di variazione emesse dal 1° gennaio 2017, a condizione che i relativi presupposti - ossia gli eventi che hanno determinato la variazione della base imponibile dell'operazione - si siano verificati a decorrere dalla tale data.

Diritto alla detrazione dell'IVA

La Direttiva 2006/112/CE disciplina il diritto alla detrazione dell'IVA negli artt. 167 e seguenti e 178 e seguenti. L'art. 167 prevede che il diritto alla detrazione nasce quando l'imposta detraibile diventa esigibile; l'art. 168 prevede come ulteriore condizione cui è subordinato l'esercizio del diritto alla detrazione l'inerenza (i.e. l'afferenza) dell'acquisto rispetto alle operazioni imponibili IVA effettuate dal soggetto passivo.

In ambito nazionale, il Legislatore con le modifiche apportate dal Decreto n. 50 è intervenuto (come già detto) sull'art. 19, comma 1, del Decreto IVA, modificando il termine entro cui può essere esercitato il diritto alla detrazione; sulla base delle disposizioni modificate, tale diritto sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la Dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo. Come precisato nella Circolare *"in seguito all'intervento normativo [...] risultano invariate le regole che disciplinano la nascita del diritto alla detrazione, che resta ancorato all'esigibilità dell'imposta (i.e. momento di effettuazione dell'operazione), mentre è stato ridotto il termine entro il quale il soggetto passivo può esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA. Tale termine è, dunque, individuabile al più tardi nella data di*

presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto". Per quanto concerne la registrazione delle fatture di acquisto, la nuova formulazione dell'art. 25, primo comma, del Decreto IVA (a seguito delle modifiche introdotte dall'articolo 2, comma 2, del D.L. n. 50) prevede che la fattura deve essere annotata in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione e comunque entro il termine di presentazione della Dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno. A giudizio dell'Amministrazione Finanziaria, il coordinamento delle due norme citate (artt. 19 e 25) deve essere ricercato nella giurisprudenza comunitaria, in particolare nella sentenza del 29 aprile 2004, C-152/02 (*Terra Baubedarf-Handel GmbH*)⁷, nella quale è stato precisato che l'esercizio del diritto alla detrazione è subordinato sia al presupposto sostanziale dell'effettuazione dell'operazione sia al presupposto formale del possesso di una valida fattura d'acquisto. L'applicazione di tale principio determina che in sede di coordinamento delle norme interne (artt. 19, comma 1, e 25, primo comma, citati, come riformulati dal D.L. n. 50), che il *dies a quo* da cui decorre il termine per l'esercizio del diritto alla detrazione deve essere individuato nel momento in cui in capo al cessionario/committente si verificano i seguenti due presupposti:

- sostanziale dell'avvenuta esigibilità dell'imposta e;
- formale, ossia il possesso di valida fattura redatta in conformità alle disposizioni previste dall'art. 21 del Decreto IVA.

È da questo momento che il soggetto passivo cessionario/committente potrà operare la detrazione dell'imposta assolta con riferimento agli acquisti di beni e servizi, ovvero alle importazioni di beni; tale diritto potrà essere esercitato al più tardi entro la data di presentazione della Dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificati entrambi i presupposti citati e con riferimento al medesimo anno. Come chiarito nella Circolare "[...] il diritto alla detrazione potrà essere esercitato nell'anno in cui il soggetto passivo, essendo venuto in possesso del documento contabile, annota il medesimo [...] in contabilità, facendolo confluire nella liquidazione periodica relativa al mese o trimestre del periodo di competenza". Inoltre, la detrazione dell'imposta dovrà essere esercitata alle condizioni esistenti nel periodo di imposta in cui l'imposta è divenuta esigibile⁸.

La Circolare è intervenuta anche sui seguenti temi:

⁷ La sentenza ha chiarito che il diritto alla detrazione deve essere esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale ricorrono due requisiti, ossia che la cessione dei beni o la prestazione dei servizi abbia avuto luogo e che il soggetto d'imposta sia in possesso della fattura o del documento che possa considerarsi equivalente secondo i criteri fissati dallo Stato Membro interessato.

⁸ Nella Circolare viene fatto il seguente esempio: un soggetto che ha acquistato un servizio nel 2017 (anno in cui aveva un pro rata di detraibilità del 75%), pur operando la detrazione nel 2018 (anno in cui ha ricevuto la fattura dal proprio fornitore), dovrà applicare in sede di detrazione il pro rata vigente nel 2017.

- variazioni dell'imponibile o dell'imposta, ai sensi dell'art. 26 del Decreto IVA;
- detrazione dell'imposta ai sensi dell'art. 60, settimo comma, del Decreto IVA (esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA addebitata in via di rivalsa in seguito ad accertamento divenuto definitivo);
- particolari ipotesi di differimento dell'esigibilità (i.e. esercizio del diritto alla detrazione per le operazioni soggette allo *split payment* e al regime IVA per cassa - *cash accounting*);
- esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta mediante la presentazione di Dichiarazione integrativa "a favore": è stato precisato che il soggetto passivo cessionario/committente che non abbia esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti documentati nelle fatture ricevute nei termini potrà recuperare l'imposta presentando la Dichiarazione integrativa "a favore" (cfr. art. 8, comma 6-bis, del D.P.R. n. 322/1998) entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la Dichiarazione.

1.4

Fisco; al via spesometro *light*, slitta termine 28 febbraio. Provvedimento Ruffini, *online* bozza semplificata. Comunicato Stampa dell'Agenzia delle entrate del 19 gennaio 2018

Con il Comunicato Stampa del 19 gennaio 2018 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, al fine di consentire agli operatori un periodo di consultazione delle nuove regole e per garantire il rispetto delle norme dello Statuto del Contribuente, la scadenza inizialmente prevista del 28 febbraio 2018 per la comunicazione dei dati delle fatture del secondo semestre 2017 è stata posticipata al 60° giorno successivo alla data di pubblicazione di un Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

1.5

Regime di consolidato nazionale e utilizzo delle perdite – Casi particolari. Circolare Ministeriale del 26 gennaio 2018, n. 2/E

L'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 2/E è intervenuta sulla disciplina del Consolidato Fiscale Nazionale, con particolare riferimento sia all'utilizzo in sede di accertamento delle perdite anteriori all'esercizio dell'opzione sia al criterio di attribuzione delle perdite applicabile in ipotesi di interruzione, ovvero di revoca del Consolidato.

Utilizzo in sede di accertamento delle perdite anteriori all'esercizio dell'opzione per il Consolidato

La Circolare, dopo aver illustrato il quadro normativo ed interpretativo di riferimento (cfr. l'art. 118, comma 2, del TUIR nonché le Circolari n. 53/E/2004 e n. 15/2017), ha analizzato il caso in cui la società consolidata - oppure la società consolidante per i redditi propri - destinataria di una rettifica contenuta in un atto unico relativa ad uno dei periodi d'imposta di vigenza del regime sia in possesso di perdite anteriori all'esercizio dell'opzione che intende utilizzare in diminuzione del maggior imponibile accertato. Qualora la società consolidata destinataria della rettifica ha trasferito al Consolidato una perdita di periodo, in sede di accertamento potrà chiedere il computo (in diminuzione) delle perdite proprie anteriori all'esercizio dell'opzione⁹ al fine di abbattere "solo la parte del maggior imponibile accertato che eventualmente ecceda la perdita di periodo trasferita in sede dichiarativa alla fiscal unit".

Se, invece, il maggior imponibile accertato non eccede la perdita di periodo trasferita al Consolidato, le perdite anteriori all'esercizio dell'opzione non potranno essere utilizzate in accertamento (mediante la presentazione del Modello IPEA), dal momento che queste perdite "non avrebbero potuto essere trasferite al consolidato in dichiarazione, ma solo riportate al periodo d'imposta successivo, ai sensi dell'articolo 118, comma 2, del TUIR, [...]".

Nella Circolare vengono forniti 2 esempi numerici che illustrano l'applicazione pratica dei principi commentati in precedenza.

Criterio di attribuzione delle perdite applicabile in ipotesi di interruzione o di revoca del consolidato

Come disposto dall'art. 124, comma 4, del TUIR, nelle ipotesi di interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio, le perdite fiscali che risultano dalla Dichiarazione dei redditi del Consolidato permangono nell'esclusiva disponibilità della società controllante. In alternativa, le società che fanno parte del Consolidato possono optare per l'attribuzione di queste perdite alle società che le hanno prodotte - al netto di quelle utilizzate -, e nei cui confronti viene meno il requisito del controllo. Tali disposizioni si applicano anche nell'ipotesi di revoca del Consolidato (cfr. art. 125 del TUIR che richiama espressamente l'art. 124, comma 4, del TUIR).

⁹ Disponibili nell'anno oggetto di rettifica e non ancora utilizzate al momento della presentazione del Modello IPEA.

Nei casi di interruzione anticipata o di revoca della tassazione di gruppo, il criterio di attribuzione delle perdite fiscali residue deve essere comunicato preventivamente all'Agenzia delle Entrate all'atto della comunicazione dell'esercizio dell'opzione (cfr., art. 5 del D.M. 9 giugno 2004), inserendo uno dei seguenti codici:

- 1, attribuzione alla società o ente consolidante;
- 2, attribuzione proporzionale alle società che hanno prodotto le perdite;
- 3, attribuzione alle società che hanno prodotto le perdite secondo modalità diverse dalle precedenti.

La Circolare ha precisato che il criterio che deve essere utilizzato ai fini dell'attribuzione delle perdite, nelle ipotesi di interruzione del Consolidato o di revoca dell'opzione/mancato rinnovo, è l'ultimo comunicato in sede di opzione o di rinnovo *"in relazione a tutte le perdite da attribuire al momento dell'evento interruttivo, indipendentemente quindi dal periodo in cui sono maturate e senza operare alcuna stratificazione di formazione delle stesse, anche qualora sia stato medio tempore modificato il criterio di attribuzione"*. In buona sostanza, quindi, il criterio valido al momento dell'interruzione deve essere applicato a tutte le perdite che, *"in modo indistinto rispetto alla loro formazione"*, si trovano nella disponibilità del Consolidato e devono essere riattribuite.

1.6

Interpello - Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Termine di conservazione elettronica delle dichiarazioni fiscali. Risoluzione Ministeriale del 29 gennaio 2018, n. 9/E

La Risoluzione n. 9/E ha fornito alcuni chiarimenti relativamente al termine di conservazione elettronica delle Dichiarazioni fiscali; l'Agenzia delle Entrate ha richiamato la Risoluzione n. 46/E/2017 nella quale è stato precisato che il termine di riferimento per procedere alla conservazione di tutti i documenti informatici coincide con il termine per la presentazione della Dichiarazione annuale dei Redditi, termine valido anche per i documenti rilevanti ai fini IVA.

Ciò posto, a giudizio dell'Agenzia delle Entrate nel caso in cui oggetto di conservazione siano i Modelli dichiarativi, comunicativi e di versamento, ai fini del calcolo del termine di scadenza per la conservazione è necessario fare riferimento all'anno di produzione e di trasmissione del documento. Ad esempio, per la Dichiarazione annuale dei redditi 2017 il termine di scadenza per la relativa conservazione coincide con il terzo mese successivo al termine di presentazione delle Dichiarazione dei Redditi relativa all'anno

d'imposta 2017 (la richiamata Risoluzione n. 46/E ha precisato, infatti, che ai sensi dell'art. 3, comma 3, del Decreto 17 giugno 2014 - che rinvia all'articolo 7, comma 4-ter, del D.L. n. 357/1994 - la conservazione dei documenti informatici, ai fini della loro rilevanza fiscale, deve essere eseguita entro il terzo mese successivo al termine di presentazione delle Dichiarazioni annuali).

1.7

Interpello articolo 11, comma 1, lettera a) legge 27 luglio 2000, n. 212. Disciplina Ires per la valutazione titoli con il criterio del costo ammortizzato. Risoluzione Ministeriale del 29 gennaio 2018, n. 10/E

La Risoluzione è intervenuta sulla tematica della disciplina IRES relativa alla valutazione dei titoli con il criterio del costo ammortizzato. Nel caso di specie, una società che opera nel settore della grande distribuzione commerciale (che è nata a seguito di una fusione per unione avente efficacia giuridica e fiscale dal 1° gennaio 2016) ha chiesto di conoscere:

1. se sia corretto applicare la disciplina transitoria IRES recata dall'art. 13-bis¹⁰, comma 5, secondo periodo, del Decreto n. 244/2016, in relazione ai titoli di debito già posseduti al 1° gennaio 2016 (la società ritiene che l'applicazione retroattiva del criterio del costo ammortizzato ai fini della rilevazione e valutazione contabile dei titoli di debito determini l'applicazione della disciplina transitoria, con la necessità di gestire in "doppio binario" i titoli);
2. quale sia, ai fini fiscali, il criterio di imputazione ovvero di movimentazione dei titoli.

L'Agenzia delle Entrate, dopo aver commentato il criterio del costo ammortizzato (che trova pieno riconoscimento fiscale a partire dal periodo di imposta 2016 a seguito dell'entrata in vigore del c.d. principio di "derivazione rafforzata"), ha precisato che nel caso di specie l'adozione del criterio del costo ammortizzato anche ai titoli acquisiti ante 2016 determinerebbe "una tassazione anomala delle componenti reddituali dei medesimi titoli che hanno già avuto rilevanza fiscale nei periodi d'imposta precedenti al 2016, in ragione della differente rilevazione contabile".

Ne deriva che in presenza di un magazzino valutato contabilmente in maniera univoca con il criterio del costo ammortizzato, dal punto di vista fiscale si rende applicabile:

¹⁰ Tale articolo - emanato a seguito delle nuove modalità di contabilizzazione introdotte dal 1° gennaio 2016 con il Decreto Legislativo n. 139/2015 - ha modificato l'art. 83 del TUIR, prevedendo che "per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali [...] e per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili".

- la disciplina fiscale previgente, con riferimento ai titoli acquisiti prima del 1° gennaio 2016 e ancora in possesso della Società negli esercizi successivi;
- il criterio del costo ammortizzato (i.e. recepimento del criterio del costo ammortizzato) per i titoli acquisiti a partire dal 1° gennaio 2016.

Per quanto concerne l'individuazione del "*magazzino fiscale*" (i.e. titoli acquisiti ante 2016, ovvero dal 2016) a cui imputare le operazioni di vendita dei titoli, aventi le medesime caratteristiche, poste in essere dal 2016, la Risoluzione ha precisato che deve essere adottato un criterio proporzionale, nel senso di "*[...] attribuire la vendita dei titoli in base al rapporto tra l'ammontare dei titoli della stessa specie giacenti in ciascun dei due "magazzini fiscali" e l'ammontare complessivo dei medesimi titoli posseduti dalla Società*" (per un esempio numerico, cfr. pagina 10 della Risoluzione).

Per un inquadramento generale della tematica, si rimanda anche alla seguente prassi amministrativa: Risoluzioni nn. 55/E/2004 e 127/E/2006, Circolare n. 33/E/2009 - relativa ai soggetti IAS/IFRS - e la Risoluzione n. 232/E/2003.

GIURISPRUDENZA

2.1

Reddito d'impresa - Corte di Cassazione, Ordinanza dell'11 gennaio 2018, n. 450

La Corte di Cassazione nella Ordinanza n. 450 è intervenuta sul tema della inerenza dei costi, precisando che in materia tributaria l'evidenziazione di un comportamento antieconomico in relazione all'Imposta sui Redditi ed all'IVA non può giustificarsi identificando l'inerenza con la sproporzione, ovvero con l'incongruità dei costi. L'inerenza, infatti, si risolve in un giudizio qualitativo, non quantitativo e non si ricollega all'art. 109 del TUIR, ma è strettamente correlata alla nozione stessa di reddito d'impresa (cfr. sul tema anche la sentenza n. 10914/15). I giudici hanno evidenziato che *"l'impiego del criterio utilitaristico non giova alla corretta esegesi della nozione di inerenza, in quanto il concetto aziendalistico e quello civilistico di spesa non sono necessariamente legati all'elemento dell'utilità, essendo configurabile quale costo anche ciò che, nel singolo caso, non reca utilità all'attività d'impresa"*.

2.2

Credito d'imposta - Corte di Cassazione, Ordinanza del 18 gennaio 2018, n. 1146

L'Ordinanza n. 1146 ha precisato che l'esposizione di un credito di imposta (nella specie, un credito IVA) nella Dichiarazione dei Redditi fa in modo che non occorra da parte del Contribuente, al fine di ottenere il rimborso, alcun altro adempimento, dovendo lo stesso solo attendere che l'Amministrazione Finanziaria eserciti sui dati esposti in Dichiarazione il potere-dovere di controllo, secondo la procedura di liquidazione delle imposte, ovvero ricorrendone i presupposti attraverso lo strumento della rettifica della Dichiarazione (sul tema si rimanda anche alle sentenze n. 19115/2016 e n. 14981/2014). Ne deriva che il relativo credito è soggetto all'ordinaria prescrizione decennale, mentre non è applicabile il termine biennale di decadenza previsto dal D.Lgs. n. 546/1992, (art. 21, comma 2), in quanto l'istanza di rimborso *"non integra il fatto costitutivo del diritto ma solo il presupposto di esigibilità del credito per dare inizio al procedimento di esecuzione del rimborso stesso"* (si rimanda anche alle sentenze nn. 10180/2016, 76841/2012, 8813/2013 e 20255/2015).

2.3

Imposta di Registro - Corte di Cassazione, Sentenza del 26 gennaio 2018, n. 2007

La Corte di Cassazione nella Sentenza n. 2007 è intervenuta sulle modifiche apportate dall'articolo 1, comma 87, lett. a) della Legge 29 dicembre 2017, n. 205 (*Legge di Bilancio 2018*) all'art. 20 del D.P.R. n. 131/86 (*TUR*) in tema di Imposta di Registro. In particolare, i giudici hanno precisato che il citato comma 87 della Legge di Bilancio 2018 poiché non ha natura interpretativa, ma innovativa, non esplica effetto retroattivo. Conseguentemente gli atti antecedenti alla data della sua entrata in vigore (1° gennaio 2018) *"continuano ad essere assoggettati all'imposta di registro secondo la disciplina risultante dalla previgente formulazione dell'articolo 20 Dpr. 131/86"*. I giudici hanno sottolineato che l'orientamento giurisprudenziale prevalente ha escluso la natura antielusiva dell'art. 20 del *TUR*, a beneficio di quella della qualificazione giuridica della fattispecie (cfr., le sentenze nn. 21676 e 6758 del 2017, nn. 1955, 24594, 24594 e 1955 del 2015; contra n. 2054 del 2017, n. 6835 del 2013, n. 24452 del 2007, n. 2713 del 2002).

RIFERIMENTI NORMATIVI, PRASSI E GIURISPRUDENZA AL 31 GENNAIO 2018.
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