

Pirola
Pennuto
Zei
& Associati
studio di consulenza
tributaria e legale

TAX

NEWSLETTER / 16-31 GENNAIO 2019

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

LEGISLAZIONE

1.1	3
Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione. Disposizioni di attuazione dell'articolo 1 del DL n. 119 del 2018. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 23 gennaio 2019, Prot. n. 17776/2019	

INTERPRETAZIONI MINISTERIALI

2.1	6
Rappresentante fiscale di intermediario estero. Risoluzione Ministeriale del 16 gennaio 2019, n. 5/E	

PRINCIPI DI DIRITTO

3.1	7
Articolo 10- <i>bis</i> della legge 27 luglio 2000, n. 212 e articolo 1 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201. Valutazione anti-abuso del c.d. reinvestimento nell'ambito di un'operazione di <i>merger leveraged buy out</i> . Articolo 11, comma 1, lett. a) e b), legge 27 luglio 2000, n. 212. Principio di diritto n. 1 del 29 gennaio 2019	

GIURISPRUDENZA

4.1	8
Sanzioni tributarie - Corte di Cassazione, Sez. Trib., Sentenza del 31 gennaio 2019, n. 2870	

LEGISLAZIONE

1.1

Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione. Disposizioni di attuazione dell'articolo 1 del DL n. 119 del 2018. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 23 gennaio 2019, Prot. n. 17776/2019

Con il Provvedimento sono state definite le modalità di attuazione della definizione agevolata dei Processi Verbali di Constatazione, di cui all'art. 1 del Decreto Legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito con modificazioni dalla Legge 17 dicembre 2018, n. 136.

In via preliminare, si osserva che:

- possono essere definite integralmente senza applicazione delle sanzioni, le violazioni riferite a ciascun periodo d'imposta oggetto di un Processo Verbale di Constatazione consegnato entro il 24 ottobre 2018 in materia di Imposte sui Redditi e relative addizionali, contributi previdenziali e ritenute, imposte sostitutive, IRAP, imposta sul valore degli immobili all'estero, imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero ed IVA. Qualora il Processo Verbale riguardi più periodi d'imposta, può essere definito integralmente anche un solo periodo di imposta;
- può avvalersi della definizione agevolata anche il contribuente che ha omesso la presentazione della dichiarazione per il periodo di imposta oggetto del Processo Verbale "*fermo restando che l'originaria dichiarazione è considerata comunque omessa*". La definizione agevolata è ammessa anche per le violazioni relative alle indebite compensazioni di crediti agevolativi;
- può avvalersi della definizione agevolata anche il contribuente nei cui confronti siano state svolte successivamente al 24 ottobre 2018 attività di controllo aventi ad oggetto le violazioni constatate nel Processo Verbale oggetto della definizione agevolata (quali, ad esempio, la notifica di un avviso di accertamento, anche se successivamente oggetto di istanza di accertamento con adesione o di impugnazione, o di un invito al contraddittorio, o di un invito o un questionario, a condizione che tali procedimenti non siano stati già conclusi con altre forme di definizione agevolata, ovvero con sentenza passata in giudicato alla data della definizione agevolata del Processo Verbale);
- non costituiscono causa di preclusione: i) la presentazione di un'istanza del contribuente per l'avvio del procedimento di accertamento con adesione, o delle memorie difensive, aventi ad oggetto le violazioni constatate nel Processo Verbale oggetto della definizione agevolata; ii) il ravvedimento

parziale che si è perfezionato ai sensi dell'art. 13, comma l, lettera b-*quater*), del Decreto Legislativo n. 472/1997;

- non può avvalersi della definizione agevolata il contribuente che ha ricevuto, in riferimento alle violazioni constatate col Processo Verbale, la notifica di un avviso di accertamento, di un atto di recupero o di un invito al contraddittorio, entro il 24 ottobre 2018.

La definizione agevolata si applica ai periodi d'imposta oggetto del Processo Verbale di Constatazione per i quali al 31 dicembre 2018 sono ancora in corso i termini per l'attività di accertamento, anche tenuto conto del raddoppio dei termini di accertamento. I termini di decadenza dell'attività di accertamento per tali periodi di imposta e per i tributi oggetto della definizione agevolata, limitatamente ai periodi di imposta sino al 31 dicembre 2015, sono prorogati di due anni.

Ai fini della definizione agevolata il contribuente deve presentare entro il 31 maggio 2019 la relativa dichiarazione - ovvero più dichiarazioni se è prevista la presentazione autonoma - con le modalità stabilite per il periodo d'imposta oggetto della definizione agevolata; in tale dichiarazione, a rettifica ed integrazione di quanto originariamente dichiarato, devono essere indicati esclusivamente i maggiori imponibili, le maggiori imposte, nonché gli elementi derivanti dalle violazioni constatate nel Processo Verbale¹.

Si precisa che il contribuente non potrà utilizzare ulteriori perdite pregresse rispetto a quelle utilizzate nella dichiarazione originaria a scomputo dei maggiori imponibili che emergono a seguito della presentazione della dichiarazione necessaria per la definizione agevolata.

La definizione si perfeziona con la presentazione della dichiarazione sopra citata e con il versamento entro il 31 maggio 2019 delle imposte autoliquidate, ovvero con il "*riversamento del credito indebitamente compensato*" in unica soluzione o della prima rata, senza applicazione dei relativi interessi e delle sanzioni (cfr. art. 17, comma 1, del Decreto Legislativo n. 472/1997). Il versamento delle somme può essere effettuato in unica soluzione o con un massimo di venti rate trimestrali di pari importo; è esclusa compensazione.

Come precisato nel paragrafo 6 del Provvedimento (rubricato "*Effetti della dichiarazione presentata per*

¹ Come precisato nel Paragrafo 3.2 del Provvedimento, "*al fine di identificare la dichiarazione tramite la quale il contribuente intende manifestare la volontà di avvalersi della definizione agevolata [...], nel frontespizio della stessa va barrata la casella "CORRETTIVA NEI TERMINI", anche nel caso in cui sia stata omessa la presentazione della dichiarazione originaria*".

la definizione agevolata del processo verbale di constatazione)” gli effetti della definizione agevolata perfezionata prevalgono sulle eventuali attività di accertamento svolte successivamente al 24 ottobre 2018, aventi ad oggetto le violazioni constatate nel Processo Verbale, anche nel caso di mancata impugnazione e scadenza del relativo termine. Tali attività rimangono, invece, efficaci nel caso di mancato perfezionamento della definizione agevolata.

Il Provvedimento è intervenuto anche (*paragrafo 5*) sulle modalità e sui termini per la definizione agevolata dei Processi Verbali di Constatazione aventi ad oggetto le violazioni in materia di IVA all’importazione. È stato precisato che può avvalersi della definizione agevolata anche il contribuente al quale successivamente al 24 ottobre 2018 l’Ufficio delle Dogane abbia notificato un atto di accertamento avente ad oggetto le violazioni in argomento, a condizione che tale procedimento non sia stato già concluso con altre forme di definizione agevolata, ovvero con una sentenza passata in giudicato alla data di definizione agevolata del Processo Verbale. Non costituisce causa di preclusione alla definizione agevolata la presentazione di memorie difensive aventi ad oggetto le violazioni constatate nel Processo Verbale oggetto della definizione agevolata.

La Risoluzione Ministeriale n. 8/E/2019 ha istituito i Codici Tributo per il versamento, tramite Modello di pagamento F24, delle somme dovute a titolo di imposte e contributi previdenziali autoliquidati a seguito della definizione agevolata.

INTERPRETAZIONI MINISTERIALI

2.1

Rappresentante fiscale di intermediario estero. Risoluzione Ministeriale del 16 gennaio 2019, n. 5/E

L'Agenzia delle Entrate, a mezzo della Risoluzione n. 5/E/2019, ha fornito chiarimenti in merito al rappresentante fiscale di intermediario non residente in presenza di una stabile organizzazione in Italia di quest'ultimo (i.e. banca autorizzata e soggetta a vigilanza da parte della Banca d'Inghilterra).

Il documento di prassi ha commentato la normativa di riferimento, anche con riferimento alle seguenti fattispecie:

- redditi di capitale derivanti dalla partecipazione ad *OICR* di diritto estero - diversi dai fondi immobiliari - soggetti alla ritenuta alla fonte del 26%;
- applicazione agli intermediari esteri del regime del risparmio amministrato, di cui all'art. 6 del Decreto Legislativo n. 461/1997 (cfr. la Circolare Ministeriale n. 165/E/1998);
- redditi di capitale derivanti dalla partecipazione a fondi comuni di investimento immobiliare e SICAF immobiliari di diritto italiano;
- utili corrisposti dalle *SIIQ*;
- stabile organizzazione e rappresentate fiscali. Viene chiarito che ai fini IVA *"[...] il Legislatore, conformandosi all'indirizzo comunitario, ha scelto di precludere espressamente, in presenza di una stabile organizzazione, la coesistenza di un rappresentante fiscale, nel presupposto che, in tal caso, un soggetto non residente è già rappresentato fiscalmente nel territorio direttamente dalla stabile organizzazione"*.

Con riferimento alla fattispecie rappresentata nella Risoluzione, è stato precisato che qualora la stabile organizzazione non svolga in Italia attività di custodia titoli (per le quali la stessa assume il ruolo di sostituto di imposta) l'intermediario non residente può nominare un rappresentante fiscale; quest'ultimo, presenterà nell'ambito del proprio Modello 770, i quadri riferibili al soggetto estero in modo separato da quelli concernenti le ritenute, nonché imposte sostitutive versate con riferimento alla propria attività di intermediario, indicando il Codice Fiscale attribuito alla stabile organizzazione italiana.

PRINCIPI DI DIRITTO

3.1

Articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 e articolo 1 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201. Valutazione anti-abuso del c.d. reinvestimento nell'ambito di un'operazione di *merger leveraged buy out*. Articolo 11, comma 1, lett. a) e b), legge 27 luglio 2000, n. 212. Principio di diritto n. 1 del 29 gennaio 2019

“Nell'ambito di un'operazione di merger leveraged buy out strutturata su più livelli di società-veicolo, residenti in Italia e all'estero, finalizzata all'acquisizione delle azioni di una società-target quotata mediante acquisizione delle stesse sia dai precedenti soci di maggioranza sia sul mercato, il reinvestimento di parte della liquidità riveniente dalla predetta cessione da parte degli ex soci di maggioranza alla società-veicolo acquirente, per il tramite delle altre società-veicolo residenti in Italia, al fine di ridotarla delle risorse liquide per l'acquisizione delle rimanenti azioni sul mercato, configura un'ipotesi di abuso del diritto ai sensi del combinato disposto di cui all'articolo 1 del D.L. n. 201 del 2011 e all'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000”.

A giudizio dell'Amministrazione Finanziaria, l'operazione di reinvestimento da parte del socio configura un vantaggio fiscale indebito in ragione della creazione artificiosa di base ACE in capo alla società-veicolo. Nello specifico, malgrado l'operazione di reinvestimento realizzi un incremento patrimoniale della società-veicolo (in termini di Patrimonio Netto), la stessa non determina l'immissione di nuove risorse finanziarie, *“violando in tal modo la ratio ispiratrice della disciplina dell'ACE”*. Inoltre, per quanto concerne il requisito della sostanza economica, il suddetto reinvestimento costituisce una operazione di natura circolare², inidonea a produrre alcun effetto significativo diverso dall'ottenimento di un indebito vantaggio fiscale (i.e. la creazione artificiosa di base ACE).

Nel caso di specie, *“le modalità alternative più lineari richiedevano al socio reinvestitore di compensare il credito commerciale derivante dalla vendita delle azioni nella società target fino a concorrenza dell'ammontare da reinvestire nella società veicolo, ferme restando tutte le altre operazioni effettuate e la struttura organizzativa piramidale prescelta”*.

² Costituisce oggetto di sindacato antiabuso il flusso circolare di denaro relativo al reinvestimento: dalla società veicolo al socio reinvestitore e dal socio reinvestitore alla società veicolo.

GIURISPRUDENZA

4.1

Sanzioni tributarie - Corte di Cassazione, Sez. Trib., Sentenza del 31 gennaio 2019, n. 2870

Con la Sentenza del 31 gennaio n. 2870, la Corte di Cassazione è stata chiamata a pronunciarsi in tema di riduzione delle sanzioni per la riscossione di somme dovute a seguito di controlli automatici, di cui all'art. 2 del Decreto Legislativo n. 462/1997.

In particolare, è stato precisato che in materia di violazione di norme tributarie, il presupposto per la riduzione delle sanzioni (di cui all'art. 2 citato) è l'intervenuto pagamento delle somme dovute a seguito dei controlli automatici, ovvero dei controlli eseguiti dagli Uffici, nel termine di trenta giorni dalla comunicazione dell'esito della liquidazione, ovvero decorrenti dalla notificazione della cartella di pagamento, nel caso di omissione del c.d. *avviso bonario*, qualora detta omissione "*non integri causa di nullità della cartella stessa bensì mera irregolarità [...]*".

TAX NEWSLETTER | 16-31 GENNAIO 2019

RIFERIMENTI NORMATIVI, PRASSI E GIURISPRUDENZA AL 31 GENNAIO 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