

# Centro Studi Fiscali e Societari

---

Milano, 11 settembre 2017

## **CIRCOLARE INFORMATIVA 16/2017 <sup>1</sup>**

Alberto Bonfiglio  
Michela Bonfiglio  
Studio Severgnini

### **Novità 31 luglio – 10 settembre 2017**

Si segnalano nel seguito le principali novità in materia fiscale e societaria d'interesse generale.

### **Sommario**

Comportamenti simulatori: abuso del diritto.....	2
Terzo settore: controlli e sanzioni più severi per enti ed amministratori .....	2
Aggiornamento dei principi di revisione ISA Italia .....	4
Iper-ammortamenti: proroga al 30.9.2018.....	4
Principi contabili nazionali: riflessi ai fini dell'ACE, DM attuativo .....	5
Principio di derivazione rafforzata: DM attuativo.....	5
Scissione parziale proporzionale .....	5
V.D.-bis: proroga del termine di presentazione delle istanze al 30.9.2017 .....	6
Danno patrimoniale e danno morale per l'Agenzia delle Entrate.....	6
Lavori di giardinaggio: aliquota IVA applicabile.....	6
Il doppio binario Fisco-bilanci che non viene mai superato .....	6
Definizione liti pendenti .....	7
Partecipazioni in società immobiliari: convenzione multilaterale BEPS .....	7
Riconoscimento di associazioni e fondazioni.....	8
Prestazioni di lavoro occasionale: definizione .....	8
Dichiarazione integrativa a favore .....	8
Imprese edili: sconti contributivi prorogati.....	9
Lavoro autonomo: quando nasconde la subordinazione .....	9
Ires e Irap, la correzione segue la rilevanza dell'errore contabile.....	10
Il cassetto digitale dell'imprenditore online .....	11
Riduzione della base ACE per investimenti in titoli e valori mobiliari .....	11
Enti del Terzo settore: disciplina degli amministratori .....	11
Notifica degli atti impositivi a mezzo PEC .....	12
Codice del Terzo settore: agevolazioni.....	12
Trust: costituzione, protezione del patrimonio personale.....	12
Proroga dei termini di versamento .....	13
Cessione di partecipazioni sociali: integrazione del corrispettivo.....	13
Bilanci: prevalenza della sostanza sulla forma.....	13
Disciplina degli amministratori del Terzo settore.....	14
Convenzione multilaterale BEPS .....	14

---

<sup>1</sup> Le circolari ai clienti sono bollettini informativi predisposti con ogni ragionevole attenzione da personale qualificato, con l'obiettivo di illustrare ai destinatari le principali novità fiscali o legislative. Essendo quindi indirizzate ad un'ampia platea di destinatari, le circolari non devono mai essere considerate quale consulenza specifica. Vi invitiamo pertanto a contattare lo Studio che sarà lieto di approfondire, caso per caso, ogni particolare problema applicativo.

Presunzione di imponibilità in relazione alle attività detenute nei Paradisi fiscali...	14
Attività di volontariato: novità del DLgs. 117/2017.....	15
Calcolo della base ACE: novità del DM 3.8.2017 .....	15
Rettifica del valore degli immobili: stime OMI.....	15
Convenzione multilaterale BEPS: esenzione o tassazione ad aliquota ridotta.....	16
Verso il recepimento della direttiva anti-elusione .....	16
Istituzione del Registro unico nazionale: natura facoltativa dell'iscrizione.....	19
Spesometro 2017: obbligo di comunicazione generalizzato.....	19
Derivazione rafforzata: clausola di salvaguardia ed effetti sul mod. Redditi 2017.	20
Comunicato stampa sui dati del primo semestre 2017 .....	20
Enti del Terzo settore: libri sociali obbligatori.....	21
Assegnazione agevolata di beni ai soci - Immobili vincolati.....	21
Spesometro 2017: tutto pronto per il primo invio.....	21
Distinzione tra reddito di lavoro autonomo, d'impresa e lavoro dipendente.....	22
Leasing: definizione.....	22
Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio .....	23
Fatture emesse e ricevute riferite al primo semestre 2017.....	23

## **Comportamenti simulatori: abuso del diritto**

La Corte di Cassazione, nella sentenza 31.7.2017 n. 38016, ha stabilito che, quando si è in presenza di comportamenti simulatori, preordinati alla c.d. "immutatio veri" del contenuto della dichiarazione reddituale ex art. 4 del DLgs. 74/2000, non si ha abuso del diritto e, quindi, irrilevanza penale delle condotte ex art. 10-bis della L. 212/2000.

Nella specie, infatti, il legale rappresentante di una srl, al fine di evadere le imposte sui redditi, indicando nella dichiarazione una plusvalenza in regime di esenzione parziale (pari al 95% della plusvalenza ex art. 87 del DPR 917/86), anziché una plusvalenza ordinariamente tassabile (pari a circa 2.300.000,00 euro) conseguita dalla alienazione dell'intera partecipazione societaria detenuta in altra società, ometteva di dichiarare elementi attivi pari a circa 2.200.000,00 (95% della plusvalenza conseguita, con IRES evasa pari a circa 600.000,00 euro), essendo in realtà intento delle parti non già quello di cedere la partecipazione societaria, ma i relativi immobili agricoli.

La disciplina dell'abuso del diritto, infatti, ha applicazione solo residuale e non può rilevare quando i fatti integrino gli elementi costitutivi del reato di dichiarazione infedele per la comprovata esistenza di una falsità ideologica che interessa, nella parte che connota il fatto evasivo, il contenuto dichiarativo, inficiandone la veridicità per avere come obiettivo principale l'occultamento totale o parziale della base imponibile.

*Fonte: Il Quotidiano del Commercialista del 1.8.2017*

## **Terzo settore: controlli e sanzioni più severi per enti ed amministratori**

Giro di vite nel sistema dei controlli e delle sanzioni per gli enti non profit e i suoi amministratori. Con il Codice del Terzo settore viene messo in campo un rigoroso meccanismo di monitoraggio da parte degli

Con il Codice del **Terzo settore** gli enti appartenenti al mondo non profit dovranno sottostare ad una serie di regole e controlli molto più stringenti rispetto al passato. Il peso delle responsabilità e del **nuovo sistema sanzionatorio** aumenta anche per rappresentanti legali e i componenti degli organi amministrativi degli enti, con particolare riguardo al divieto di distribuzione degli utili e di devoluzione del patrimonio.

Nell'ottica di semplificazione, tuttavia, anche al fine di evitare inutili duplicazioni, il legislatore della Riforma ha abrogato l'obbligo di presentazione del **modello EAS** per gli enti del Terzo settore iscritti nel Registro unico nazionale.

Sanzioni a carico degli amministratori

# Centro Studi Fiscali e Societari

Alberto Bonfiglio  
Michela Bonfiglio  
Studio Severgnini

Il Codice del Terzo settore in particolare individua in maniera specifica le possibili sanzioni in cui possono incorrere i rappresentanti legali e i componenti degli organi amministrativi.

In particolare, secondo l'articolo 91 tali soggetti sono sottoposti a sanzione amministrativa pecuniaria nei seguenti casi:

- in caso di **distribuzione**, anche indiretta, di **utili** e avanzi di gestione, fondi e riserve, comunque denominati, a un fondatore, un associato, un lavoratore o un collaboratore, un amministratore o altro componente di un organo associativo dell'ente, anche nel caso di recesso o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo. I rappresentanti legali e i componenti degli organi amministrativi che hanno commesso la violazione o che hanno concorso a commettere la violazione sono soggetti alla sanzione amministrativa pecuniaria da 5.000 euro a 20.000 euro;

- in caso di **devoluzione del patrimonio residuo** effettuata in assenza o in difformità al parere dell'Ufficio del Registro unico nazionale, i rappresentanti legali e i componenti degli organi amministrativi che hanno commesso la violazione o che hanno concorso a commettere la violazione sono soggetti alla sanzione amministrativa pecuniaria da 1.000 euro a 5.000 euro.

Inoltre, chiunque **utilizzi illegittimamente** l'indicazione di ente del Terzo settore, di organizzazione di volontariato o di associazione di promozione sociale (o i relativi acronimi ETS, ODV o APS), di parole o locuzioni equivalenti o ingannevoli, è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da 2.500 euro a 10.000 euro (la sanzione è raddoppiata qualora l'illegittimo utilizzo sia finalizzato ad ottenere da terzi l'erogazione di denaro o di altre utilità).

## Attività di monitoraggio e vigilanza

Il Codice del Terzo Settore demanda al **Ministero del lavoro** e delle politiche sociali lo svolgimento di una serie di attività di monitoraggio, vigilanza e controllo, per garantire l'uniforme applicazione della disciplina degli enti del Terzo Settore e l'effettuazione dei relativi controlli.

Il Ministero in particolare ha il compito di:

- vigilare sul sistema di **registrazione degli enti** del Terzo settore e monitorare lo svolgimento delle attività degli Uffici del Registro unico nazionale a livello regionale;
- **promuove l'autocontrollo** degli enti del Terzo settore autorizzandone l'esercizio da parte delle reti associative nazionali iscritte nell'apposita sezione del Registro unico e dei Centri di servizio per il volontariato accreditati;
- predisporre e trasmettere alle Camere, entro il 30 giugno di ogni anno, **una relazione sulle attività di vigilanza**, monitoraggio e controllo svolte sugli enti del Terzo settore.

## Attività di controllo

In tema di controlli, nell'articolo 93 si definiscono gli ambiti dei controlli sugli enti del Terzo settore, che sono finalizzati ad accertare:

- la sussistenza e la permanenza dei requisiti necessari all'iscrizione al **Registro unico nazionale** del Terzo settore;
- il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale;
- l'adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione al Registro unico nazionale;
- il diritto di avvalersi dei benefici anche fiscali e del 5 per mille derivanti dall'iscrizione nel Registro unico nazionale;
- il corretto utilizzo delle risorse pubbliche, finanziarie e strumentali, ad essi attribuite.

Il soggetto competente ad esercitare le predette attività di controllo sarà il **Registro unico nazionale del Terzo settore** territorialmente competente rispetto alla sede legale dell'ente, che potrà procedere ad accertamenti documentali, visite ed ispezioni, d'iniziativa, periodicamente o in tutti i casi in cui venga a conoscenza di atti o fatti che possano integrare violazioni alle disposizioni del codice.

Per controllare enti che dispongano di sedi secondarie in regioni diverse da quella della sede legale, il Registro potrà, se necessario, attivare forme di collaborazione e di assistenza reciproche con uffici di altre regioni.

## Controlli fiscali

Per quanto riguarda i controlli fiscali, l'Amministrazione finanziaria, incluse l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza, potrà esercitare autonomamente attività di controllo in merito sia al **possesso dei requisiti** richiesti per **fruire delle**

**agevolazioni fiscali** previste per i soggetti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore, sia al rispetto di quanto previsto dai seguenti articoli del Codice del terzo settore:

- art. 8 (destinazione del patrimonio ed assenza di scopo di lucro);
- art. 9 (devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento);
- art. 13 (scritture contabili e bilancio);
- art. 15 (libri sociali obbligatori);
- art. 23 (procedura di ammissione e carattere aperto delle associazioni);
- art. 24 (assemblea).

Le violazioni che possono condurre al **disconoscimento del regime fiscale di favore** derivante dall'iscrizione al Registro unico devono essere contestate con un avviso di accertamento, preceduto a pena di nullità da un invito a comparire per fornire dati e notizie rilevanti, considerando la particolare delicatezza di tali contestazioni e la possibile gravità delle loro conseguenze per gli enti in questione. Il **contraddittorio** è previsto a pena di nullità del relativo atto di accertamento.

L'Amministrazione finanziaria trasmetterà all'ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore ogni elemento utile ai fini della valutazione in merito all'eventuale **cancellazione** dal Registro unico nazionale, ove ne ricorrano i presupposti.

Parimenti, l'ufficio di quest'ultimo trasmetterà all'Amministrazione finanziaria gli esiti dei controlli di competenza, ai fini dell'eventuale assunzione dei conseguenti provvedimenti.

#### Controlli a livello locale

Entro il **15 marzo** di ogni anno le Regioni e le Province autonome dovranno trasmettere una **relazione sull'iscrizione** degli enti al Registro, sulla revisione periodica effettuata nell'anno precedente, sui controlli eseguiti e i relativi esiti, e in generale sulle criticità emerse, mentre l'Organismo Nazionale di Controllo entro il 30 aprile di ogni anno trasmette relazione sulla propria attività e su quella e sullo stato dei Centri Servizi per il Volontariato (CSV).

Al Ministero del lavoro e delle politiche sociali viene inoltre attribuita la facoltà di effettuare, avvalendosi degli ispettorati territoriali, verifiche mirate in loco o verifiche a campione del lavoro sulle attività svolte dagli enti (reti e CSV) autorizzati al controllo.

#### **Aggiornamento dei principi di revisione ISA Italia**

Con la determina 31.7.2017 n. 157387, la Ragioneria Generale dello Stato ha adottato le nuove versioni dei principi di revisione ISA Italia 260 (Comunicazione con i responsabili delle attività di governance), ISA Italia 570 (Continuità aziendale), ISA Italia 700 (Formazione del giudizio e relazione sul bilancio), ISA Italia 705 (Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente), ISA Italia 706 (Richiami di informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente) e ISA Italia 710 (Informazioni comparative - Dati corrispondenti e bilancio comparativo).

L'aggiornamento si è reso necessario per recepire le modifiche apportate dal DLgs. 135/2016 alla disciplina della revisione e intervenute nei principi di revisione internazionali.

La determina ha, inoltre, adottato il nuovo principio di revisione ISA Italia 701 (Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente).

La versione aggiornata dei principi di revisione, così come il nuovo principio, si applicano, per le società diverse dagli Enti di interesse pubblico, a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 6.8.2016 o successivamente e, per gli Enti di interesse pubblico, a decorrere dalla revisione dei bilanci relativi agli esercizi che iniziano dal 17.6.2016 o successivamente.

*Fonte: Il Quotidiano del Commercialista del 2.8.2017*

#### **Iper-ammortamenti: proroga al 30.9.2018**

Con l'approvazione da parte del Parlamento della legge di conversione del DL 91/2017, viene prevista la proroga degli iper-ammortamenti al 30.9.2018.

Pertanto, gli iper-ammortamenti si applicano agli investimenti effettuati entro il 31.12.2017, ovvero entro il 30.9.2018, a condizione che entro la data del 31.12.2017:

- il relativo ordine risulti accettato dal venditore;
- sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Fonte: *Il Sole 24 Ore del 3.8.2017*

## **Principi contabili nazionali: riflessi ai fini dell'ACE, DM attuativo**

È stato firmato il DM attuativo che sostituisce il DM 14.3.2012, recante le disposizioni in materia di ACE.

Il nuovo decreto è stato emanato per adeguare le regole attuative dell'ACE ai nuovi principi contabili, come stabilito dall'art. 13-bis co. 11 del DL 244/2016. Si evidenzia che il decreto prevede una clausola di salvaguardia per le imprese che hanno adottato, nei periodi d'imposta precedenti a quello di entrata in vigore del nuovo decreto (quindi anche per il 2016), comportamenti non coerenti con le nuove regole ACE.

Fonte: *Il Sole 24 Ore del 4.8.2017, pag.15*

## **Principio di derivazione rafforzata: DM attuativo**

In data 3.8.2017, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha apposto la firma sul decreto, attuativo dell'art. 13-bis co. 11 del DL 244/2016 convertito, contenente le disposizioni per l'applicazione del principio di derivazione rafforzata ai soggetti, diversi dalle micro imprese, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile.

Secondo le anticipazioni, il DM conferma che, ai fini della determinazione del reddito imponibile, assumono rilevanza gli elementi reddituali e patrimoniali così come rappresentati in bilancio in base al principio di prevalenza della sostanza sulla forma declinato dai singoli principi contabili.

Conseguentemente, devono intendersi non applicabili a tali soggetti:

- le regole di competenza fiscale di cui all'art. 109 co. 1 e 2 del TUIR, che, nell'assunzione dei costi e dei ricavi, pongono prevalentemente riferimento alle condizioni di certezza e oggettiva determinabilità dei componenti reddituali e alle risultanze giuridico-formali;
- nonché ogni altra disposizione di determinazione del reddito che assuma i componenti reddituali e patrimoniali in base a regole di rappresentazione non conformi all'anzidetto criterio.

Fonte: *Il Sole 24 Ore del 4.8.2017, p. 15*

## **Scissione parziale proporzionale**

Assonime critica le affermazioni contenute, nella ris. 25.7.2017 n. 97, in materia di abuso del diritto in relazione all'imposta di registro ed, in particolare, quanto affermato sulla possibilità di riqualificare in operazione di cessione di azienda l'operazione di scissione proporzionale finalizzata alla successiva cessione delle partecipazioni nella scissa da parte dei soci.

Assonime ribadisce quanto già affermato nella circ. 21/2016 sulle relazioni tra l'art. 20 del DPR 131/86 e l'art. 10-bis della L. 212/2000: alla luce della natura antielusiva generale dell'art. 10-bis, l'art. 20 torna ad essere norma sull'interpretazione degli atti, ma tale interpretazione non può che essere operata secondo i canoni del diritto civile, che non consentono di valorizzare né il collegamento negoziale, né un "fine pratico" ulteriore.

Inoltre, Assonime rileva come le affermazioni della ris. 97/2017 si fondino su di una non palesata equiparazione tra la cessione di partecipazioni totalitarie e la cessione di azienda. Ma tale tesi - rileva Assonime - oltre a non essere condivisa da tutta la giurisprudenza, porta anche ad una violazione della direttiva CE 7/2008 sulla raccolta dei capitali.

Fonte. *Circolare Assonime 3.7.2017 n.20*

## **V.D.-bis: proroga del termine di presentazione delle istanze al 30.9.2017**

È stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il DPCM 20.7.2017, che proroga al 30.9.2017 il termine per la presentazione dell'istanza di adesione alla procedura di voluntary disclosure-bis (art. 5-octies del DL 167/90); considerato che questo giorno cade di sabato, vi sarà un ulteriore slittamento al 2.10.2017.

Restano fermi al 30.9.2017 i termini per:

- l'integrazione dell'istanza e la presentazione dei documenti e della relazione di accompagnamento;
- il versamento spontaneo di quanto dovuto, consentito ai contribuenti che intendono autoliquidare le imposte, le sanzioni e gli interessi. Attraverso l'autoliquidazione è possibile massimizzare i benefici della procedura, in quanto in caso di liquidazione da parte degli Uffici la riduzione delle sanzioni prevista è minore. I contribuenti che hanno presentato l'istanza entro il 31.7.2017, potranno procedere all'integrazione dell'istanza e al versamento in autoliquidazione sempre entro il prossimo 2.10.2017.

Secondo quanto riportato dalla stampa specializzata, le istanze trasmesse telematicamente sono state circa 12.300, ossia il 45,4% delle 27.000 adesioni stimate dal Governo con la legge di bilancio 2017.

Fonte: Il Quotidiano del Commercialista del 5.8.2017

## **Danno patrimoniale e danno morale per l'Agenzia delle Entrate**

La Corte di Cassazione, nella sentenza 38932/2017, ha precisato che, a fronte del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 del DLgs. 74/2000), è possibile riconoscere all'Agenzia delle Entrate:

- sia il diritto al risarcimento del danno patrimoniale, che non coincide solo con l'imposta evasa, essendo da correlare al danno da "sviamento" della funzione ed al turbamento dell'attività;
- sia il diritto al risarcimento del danno morale.

Quest'ultimo, in particolare, va inteso come il "vulnus" prodotto alla credibilità nei confronti di tutti i consociati dell'organo accertatore da liquidare in via equitativa, senza tararlo sull'ammontare dell'evasione e comunque dando conto delle circostanze considerate.

Chissà se e quando la Corte di Cassazione prenderà in considerazione i danni morali dei contribuenti !

Fonte: Il Quotidiano del Commercialista del 31.7.2017

## **Lavori di giardinaggio: aliquota IVA applicabile**

Il trattamento IVA delle operazioni effettuate nell'ambito dell'attività di giardinaggio e floricoltura può variare a seconda del contratto stipulato fra le parti (es. compravendita o appalto).

Con riguardo, in particolare, all'aliquota IVA:

- ai lavori di giardinaggio è applicabile, di regola, l'aliquota IVA ordinaria;
- la cessione di piante ornamentali (inclusa la messa a dimora) sconta, generalmente, l'aliquota IVA del 10% (n. 20 della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72), salvo che la predetta cessione di beni assuma natura accessoria rispetto a un'operazione principale di sistemazione o realizzazione del giardino.

In questo caso, infatti, alla cessione delle piante ornamentali si applica l'aliquota IVA ordinaria prevista per la prestazione di servizi.

Gli Autori sostengono che la cessione di piante ornamentali e/o l'effettuazione di lavori di giardinaggio, nell'ambito di un contratto di appalto per la realizzazione di interventi edilizi con aliquota IVA agevolata, possano scontare quest'ultima.

Fonte: Il Quotidiano del Commercialista del 9.8.2017

## **Il doppio binario Fisco-bilanci che non viene mai superato**

Il doppio binario Fisco-bilanci proprio non riesce a essere superato. Dopo tutte le fatiche necessarie per arrivare alla norma di raccordo nella conversione del Milleproroghe (D.L. 244/2016, articolo 13-bis), le deroghe alla derivazione "rispuntano" nei Dm attuativi Oic e Ace. In pratica, le complesse rilevazioni contabili previste dai principi Oic 15 e Oic 19, che impongono di iscrivere interessi figurativi in contropartita del patrimonio netto (società debitrice) o del valore della

partecipazione (socio-creditore), non rilevano né nel calcolo dell'Ires né per determinare la base dell'aiuto alla crescita economica.

I Dm intervengono con una pioggia di regole attuative delle novità contabili che le imprese hanno dovuto applicare dai bilanci 2016. Al rientro dalle ferie, le imprese e i loro professionisti dovranno faticare non poco per coordinare i bilanci chiusi e depositati da tempo con le nuove regole fiscali in vista della scadenza, a fine ottobre, della presentazione dei modelli Redditi e Irap. Entrambi i provvedimenti fanno salvi differenti comportamenti adottati per l'esercizio 2016, ma è comunque opportuno allineare da subito la determinazione dell'imponibile alle nuove regole tenendo conto che diverse impostazioni contabili hanno impatti pluriennali e che dal prossimo anno i calcoli si dovranno fare recuperando anche i valori maturati nel 2016 in base alle nuove disposizioni.

I decreti ministeriali trattano a più riprese delle ricadute fiscali dei finanziamenti infruttiferi dei soci. Per questa fattispecie, i nuovi principi contabili Oic 2016 hanno previsto che, per l'infruttuosità motivata dal sostegno patrimoniale dato da una controllante a una partecipata, gli interessi figurativi (passivi per la debitrice, attivi per la creditrice) da rilevare via via a conto economico si imputano avendo come contropartita, rispettivamente, una riserva o un maggior valore della partecipazione. L'articolo 1 del Dm Oic stabilisce che, nei finanziamenti erogati (ricevuti) da società controllanti (controllate) assumono rilevanza fiscale esclusivamente i componenti reddituali rilevati a conto economico in base al contratto, qualora siano iscritti nello stato patrimoniale importi derivanti dall'attualizzazione. Pertanto, come ricorda la relazione ministeriale, la società finanziata non darà rilevanza fiscale né all'incremento delle riserve, né ai conseguenti interessi passivi imputati a conto economico (variazione in aumento). La finanziatrice, dal canto suo, detasserà gli interessi attivi figurativi (variazione in diminuzione) e non considererà fiscalmente rilevante il maggior costo della partecipazione.

Un analogo doppio binario è previsto per l'Ace. L'articolo 5, comma 5, ultimo periodo, del Dm 3 agosto 2017 prevede che l'incremento di patrimonio netto derivante da finanziamenti infruttiferi non assume rilevanza quale conferimento dei soci. Altrettanto, nell'applicare le sterilizzazioni per versamenti in conto capitale alle controllate, non si deve tenere conto dell'incremento di valore delle partecipazioni derivante dalla contabilizzazione dei finanziamenti infruttiferi (articolo 10, comma 2).

Le regole fiscali per i finanziamenti infruttiferi (o a tassi diversi da quelli di mercato) restano ancorate alla forma contrattuale, imponendo variazioni in Redditi per i componenti patrimoniali e reddituali iscritti in bilancio in base ai nuovi Oic. Questa (ulteriore) complicazione rende opportuno ripensare le impostazioni contabili per un apporto a metà strada tra finanziamento vero e proprio e conferimento in conto capitale.

*Fonte: Il Sole 24 Ore del 11.8.2017 pag.16*

## **Definizione liti pendenti**

Con comunicato stampa del 9.8.2017, l'Agenzia delle Entrate ha reso noto di aver messo a disposizione dell'applicativo telematico "DCT", utile per la trasmissione della domanda di definizione delle liti pendenti, il cui termine, ai sensi dell'art. 11 del DL 50/2017, scade il 2.10.2017.

È così possibile, a tutti gli effetti, avvalersi dell'istituto, visto che sono già stati approvati il modello di definizione (provvedimento direttoriale 21.7.2017 n. 140316) e i codici tributo (ris. Agenzia delle Entrate 1.8.2017 n. 108).

Rammentiamo che sono definibili le liti tributarie in cui è controparte l'Agenzia delle Entrate se il ricorso introduttivo è stato notificato entro il 24.4.2017, e che il beneficio consiste nello stralcio delle sanzioni collegate al tributo, degli interessi di mora oppure del 60% delle sanzioni non collegate al tributo.

*Fonte: Il Quotidiano del Commercialista del 10.8.2017*

## **Partecipazioni in società immobiliari: convenzione multilaterale BEPS**

L'art. 9, paragrafo 4, della Convenzione Multilaterale, con la quale vengono recepite nei Trattati contro le doppie imposizioni le misure del progetto BEPS, prevede

l'estensione del principio secondo cui, in caso di cessione di partecipazioni in società il cui valore deriva per oltre il 50% da immobili, la plusvalenza viene tassata non solo nello Stato di residenza del cedente, ma anche in quello di residenza della società.

La concreta efficacia di questo principio è, però, vincolata alla circostanza per cui entrambi gli Stati abbiano notificato la volontà di avvalersene: l'Italia ha perfezionato tale notifica, per cui nei rapporti con i singoli Stati occorre verificare se l'altra parte abbia fatto altrettanto o meno.

Va ricordato che il principio della tassazione concorrente è già previsto dal modello OCSE, subordinatamente al suo inserimento all'interno delle singole Convenzioni bilaterali, ed è stato adottato dall'Italia in alcuni specifici casi (es. Protocollo alla Convenzione Italia - Francia).

*Fonte: Il Quotidiano del Commercialista del 10.8.2017*

Alberto Bonfiglio  
Michela Bonfiglio  
Studio Severgnini

## **Riconoscimento di associazioni e fondazioni**

Con il nuovo Registro unico nazionale del Terzo settore la disciplina relativa al riconoscimento delle associazioni e fondazioni si avvicina a quella relativa alla costituzione delle società di capitali.

L'art. 22 del DLgs. 117/2017 innova, infatti, completamente il sistema di riconoscimento delle associazioni e fondazioni. I nuovi enti o quelli già esistenti in forma di associazioni non riconosciute potranno ottenere il riconoscimento, oltre che attraverso il tradizionale sistema "concessorio", anche attraverso il sistema "normativo", che di fatto equipara il riconoscimento giuridico, o la nascita di un'associazione riconosciuta o di una fondazione, alla costituzione di una società di capitali. In pratica, il notaio che riceve l'atto costitutivo e lo statuto di un ente è tenuto a verificare la sussistenza delle condizioni previste dalla legge per la costituzione dello stesso.

Per le associazioni il nuovo patrimonio minimo richiesto è pari a 15.000,00 euro, mentre per le fondazioni è 30.000,00 euro.

*Fonte: Il Quotidiano del Commercialista del 11.8.2017*

## **Prestazioni di lavoro occasionale: definizione**

La circ. 5/2017 dell'Ispettorato nazionale del lavoro (INL) non ha chiarito tutte le problematiche sulle nuove forme di lavoro occasionale ex art. 54-bis del DL 50/2017 convertito. In particolare, l'INL non chiarisce cosa accade se, pur rispettando la soglia dei 2.500,00 euro di compensi percepibili dal prestatore da parte dello stesso utilizzatore, un utilizzatore superi il proprio limite complessivo di 5.000,00 euro e, viceversa, quali conseguenze possono derivare se lo sfioramento riguarda il limite economico previsto per il prestatore.

Sembra che, la conseguenza potrebbe essere la stessa prevista per il superamento di 2.500,00 euro, ossia la conversione dell'intero rapporto in subordinato, in ragione di quanto previsto dai principi civilistici generali e dall'art. 1418 c.c.

*Fonte: Il Sole - 24 Ore del 11.8.2017, pag. 18*

## **Dichiarazione integrativa a favore**

Ai sensi dell'art. 2 co. 8-bis del DPR 322/98 post DL 193/2016, è ammessa l'integrativa a favore anche oltre il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo, ma il credito che ne emerge può essere utilizzato solo per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa.

Poi, nella dichiarazione dell'anno in cui è stata presentata l'integrativa, occorre indicare il credito che è emerso (vedasi il quadro DI del modello REDDITI 2017).

Alcuni contribuenti hanno notato che se è stata presentata nel 2016 un'integrativa da cui emerge una minore IRES del 2014, il sistema imputa il credito prioritariamente per pagare il saldo IRES 2016, in compensazione verticale.

Tuttavia, potrebbe succedere che i contribuenti abbiano già utilizzato il saldo IRES 2016 per compensare ad esempio l'IVA mensile.

In tal caso, per ovviare a ciò, si potrebbe o effettuare il ravvedimento operoso annullando la compensazione, oppure forzare il sistema ripristinando la situazione corretta.

Fonte: *Il Sole 24 Ore* del 14.8.2017 pag.15

## **Imprese edili: sconti contributivi prorogati**

*Imprese edili, confermata la riduzione contributiva per il 2017 per i dipendenti a tempo pieno: il decreto.*

Confermata anche per l'anno **2017** la **riduzione contributiva in edilizia** nella misura dell'**11,50% sui contributi INPS e INAIL**, a seguito della pubblicazione da parte del Ministero del Lavoro, nella sezione Pubblicità legale del proprio sito istituzionale, del *Decreto 5 luglio 2017*, emanato di concerto con il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Gli scontri contributivi sono riservati alle imprese edili individuate dai **codici ISTAT 1991** dal "45.11" al "45.45.2".

### Apprendistato 2017: novità e sgravi fiscali

La norma in favore del settore dell'edilizia, ora confermata anche per il 2017, fu introdotta dal decreto legge 244/1995, articolo 29, convertito con modificazioni dalla legge 341/1995 e prevede una riduzione nella misura dell'11,50% sui contributi che le imprese edili devono versare per le assicurazioni sociali diverse da quella pensionistica con riferimento agli operai che sono **occupati a tempo pieno** (ovvero per un totale di 40 ore settimanali).

Nessuna riduzione è invece prevista per i lavoratori a tempo parziale e per quei lavoratori per i quali sono previste specifiche agevolazioni contributive ad altro titolo.

La percentuale dell'11,5% si applica alle **aliquote contributive in vigore**, per i diversi settori di attività (industria e artigianato), dal 1° gennaio 2017. L'agevolazione spetta per i periodi di paga da gennaio a dicembre 2017.

### Assunzioni agevolate over 50 2017: guida

Per fruire del beneficio le imprese edili devono:

essere in possesso dei requisiti per il rilascio della certificazione di **regolarità contributiva** anche da parte delle Casse Edili, **DURC regolare**;

non devono aver riportato condanne per **violazioni in materia di sicurezza e salute** nei luoghi di lavoro nei 5 anni precedenti alla richiesta di agevolazione; devono rispettare il contratto collettivo.

Fonte: *Ministero del Lavoro*

## **Lavoro autonomo: quando nasconde la subordinazione**

Con la Sentenza n. 19436/2017 la **Corte di Cassazione** ha fornito chiarimenti in merito ai requisiti necessari per la **ricongiungibilità a subordinazione delle prestazioni autonome** dei lavoratori, precisando che non è sufficiente la presenza assidua di un lavoratore all'interno dell'azienda per vantare il rapporto di subordinazione in luogo della prestazione autonoma.

Per far diventare l'autonomo un dipendente va provata la percezione di una **retribuzione fissa**, nonché l'**obbligo di presenza** in determinate fasce orarie.

### False Partite IVA: la presunzione di subordinazione

Il caso riguardava una lavoratrice autonoma che chiedeva la venisse riconosciuta la subordinazione con conseguente versamento da parte dell'azienda delle relative differenze retributive e del **TFR** spettante.

La Corte di Appello di Roma aveva confermato la pronuncia di primo grado, rigettando tale richiesta. Dello stesso avviso i giudici della Corte di Cassazione, i quali hanno precisato che a fronte delle acquisite risultanze testimoniali e delle allegazioni di parte non poteva affermarsi che la lavoratrice autonoma fosse tenuta all'osservanza di un orario di lavoro e a giustificare le proprie assenze. Inoltre la presenza della lavoratrice in azienda non era incompatibile con lo svolgimento di un'attività lavorativa autonoma. In più la lavoratrice non ha comprovato di aver percepito una retribuzione mensile.

### Collaborazioni e Partite IVA: le regole applicabili

In sostanza, si legge nella sentenza della Cassazione, dalle **dichiarazioni testimoniali** non si evidenziava alcuno degli elementi caratterizzanti la subordinazione, ossia della soggezione del lavoratore al potere direttivo, organizzativo e disciplinare del datore di lavoro, che discende dall'emanazione di

ordini specifici oltre che dall'esercizio di un'assidua attività di vigilanza e controllo sull'esecuzione della prestazione lavorativa.

Fonte: Corte di Cassazione Sentenza n. 19436/2017

## **Ires e Irap, la correzione segue la rilevanza dell'errore contabile**

Sia per i soggetti che adottano i principi contabili nazionali per i soggetti Ias l'imputazione in bilancio degli errori contabili non ha rilevanza fiscale al di fuori dei casi in cui il contribuente presenti le dichiarazioni integrative a favore entro il termine di decadenza dell'azione accertatrice.

### I profili contabili

Secondo quanto previsto dal nuovo principio contabile Oic 29, un errore consiste nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni e i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili. Un'errata contabilizzazione può verificarsi, ad esempio, a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti o di negligenza nel raccogliere le informazioni e i dati disponibili per un corretto trattamento contabile.

Una volta scoperto, l'errore deve essere prontamente corretto non appena si disponga delle informazioni e dei dati per il suo corretto trattamento in bilancio. Più in particolare, l'errore rilevante commesso negli esercizi precedenti deve essere rilevato sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui è individuato mentre deve essere rilevato a conto economico in tutti gli altri casi. Per valutare se l'errore sia rilevante o meno è necessario ragionare sul fatto che lo stesso individualmente, o insieme ad altri errori, potrebbe aver influenzato le decisioni economiche assunte dagli utilizzatori del bilancio. Si pensi, ad esempio, a un errore che abbia influenzato il rispetto di covenant previsti in un contratto di finanziamento concesso ad una società da un istituto bancario.

### Gli aspetti fiscali Ires e Irap

Considerato che l'impostazione contabile prevista dall'Oic 29 per la rilevazione degli errori è in linea con quanto stabilito dallo Ias 8, in tema di rilevanza fiscale possono essere riprese le indicazioni per i soggetti Ias adopter contenute nella circolare 31/E/2013 dell'Agenzia delle Entrate. Come evidenziato nel recente documento di ricerca del Cndcec «La fiscalità delle imprese Oic adopter», dunque, secondo l'Agenzia la derivazione rafforzata non può mai essere invocata per dare rilevanza fiscale alla correzione di errori pregressi, derogando alle ordinarie regole di competenza fiscale. A prescindere dunque dalla rilevanza o meno dell'errore, la sua correzione nei bilanci successivi sarebbe indice di un errore di competenza e non una diversa qualificazione, imputazione temporale o classificazione di bilancio idonea ad assumere riconoscimento fiscale.

Come argomentato nel documento del Cndcec, premesso che la correzione degli errori non rilevanti mediante imputazione diretta al conto economico contabilmente non presuppone una violazione dei principi di competenza, il principio di derivazione rafforzata avrebbe dovuto permettere il recepimento fiscale dell'impostazione contabile con conseguente riconoscimento della rilevanza fiscale del componente imputato a conto economico nel momento di correzione dell'errore.

### La modifica della dichiarazione

A chi intenda dunque ottenere il riconoscimento fiscale Ires e Irap dei componenti derivanti dalla correzione di errori, resta la possibilità di presentare le dichiarazioni integrative a favore entro il termine di decadenza dell'azione accertatrice.

Se l'errore non è rilevante, il contribuente deve, da una parte, effettuare un'apposita variazione fiscale volta a sterilizzare il componente relativo alla correzione dell'errore imputato a conto economico nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui estato corretto, e, dall'altra, deve emendare la dichiarazione dei redditi al fine di far concorrere il relativo componente al reddito imponibile dell'esercizio in cui è stato commesso l'errore contabile.

Nel caso in cui l'errore sia rilevante è sufficiente emendare la dichiarazione relativa all'anno in cui è stato commesso l'errore mentre, in quello in cui è stato corretto, l'irrilevanza del componente rettificativo opera automaticamente non essendo quest'ultimo transitato a conto economico.

Fonte: *Il Sole 24 Ore del 15.8.2017 pag.15*

## Il cassetto digitale dell'imprenditore online

Documenti fiscali, visure e bilanci dell'impresa a portata di click, in un unico spazio virtuale organizzato in modo da semplificare consultazione e utilizzo delle pratiche: è il **cassetto digitale dell'imprenditore**, messo a punto da **Infocamere** per il sistema delle Camere di Commercio. Si tratta di una piattaforma online, *impresa.italia.it*, pensata con l'obiettivo di rappresentare un punto di contatto fra imprenditori e pubblica amministrazione, rispondendo a tre obiettivi legati alla **digitalizzazione** delle imprese: identità digitale, anagrafe nazionale delle imprese, implementazione dei servizi.

Un ufficio virtuale ottimizzato per **smartphone** e tablet, accessibile tramite **SPID** di livello 2 oppure (solo per la versione desktop), tramite dispositivo CNS o equivalente.

### Registro Imprese UE: dati aziendali online

La piattaforma consente al rappresentante dell'impresa di accedere **in tempo reale** a dati e documenti presenti in **pubblici registri**: visure aggiornate, atti, bilanci delle ultime annualità di esercizio, monitoraggio dello stato delle pratiche presentate, ricevute di protocollo.

Attraverso il **fascicolo informatico di impresa** è possibile accedere a informazioni depositate o rilasciate quali autocertificazioni, dichiarazioni, permessi, certificati. Ci sono **servizi** di carattere tributario, come le consultazioni dello stato del pagamento del Diritto Annuale alla propria Camera di Commercio e la simulazione del calcolo dell'importo dovuto per l'annualità in corso. E' possibile ricercare informazioni relative a **Startup e PMI innovative** per conoscere e valutare opportunità di contatto con realtà produttive appartenenti a questo nuovo contesto imprenditoriale.

### Startup innovative: come modificare lo statuto online

L'obiettivo del progetto è raggiungere in particolare le PMI, attraverso la rete delle Camere di Commercio, che stanno anche organizzando incontri specifici con le imprese del territorio per approfondire le funzionalità del cassetto digitale dell'imprenditore. L'iniziativa, che mira a potenziare la **digitalizzazione** delle imprese in chiave 4.0, verrà ulteriormente rafforzata dai Punti Impresa Digitale. Come spiega il ministro dello Sviluppo economico **Carlo Calenda**:

*«Il cassetto digitale dell'impresa è una di quelle piccole rivoluzioni che però hanno la capacità di ricostruire la fiducia con la pubblica amministrazione», «un esempio di rapporto virtuoso con le imprese», che «offre la possibilità di avere in modo ordinato il company profile e in modo gratuito un contatto con i potenziali investitori».*

Il cassetto digitale, aggiunge **Carlo Sangalli**, presidente Infocamere:

*«semplifica la vita delle imprese ed è un concreto passo avanti verso una Pubblica Amministrazione più efficiente. Ma soprattutto avvicina milioni di imprenditori alla cittadinanza digitale, spingendoli ad utilizzare strumenti e tecnologie che possono renderli più competitivi anche a livello internazionale».*

<https://impresa.italia.it/itlg/app/public/#/login>

## Riduzione della base ACE per investimenti in titoli e valori mobiliari

L'art. 5 co. 3 del DM 3.8.2017 definisce meglio la riduzione della base ACE per investimenti in titoli e valori mobiliari prevista dall'art. 1 co. 6-bis del DL 201/2011. Tra le indicazioni più rilevanti, si segnalano le seguenti:

- la sterilizzazione opera anche per le holding non finanziarie;
- per la nozione di titoli e valori mobiliari occorre fare riferimento all'art. 1 co. 1-bis del DLgs. 58/98 (TUF), incluse altresì le quote di OICR;
- gli incrementi rilevanti devono essere misurati così come emergono dal bilancio di esercizio, dando rilievo anche a fenomeni valutativi (contrariamente a quanto previsto dalla circ. Agenzia delle Entrate 61/2001 in tema di DIT).

Fonte: *Il Quotidiano del Commercialista del 17.8.2017*

## Enti del Terzo settore: disciplina degli amministratori

Il Codice del Terzo settore attribuisce agli amministratori di associazioni e fondazioni obblighi e responsabilità simili a quelli delle società di capitali. Infatti, sugli

amministratori

incombono:

- il monitoraggio delle perdite di patrimonio;
- l'assoggettamento alle azioni di responsabilità di cui all'art. 2392 e ss. c.c. e al controllo giudiziario.

Rispetto al primo punto, quando il patrimonio minimo (15.000 euro per le associazioni e 30.000 euro per le fondazioni) risulti diminuito di oltre un terzo, l'organo di amministrazione, e nel caso di sua inerzia, l'organo di controllo, ove nominato, devono, in un'associazione, convocare l'assemblea per deliberare, o in una fondazione, deliberare direttamente le misure necessarie.

Per le associazioni riconosciute le misure ammissibili sono la ricapitalizzazione, il transito fra le associazioni non riconosciute, la fusione o lo scioglimento. Per le fondazioni, è possibile la trasformazione in associazione a seguito dell'introduzione del nuovo art. 42-bis c.c..

*Fonte: Il Quotidiano del Commercialista del 17.8.2017*

## **Notifica degli atti impositivi a mezzo PEC**

La notifica della cartella di pagamento a mezzo PEC, consentita dall'art. 26 del DPR 602/73 dopo le modifiche del DL 193/2016, deve avvenire in maniera da consentire l'identificazione dell'autore nonché l'immodificabilità del documento. Per questa ragione, Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia 31.7.2017 n. 204/2/17 ha dichiarato nulla la notifica in quanto era stato utilizzato il formato "pdf" semplice, mentre sarebbe stata necessaria l'estensione "p7m".

*Fonte: Il Sole 24 Ore dommel 17.8.2017 pag. 13*

## **Codice del Terzo settore: agevolazioni**

Il DLgs. 3.7.2017 n. 117 (c.d. Codice del terzo settore) ha introdotto, a partire dall'1.1.2018, alcune disposizioni fiscali agevolative che riguarderanno, in via transitoria, le ONLUS, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale, per poi applicarsi solo agli enti del terzo settore iscritti nel Registro unico nazionale una volta ottenuto il via libera dalla Commissione europea per l'introduzione dei regimi fiscali speciali.

Si segnala, in particolare, l'art. 82 del citato decreto che prevede:

- l'esenzione ai fini delle imposte sulle successioni e donazioni, ipotecaria e catastale, per i trasferimenti a titolo gratuito a favore degli enti del terzo settore, comprese le cooperative sociali e incluse le imprese sociali diverse da quelle costituite in forma societaria (co. 2);
- l'imposizione fissa di tali tributi per gli atti costitutivi e le modifiche statutarie, aventi lo scopo di adeguamento normativo, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione (co. 3).

Il successivo comma 4 del suddetto art. 82 stabilisce, inoltre, l'applicazione in misura fissa delle imposte di registro, ipotecaria e catastale per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento. L'agevolazione in esame è, tuttavia, subordinata:

- alla condizione che i beni siano direttamente utilizzati, entro 5 anni dal trasferimento, in diretta attuazione degli scopi istituzionali;
- ad una dichiarazione che l'ente deve rendere, contestualmente alla stipula dell'atto, che attesti la predetta condizione.

*Fonte: Il Sole - 24 Ore del 17.8.2017, pag. 14*

## **Trust: costituzione, protezione del patrimonio personale**

Si tratta di una "situazione giuridica" caratterizzata dal trasferimento da parte di un soggetto ad un altro della proprietà di determinati beni, finalizzato ad un determinato scopo indicato dal disponente, dietro lo svolgimento di un'attività (giuridica o materiale) relativa agli stessi beni. Il beneficiario, che diventa l'effettivo proprietario dei beni, deve attuare il programma indicato dal disponente. Fra i vari utilizzi del trust vi è, ad esempio, quello di organizzare un passaggio generazionale dell'azienda o del patrimonio dell'imprenditore.

Dal punto di vista civilistico, si fa riferimento all'applicazione della "Convenzione sulla legge applicabile ai trusts e sul loro riconoscimento", sottoscritta all'Aja

l'1.7.1985, con successiva ratifica ed esecuzione della stessa in Italia mediante la L. 16.10.1989 n. 364.

*Fonte: Il Sole 24 Ore del 18.8.2017, pag. 14*

## **Proroga dei termini di versamento**

Sulla Gazzetta Ufficiale del 17.08.2017, è stato pubblicato il DPCM 3.8.2017 contenente il differimento, per l'anno 2017, dei termini di effettuazione dei versamenti risultanti dalle dichiarazioni fiscali.

Pertanto, entro il 21 agosto 2017, i titolari di reddito d'impresa e di lavoro autonomo sono stati chiamati ad effettuare il versamento delle imposte e dei contributi risultanti dai modelli REDDITI 2017, IRAP 2017 e dalle dichiarazioni IVA 2017 con la maggiorazione dello 0,4%.

In caso di dilazione dei versamenti rientranti nella proroga, il piano di rateazione deve essere rideterminato riducendo il numero delle rate e considerando come momento di:

- inizio della rateazione, il termine differito del prossimo 21 agosto;
- fine della rateazione, il 16.10.2017 per i soggetti titolari di partita IVA, ovvero il successivo 30 novembre per i soggetti non titolari di partita IVA.

Ancora, le rate successive alla prima dovranno essere corrisposte entro il giorno 16 di ciascun mese, per i contribuenti titolari di partita IVA, o alla fine di ciascun mese, per i contribuenti non titolari di partita IVA. Ipotizzando il caso di un contribuente titolare di reddito d'impresa o di lavoro autonomo che versa la prima rata rientrante nella proroga entro il suddetto termine del 21 agosto, occorre quindi corrispondere la seconda rata:

- entro il prossimo 18 settembre (poiché il giorno 16 cade di sabato), se il medesimo è titolare di partita IVA;
- oppure entro il prossimo 31 agosto, se lo stesso non è titolare di partita IVA.

*Fonte: Il Quotidiano del Commercialista del 18.8.2017*

## **Cessione di partecipazioni sociali: integrazione del corrispettivo**

Le clausole di integrazione del corrispettivo derivante dalla cessione di partecipazioni sociali rappresentano degli aggiustamenti "fisiologici" della compravendita, in quanto consentono di allineare il prezzo di vendita alle modifiche che intervengono negli elementi che sono stati assunti per la formulazione dello stesso.

Accogliendo tale impostazione sul piano fiscale, le somme percepite in virtù di tali clausole non assumono un'autonoma rilevanza impositiva, ma devono essere assoggettate al medesimo regime fiscale del componente dal quale derivano (c.d. principio di continuità dell'imposizione). In altri termini, l'integrazione del corrispettivo determina:

- in capo al venditore, la modifica della plus/minusvalenza realizzata in sede di cessione onerosa della partecipazione;
- in capo all'acquirente, la rettifica del costo fiscale della partecipazione acquisita.

Ipotizzando il caso di una partecipazione ceduta da un soggetto non imprenditore, gli Autori ritengono, quindi, che:

- alle somme percepite, da quest'ultimo, a seguito della revisione del corrispettivo possano essere applicati gli artt. 67 e 68 del TUIR, che regolano l'imposizione nel regime dei c.d. capital gain;
- le somme corrisposte dal venditore persona fisica, configurando un'ipotesi di parziale restituzione del reddito, dovrebbero, invece, costituire oneri deducibili di cui all'art. 10 co. 1 lett. d-bis) del TUIR.

*Fonte: Il Quotidiano del Commercialista del 22.8.2017*

## **Bilanci: prevalenza della sostanza sulla forma**

Il principio di prevalenza della sostanza sulla forma, cui ha conferito chiarezza il DLgs. 139/2015 modificando l'art. 2423-bis c.c., assume rilievo anche sotto il profilo fiscale, posto che:

- per i soggetti, diversi dalle micro imprese, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono i criteri di qualificazione, imputazione

temporale e classificazione in bilancio previsti dai principi contabili (principio di derivazione rafforzata) (art. 83 co. 1 del TUIR);

- per effetto della richiamata disposizione, ai fini della determinazione del reddito imponibile, assumono rilevanza gli elementi reddituali e patrimoniali così come rappresentati in bilancio in base al principio di prevalenza della sostanza sulla forma (art. 2 co. 1 lett. a) n. 1 del DM 3.8.2017).

Al riguardo, in dottrina sono state prospettate due soluzioni:

- secondo un primo orientamento, il legislatore avrebbe attribuito all'OIC la prerogativa di individuare e disciplinare le fattispecie in cui il principio di prevalenza della sostanza sulla forma deve essere applicato. Pertanto, la rappresentazione sostanziale degli eventi aziendali assumerebbe rilevanza fiscale soltanto qualora la stessa discendesse da statuizioni dell'OIC;

- secondo un altro orientamento (cui sembra aderire l'Autore), il principio in esame dovrebbe essere applicato dal redattore del bilancio (e conseguentemente assumere rilievo fiscale) anche con riguardo a fattispecie non considerate e/o non compiutamente disciplinate dall'OIC.

*Fonte: Il Sole - 24 Ore del 23.8.2017, p. 15*

## **Disciplina degli amministratori del Terzo settore**

L'art. 91 del DLgs. 117/2017 (Codice del Terzo settore) prevede specifiche sanzioni amministrative pecuniarie a carico dei rappresentanti legali e dei componenti degli organi amministrativi dell'ente del Terzo settore che abbiano provveduto, anche in concorso, a:

- distribuire, anche indirettamente, utili e avanzi di gestione in divieto alla legge (sanzione da 5.000,00 euro a 20.000,00 euro);

- devolvere il patrimonio residuo degli enti in assenza o in difformità al parere dell'Ufficio del Registro unico nazionale (sanzione da 1.000,00 euro a 5.000,00 euro);

- utilizzare illegittimamente denominazioni o acronimi riservati agli enti del Terzo settore (sanzione da 2.500,00 euro a 10.000,00 euro); la sanzione è raddoppiata se l'illegittimo utilizzo è finalizzato ad ottenere da terzi l'erogazione di denaro o di altre utilità.

Le sanzioni sono irrogate dall'Ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore.

*Fonte: Il Quotidiano del Commercialista del 23.8.2017*

## **Convenzione multilaterale BEPS**

Per effetto del recepimento, da parte dell'Italia, dell'art. 13 della Convenzione Multilaterale BEPS, i Trattati con gli Stati firmatari della Convenzione vengono automaticamente modificati al fine di esplicitare:

- che, se la base fissa di affari è inclusa nella c.d. "negative list" (es. depositi, uffici acquisti e di raccolta di informazioni ecc.), al fine di escludere la sussistenza di una stabile organizzazione è necessario che l'attività svolta si configuri quale attività di carattere preparatorio o ausiliario;

- che, se sono svolte più attività da più imprese tra loro correlate, non vale ad escludere la sussistenza della S.O. il fatto che ciascuna attività, singolarmente considerata, non sarebbe considerata S.O., fatto salvo il caso in cui la totalità dell'attività si debba considerare di carattere preparatorio o ausiliario (c.d. "antifragmentation rule").

L'Italia non ha, invece, recepito gli artt. 12 e 14 della Convenzione, riguardanti rispettivamente la ridefinizione della nozione di stabile organizzazione personale e il computo del periodo di 12 mesi superato il quale il cantiere si considera stabile organizzazione materiale.

*Fonte: Il Quotidiano del Commercialista del 23.8.2017*

## **Presunzione di imponibilità in relazione alle attività detenute nei Paradisi fiscali**

In caso di mancata indicazione nel quadro RW, gli investimenti e le attività detenute in Paradisi fiscali si presumono frutto di evasione (art. 12 del DL 78/2009).

Ciò, secondo la giurisprudenza maggioritaria, è espressione di una norma non retroattiva, stante la sua valenza sostanziale (C.T. Prov. Rimini 13.1.2017 n.

42/1/17; C.T. Reg. Milano 11.7.2014 n. 3878/20/14; C.T. Prov. Lucca 18.7.2012 n. 103/4/12).

Inoltre, l'art. 12 del DL 78/2009 potrebbe essere illegittimo se applicato in relazione a Paesi che prevedono un adeguato scambio di informazioni, anche in ragione del principio sotteso a Corte di giustizia 15.2.2017 n. C-317/15.

Per il giudice comunitario, le leggi nazionali per cui i termini di accertamento legati alla detenzione di conti in banche extracomunitarie sono raddoppiati rispetto a quelli ordinari possono contrastare con il diritto comunitario.

*Fonte: Il Quotidiano del Commercialista del 24.2.2017*

Alberto Bonfiglio  
Michela Bonfiglio  
Studio Severgnini

## **Attività di volontariato: novità del DLgs. 117/2017**

Ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 117/2017 (c.d. Codice del Terzo settore), il volontario è una persona che, per sua libera scelta, svolge attività in favore della comunità e del bene comune per il tramite di un ente privato costituito per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Secondo l'autore, l'aspetto più delicato della disciplina del volontariato riguarda la gratuità dell'attività svolta e la possibilità di beneficiare di rimborsi spese.

In particolare, si evidenzia come il co. 3 del citato art. 17 stabilisca la possibilità di rimborsare al volontario esclusivamente le spese effettivamente sostenute e documentate entro i limiti massimi, o alle condizioni preventivamente stabilite dall'ente del Terzo settore.

Sul punto, il successivo co. 4 stabilisce che, ad eccezione delle attività di volontariato aventi ad oggetto la donazione di sangue e di organi, le spese possano essere rimborsate anche a fronte di una autocertificazione, a condizione che non si superi l'importo di 10 euro giornalieri e di 150 euro mensili e che l'organo sociale competente deliberi sulle tipologie di spese e di attività per le quali è ammessa tale tipologia di rimborso.

*Fonte: Il Quotidiano del Commercialista del 23.8.2017*

## **Calcolo della base ACE: novità del DM 3.8.2017**

Secondo l'art. 5 co. 9 e 10 del DM 3.8.2017, per le stabili organizzazioni di società non residenti:

- le rettifiche fiscali effettuate in dichiarazione al fine di adeguare il fondo di dotazione contabile al fondo di dotazione "virtuale" rilevano esclusivamente nel limite di tale ultimo importo e solo per il periodo d'imposta in cui le stesse vengono operate;
- se la S.O. è stata costituita dopo il 31.12.2010, si assume come incremento anche il fondo di dotazione contabile di costituzione, per l'ammontare derivante da conferimenti in denaro.

Le previsioni del DM recepiscono, di fatto, il contenuto della circ. Agenzia delle Entrate 3.6.2015 n. 21 sulla specifica materia. Dovrebbe quindi valere, anche se non esplicitato dal nuovo DM attuativo, il principio secondo cui, se la S.O. è stata costituita entro il 31.12.2010, ma con un fondo di dotazione contabile non congruo rispetto a quello virtuale, gli incrementi successivi (anche in denaro) non rilevano ai fini ACE sino a concorrenza della differenza positiva tra il fondo di dotazione virtuale e il fondo di dotazione contabile, entrambi determinati al 31.12.2010.

*Fonte: Il Sole 24 Ore del 24.8.2017 pag.16*

## **Rettifica del valore degli immobili: stime OMI**

Le stime dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare (OMI), unitamente ad altri elementi, possono fondare l'accertamento: il giudice deve valutare le prove nel loro complesso e verificare se congiuntamente possano supportare adeguatamente la rettifica operata dall'Ufficio (Cass. 24.8.2017 n. 20378).

Sul punto, i giudici di legittimità hanno, inoltre, affermato che:

- la stima OMI per aree edificabili non è un elemento idoneo e sufficiente a rettificare il valore dell'immobile, poiché il prezzo può dipendere da molteplici parametri (quali l'ubicazione, la superficie, la collocazione nello strumento urbanistico, nonché lo stato delle opere di urbanizzazione);
- tuttavia, è censurabile la decisione dei giudici di merito che, nel caso di specie, hanno negato il valore indiziario di tali elementi senza accertare se gli stessi, anche

se sforniti singolarmente di valenza indiziaria, sono in grado di acquisirla se valutati nel complesso, nel senso che ciascuno potrebbe rafforzare e trarre vigore dall'altro in un rapporto di vicendevole completamento (nel caso in esame, peraltro, vi era uno scostamento tra mutuo erogato all'acquirente e prezzo dichiarato, e, inoltre, dalle promesse di vendita stipulate emergevano differenze rispetto ai prezzi dichiarati negli atti notarili).

*Fonte: Il Sole 24 Ore del 25.08.2017 pag.16*

## **Convenzione multilaterale BEPS: esenzione o tassazione ad aliquota ridotta**

L'art. 8 della Convenzione Multilaterale BEPS, al § 1, introduce una condizione di accesso al regime di esenzione o di tassazione ad aliquota ridotta dei dividendi ricevuti da una società residente in uno Stato contraente, regime operante nel caso in cui il beneficiario effettivo o il percettore sia una società residente dell'altro Stato contraente che possieda, detenga o controlli più di una certa quota di capitale, azioni, titoli, poteri di voto, diritti di voto o partecipazioni similari della società che corrisponde i dividendi.

Nello specifico, in base alla Convenzione multilaterale, la fruizione del regime convenzionale è subordinata alla sussistenza delle indicate condizioni di detenzione per un periodo minimo di 365 giorni, incluso il giorno di pagamento dei dividendi; ai fini del computo di tale periodo - specifica la Convenzione - non devono essere tenuti in considerazione eventuali cambi di detenzione risultanti da una riorganizzazione (ad esempio, una fusione o una scissione) della società che detiene le partecipazioni o che paga i dividendi.

Il suddetto periodo minimo di detenzione opera in sostituzione o in mancanza di un'analoga clausola nei trattati bilaterali.

Al riguardo l'Italia ha esercitato il diritto di riserva, con il risultato che il regime convenzionale dei dividendi continua, per l'Italia, a non risultare subordinato al periodo di possesso di 365 giorni, ma alle condizioni previste dalle singole Convenzioni ai fini dell'attenuazione del prelievo alla fonte.

In virtù del meccanismo previsto dall'art. 28, § 3, la riserva espressa dall'Italia in merito al periodo minimo di 365 giorni dovrebbe lasciare inalterato l'attuale (e più favorevole) regime convenzionale dei dividendi non solo per gli utili di fonte italiana corrisposti a soggetti non residenti, ma anche per i dividendi di fonte estera percepiti da un soggetto residente in Italia, indipendentemente dal fatto che l'altro Stato abbia o meno espresso la riserva.

Quanto sopra va, tuttavia, coordinato con la clausola antiabuso prevista dall'art. 7 della stessa Convenzione Multilaterale.

*Fonte: Il Quotidiano del Commercialista del 26.8.2017*

## **Verso il recepimento della direttiva anti-elusione**

Il disegno di legge di delegazione europea 2016-2017, approvato dal Senato, contiene la delega al Governo per il recepimento della direttiva anti-elusione. La direttiva, raccogliendo le raccomandazioni elaborate dall'OCSE nel Progetto BEPS, mira alla realizzazione di un comune "arsenale" normativo europeo per il contrasto alle pratiche elusive. La normativa italiana appare in gran parte allineata. Il recepimento potrebbe rappresentare per il Governo l'occasione per introdurre alcune disposizioni agevolative, specie con riferimento alla disciplina della deducibilità degli interessi passivi.

Il disegno di legge di delegazione europea 2016-2017, dopo l'approvazione al Senato (A.S. 2834), tornerà alla riapertura dei lavori parlamentari all'esame della Camera. Sul piatto la delega al Governo per il recepimento di **34 direttive** (sei delle quali oggetto di specifiche disposizioni di delega) e per l'adeguamento della normativa nazionale a **6 regolamenti europei**.

In ambito tributario, tra le direttive per le quali il Ddl di delegazione europea demanda al Governo il recepimento mediante decreto legislativo, spicca la direttiva n. 2016/1164/UE, nota come **direttiva anti-elusione** o **ATAD**. La direttiva contiene un insieme di disposizioni volte a introdurre tra i Paesi dell'Unione europea un minimum level playing field quanto all'arsenale di disposizioni domestiche volte alla prevenzione e al contrasto delle pratiche elusive poste in essere dalle imprese multinazionali.

# Centro Studi Fiscali e Societari

Alberto Bonfiglio  
Michela Bonfiglio  
Studio Severgnini

Il Ddl di delegazione europea menziona altresì il recepimento tramite decreto legislativo della direttiva n. 2016/881/UE, che ha recepito a livello UE la disciplina in tema di **Country-by-Country Reporting** di matrice OCSE. Il contenuto della direttiva CBCR è tuttavia già stato oggetto di recepimento domestico a opera del D.M. 23 febbraio 2017.

La direttiva anti-elusione rappresenta uno degli strumenti attraverso i quali l'Unione europea si è proposta di adottare le raccomandazioni scaturenti dal **Progetto BEPS**, elaborate dall'OCSE sotto l'egida del G20.

La direttiva si pone l'obiettivo del **superamento delle difformità** a oggi presenti negli ordinamenti domestici dei Paesi UE quanto all'insieme di disposizioni volte alla prevenzione e al contrasto delle pratiche elusive poste in essere dalle imprese (comprese le stabili organizzazioni dei soggetti extra-UE; dall'ambito soggettivo sono espressamente escluse le persone fisiche).

Cinque le macro aree affrontate:

- deducibilità degli interessi passivi;
- disallineamenti da ibridi (hybrid mismatches);
- disposizioni CFC;
- clausola generale antielusiva;
- tassazione sull'uscita (exit tax).

## Interessi passivi

Una sola la **prescrizione** di carattere **vincolante**: l'introduzione di una limitazione della deducibilità degli interessi passivi per un importo non superiore al **30% dell'EBITDA** (c.d. earning-stripping rule).

Queste, invece, le principali **regole opzionali**:

- facoltà di aggiustare al ribasso la percentuale e di sostituire il margine di riferimento con l'**EBIT** (al lordo, quindi, di svalutazioni e ammortamenti);
- in presenza di un **gruppo d'impresa** (definito a livello domestico), anche nel caso in cui l'opzione per il regime del consolidato fiscale non sia stata esercitata, il calcolo degli interessi deducibili di una società può partire dall'**EBITDA del gruppo** ("at worldwide level") considerato;
- **libera deducibilità** degli interessi eccedenti il limite dell'EBITDA entro una **franchigia non superiore a 3 milioni di euro**, calcolata a livello di gruppo (safe harbour rule);
- **totale deducibilità** degli interessi per le **società indipendenti** (standalone exemption). Sono tali le società che non hanno esercitato l'opzione per il bilancio consolidato e non sono collegate ad altre società da rapporti di partecipazione superiori al 25% del capitale sociale, dei diritti di voto o della quota di partecipazione agli utili;
- se una società redige il bilancio a livello consolidato, gli interessi sono totalmente deducibili qualora il rapporto tra patrimonio netto e passività della singola società corrisponde al rapporto del gruppo complessivamente considerato (equity escape). Appare evidente che la normativa italiana (art. 96 TUIR) risulti **già allineata**. Il Governo potrebbe allora sfruttare l'occasione per recepire le numerose disposizioni opzionali in grado di **"allentare" i limiti alla deducibilità**. Su tutte la franchigia di 3 milioni, la cui introduzione è prevista nel **DDL Bernardo (A.C. 4456)**, volto all'incentivazione del trasferimento in Italia delle imprese estere sfruttando la scia della **Brexit** e, in particolare, a rendere attrattiva la piazza finanziaria e produttiva della Città metropolitana di Milano.

## Disallineamenti da ibridi

I disallineamenti da ibridi sono definiti come le situazioni di **doppia non imposizione** che si realizzano per la diversa qualificazione giuridica che assumono in due diversi Stati determinati flussi di pagamento o determinate entità. In particolare, la direttiva disciplina:

- **doppia deduzione**, in cui uno stesso pagamento cross-border è deducibile in entrambi gli Stati: in tali casi, il pagamento è deducibile nel solo Paese della fonte;
- situazioni in cui un pagamento è deducibile nel Paese di chi lo corrisponde e **non è incluso** nel reddito imponibile nel Paese in cui viene percepito (tipico è il caso di profit participating loan): in tal caso, il pagamento non è deducibile nel Paese del pagatore.

Con riferimento ai disallineamenti generati dalla **qualificazione giuridica dei flussi di pagamento**, la normativa italiana appare già idonea a prevenire situazioni

elusive generate dai disallineamenti da ibridi. Il riferimento è in particolare all'art. 44, comma 2, lettera a), del Testo Unico, ai sensi del quale sono considerati simili alle azioni (e quindi potenzialmente soggetti al regime di participation exemption) solo gli strumenti che prevedono una remunerazione indeducibile dal reddito imponibile dell'emittente. Disposizione speculare, applicabile all'emittente società italiana, è l'art. 109, comma 9, lettera a), TUIR. Rilevano inoltre le modifiche introdotte a seguito del recepimento della direttiva n. 2014/86 con i commi 3-*bis* e 3-*ter* all'art. 89 del Testo Unico. Non adeguatamente disciplinati sembrano, nel contesto interno, i disallineamenti derivanti dalla diversa qualificazione di entità. Il tema dei disallineamenti da ibridi è oggetto del complesso corpus di norme contenuto nella direttiva 2017/952/UE (c.d. **direttiva Anti-Ibridi o ATAD 2**) e trasfuso nella direttiva Anti-Elusione.

## CFC

La direttiva introduce una disciplina comune in tema di **controlled foreign companies**, rispetto alla quale l'art. 167 TUIR presenta profili di **parziale compatibilità**.

In primo luogo, mentre l'art. 166 fa riferimento al requisito del controllo di cui all'art. 2359, n. 1) e n. 2), c.c., la normativa UE prevede che il requisito del controllo sia integrato in presenza di una partecipazione superiore al 50% nel capitale sociale, nei diritti di voto e nella partecipazione agli utili.

Inoltre, se l'art. 166, comma 4, TUIR fa riferimento al livello di tassazione nominale, la direttiva (analogamente al comma 8-bis della normativa domestica) guarda alla **tassazione effettiva**. In altre parole, l'ente controllato estero deve essere soggetto nel proprio Paese di residenza a una tassazione effettiva inferiore alla differenza (cioè inferiore al 50 per cento) tra questa e la tassazione effettiva alla quale sarebbe soggetto se fossero applicate le disposizioni fiscali dell'ente controllante.

Qualora i presupposti risultino integrati, la direttiva opera una distinzione tra enti controllati esteri che:

- svolgono una **sostanziale attività economica nel Paese di**

**residenza** (utilizzazione di asset, personale e locali). Gli Stati membri possono prevedere **valori-soglia** al di sotto dei quali la disciplina non trova applicazione. In particolare, possono essere escluse le società che realizzano un utile da bilancio non superiore a 750.000 euro o non superiore al 10% dei costi operativi. In tal caso, è fatta salva al soggetto controllante la **facoltà di dimostrare la non elusività** dell'operazione;

- si limitano a svolgere attività che comportano il conseguimento **passive income** (interessi, dividendi, royalty, canoni di locazione finanziaria, attività bancaria, assicurativa o finanziaria, mera distribuzione di beni o prestazione di servizi infragruppo senza creare valore aggiunto – invoicing companies). Qui la disciplina opererebbe, seppur limitatamente a tali determinate tipologie di reddito, automaticamente (**juris et de jure**), vale a dire senza che sia necessaria la dimostrazione dell'elusività delle operazioni

Clausola generale anti-elusiva

L'art. 6 della ATAD prevede l'introduzione a livello UE della c.d. **GAAR** (General Anti-Avoidance Rule) o norma generale anti-elusiva. L'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente, ai sensi del quale l'abuso del diritto si realizza in presenza di operazioni prive di sostanza economica, che rispettando formalmente la normativa fiscale applicabile, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti, appare allineato con la disposizione UE.

## Exit tax

La direttiva (art. 5) impone l'adozione della tassazione all'uscita (exit tax), già prevista a livello domestico dall'art. 166 TUIR, calcolata sulla differenza tra valore normale degli asset al momento dell'uscita e il loro valore fiscale. Si stabilisce che il presupposto dell'imposta sia esteso al trasferimento di asset **dalla casa madre alla stabile organizzazione** situata in altro Paese UE o extra-UE, a condizione che dal trasferimento consegua la perdita della potestà impositiva da parte dello Stato della casa madre. Un esempio di tale circostanza potrebbe verificarsi nel caso in cui sia stata esercitata l'opzione per la **branch exemption** ai sensi dell'art. 168-*ter* TUIR.

Fonte: Ipsosa Quotidiano del 30.8.2017

## **Istituzione del Registro unico nazionale: natura facoltativa dell'iscrizione**

Con il decreto che il Ministero del Lavoro emanerà per il funzionamento del Registro unico nazionale per gli enti del Terzo settore disciplinerà anche "le modalità con cui gli enti pubblici territoriali provvedono a comunicare al Registro (...) i dati in loro possesso degli enti già iscritti nei registri speciali delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale esistenti al giorno antecedente l'operatività del Registro". La mancata risposta nei termini previsti - da parte degli enti suddetti - alla richiesta del suddetto Registro di inviare documenti o informazioni mancanti, comporterà la mancata iscrizione nel Registro unico nazionale.

Non sarà, invece, disciplinato espressamente il passaggio al Registro per le associazioni e società sportive dilettantistiche, le quali dovranno iscriversi di propria iniziativa per poter fruire delle agevolazioni previste dal Codice del Terzo settore.

*Fonte: Il Quotidiano del Commercialista del 30.8.2017*

## **Spesometro 2017: obbligo di comunicazione generalizzato**

Dai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate sullo spesometro 2017 si desume che la comunicazione telematica si riferisce alle fatture, attive e passive, anche nel caso in cui la relativa emissione non sia obbligatoria, mentre non vanno trasmessi i dati delle fatture veicolate attraverso il Sistema di Interscambio. Per le fatture emesse non rileva l'avvenuta registrazione, mentre per quelle passive e per le bollette doganali di importazione, è richiesta l'annotazione nel registro degli acquisti. Il regime impositivo applicato in fattura è ininfluenza, ma nella comunicazione deve essere appositamente valorizzata la natura dell'operazione, se non imponibile, esente o non soggetta ad IVA.

In relazione alle operazioni che devono essere comunicate all'Agenzia delle Entrate con lo **spesometro**, le **informazioni da trasmettere** sono relative:

- alle fatture emesse, **indipendentemente dalla loro registrazione**, comprese quindi quelle annotate o da annotare nel registro dei corrispettivi. Il caso è quello del commerciante al minuto o ad esso equiparato, ex art. 22 del **decreto IVA**, che non ha istituito il registro delle fatture emesse e che, su richiesta del cliente, emette fattura, con conseguente obbligo di comunicazione delle relative operazioni. Inoltre, dato che l'obbligo comunicativo è collegato all'emissione della fattura, se è stato istituito il registro delle fatture emesse in aggiunta a quello dei corrispettivi, le operazioni per le quali è stata emessa fattura vanno comunicate, indipendentemente dalla loro annotazione sul relativo registro;
- alle fatture ricevute e alle bollette doganali, **annotate nel registro degli acquisti**, ivi comprese le fatture ricevute da soggetti che si avvalgono del regime di vantaggio o del regime forfetario, esonerati dall'obbligo comunicativo;
- alle note di variazione delle fatture emesse e ricevute.

**Nessun obbligo di trasmissione** è, pertanto, previsto per le operazioni attive e passive che non devono essere documentate da fattura, **qualunque ne sia l'importo**.

È il caso non solo delle operazioni certificate da **scontrino o ricevuta fiscale**, ma anche di quelle documentate dalle **schede carburante**, mentre - all'opposto - sono soggette all'obbligo di comunicazione le fatture attive e passive di importo inferiore a 300 euro, per le quali è data facoltà di registrazione attraverso un documento riepilogativo, ex art. 6, commi 1 e 6, D.P.R. n. 695/1996 (circolare n. 1/E/2017, § 4).

L'unica **eccezione** prevista per le operazioni soggette a fatturazione è quella in cui la fattura sia stata veicolata attraverso il **Sistema di Interscambio**, nel qual caso i dati delle fatture sono **già acquisiti** dall'Agenzia delle Entrate e, dunque, non devono essere trasmessi.

L'obbligo comunicativo prescinde dal regime impositivo, essendo ricollegato esclusivamente all'emissione della fattura. Ne discende che devono essere comunicate, valorizzando appositamente il campo "Natura", anche le **operazioni non imponibili, esenti e non soggette** ad imposta, sempreché - come detto - siano soggette a fatturazione.

Tra queste ultime sono comprese le operazioni prive del requisito della territorialità, per le quali la fattura deve essere emessa nelle ipotesi previste dall'art. 21, commi 6, lettera a), e 6-bis, D.P.R. n. 633/1972.

La comunicazione deve essere effettuata anche per le **operazioni soggette a IVA in altri Stati UE** in applicazione di particolari disposizioni, come nel caso delle vendite a distanza "sopra-soglia", poste in essere nei confronti di privati consumatori di altri Stati UE e delle prestazioni di servizi telematiche in regime MOSS (Mini One Stop Shop).

Riguardo alle operazioni soggette a reverse charge, le stesse devono essere riportate una sola volta nella specifica sezione dei documenti ricevuti anche se annotate non solo nel registro degli acquisti, ma anche in quello delle fatture emesse.

Tale obbligo opera non solo per gli acquisti, anche intracomunitari, imponibili, ma anche per quelli **non imponibili** e per quelli **esenti da imposta**, nel qual caso la valorizzazione del campo "Natura" deve avvenire riportando il codice N3 (operazioni non imponibili) o N4 (operazioni esenti), anziché il codice N6 (operazioni attive in reverse charge), da utilizzare solo se gli acquisti in reverse charge sono imponibili (risoluzione n. 87/E/2017, § 10).

Gli **acquisti intracomunitari** effettuati dagli **enti non commerciali** soggetti passivi IVA devono essere comunicati anche se riferiti alla sfera istituzionale, in quanto soggetti alla procedura di inversione contabile al pari degli acquisti relativi alla sfera commerciale (C.M. n. 13/1994). La comunicazione riguarda anche gli acquisti intracomunitari degli enti non commerciali non soggetti passivi IVA se è stata superata la soglia annua di 10.000 euro o in caso di opzione per l'applicazione dell'imposta in Italia, ex art. 38, comma 5, lettera c), D.L. n. 331/1993.

Nella circolare n. 1/E del 2017 si afferma che, per le operazioni effettuate per mezzo del rappresentante fiscale o della stabile organizzazione italiana del soggetto non residente, i dati della posizione IVA nazionale devono essere trasmessi nel solo caso in cui siano riportati in fattura. Alla luce delle indicazioni rese nella risoluzione n. 21/E/2015, tale situazione ricorre nella sola ipotesi in cui la fattura, secondo la normativa in vigore, deve essere **intestata al rappresentante fiscale o alla stabile organizzazione**, come nell'ipotesi della cessione di un bene esistente in Italia nei confronti di un non soggetto passivo IVA e non anche quando il destinatario sia un operatore economico nazionale che agisce in quanto tale, benché nella fattura, relativa all'operazione soggetta a reverse charge, sia stata erroneamente riportata la partita IVA del rappresentante fiscale italiano.

*Fonte: Quotidiano Ipsos del 4.9.2017*

## **Derivazione rafforzata: clausola di salvaguardia ed effetti sul mod. Redditi 2017**

L'art. 3 co. 1 del DM 3.8.2017 contiene una clausola di salvaguardia, per effetto della quale, con riferimento ai periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 26.8.2017 (data di entrata in vigore del decreto), per i quali i termini per il versamento a saldo delle imposte dirette sono scaduti anteriormente alla medesima data, sono fatti salvi gli effetti sulla determinazione della base imponibile generati dall'applicazione delle norme fiscali, ai fini IRES e IRAP, anche non coerenti con le disposizioni di cui al medesimo decreto.

Conseguentemente, in sede di compilazione del modello REDDITI 2017, l'impresa può scegliere se adeguarsi alle disposizioni contenute nel DM 3.8.2017 oppure avvalersi della clausola di salvaguardia.

L'adeguamento potrebbe essere utile per evitare la gestione, per le poste di bilancio interessate, di un regime fiscale differente in riferimento al periodo d'imposta 2016 rispetto agli anni successivi. Per contro, l'adeguamento potrebbe determinare il versamento di maggiori imposte, per cui, non dovrebbero essere applicate sanzioni per omesso o tardivo versamento sui maggiori importi dovuti per effetto dell'adeguamento rispetto a quanto versato in sede di saldo. Tuttavia, sarebbe auspicabile un chiarimento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

*Fonte: Il Sole 24 Ore del 1.9.2017, pag. 15*

## **Comunicato stampa sui dati del primo semestre 2017**

Il comunicato stampa del Ministero dell'Economia e delle Finanze 1.9.2017 n. 147 ha annunciato la firma di un DPCM che proroga dal 16.9.2017 al 28.9.2017 il termine

entro il quale trasmettere la comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute, relative al primo semestre 2017.

Ai fini del differimento del termine, non dovrebbe essere rilevante la circostanza che la comunicazione dei dati delle fatture avvenga in forza dell'obbligo di cui all'art. 21 del DL 78/2010 piuttosto che su base opzionale (per coloro che hanno aderito al regime ex art. 1 co. 3 del DLgs. 127/2015).

La proroga non riguarda la comunicazione dei dati delle liquidazioni IVA, la quale dovrà essere trasmessa, per i dati riferiti al secondo trimestre 2017, entro il 18.9.2017 (il termine ordinario del 16.9.2017 è sabato).

*Fonte: Il Quotidiano del Commercialista del 4.9.2017*

Alberto Bonfiglio  
Michela Bonfiglio  
Studio Severgnini

## **Enti del Terzo settore: libri sociali obbligatori**

In base all'art. 15 del DLgs. 117/2017 (Codice del Terzo settore), gli enti del Terzo settore devono tenere:

- il libro degli associati o aderenti e il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, in cui devono essere trascritti anche i verbali redatti per atto pubblico (tenuti a cura dell'organo di amministrazione);
- il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di amministrazione, dell'organo di controllo e di eventuali altri organi sociali (tenuti a cura dell'organo cui si riferiscono).

Prima dell'entrata in vigore del Codice del Terzo settore, il codice civile non prevedeva un obbligo generalizzato di tenuta di libri sociali, salvo leggi specifiche relative a particolari tipologie di enti (es. organizzazioni di volontariato).

Gli associati o gli aderenti hanno diritto di esaminare i libri sociali, secondo le modalità previste dall'atto costitutivo o dallo statuto.

*Fonte: Il Quotidiano del Commercialista del 4.9.2017*

## **Assegnazione agevolata di beni ai soci - Immobili vincolati**

Per le assegnazioni di immobili vincolati le agevolazioni previste dall'art. 1 co. 1 co. 115 ss. della L. 208/2015 competono anche se l'atto è stipulato prima del 30.9.2017, ma a tale data è pendente il termine per l'esercizio del diritto di prelazione dello Stato a norma dell'art. 60 del D.Lgs. 42/2004. Tali cessioni, infatti, rappresentano atti soggetti a condizione sospensiva a norma dell'art. 61 del D.Lgs. 42/2004 stesso; la loro efficacia retroagisce alla data in cui essi sono stipulati una volta esaurito il termine entro il quale la prelazione deve essere esercitata.

Non dovrebbe essere rilevante, a questi specifici fini, il momento in cui la società iscrive i ricavi o le plusvalenze riferite all'assegnazione (individuabile nel termine entro il quale la prelazione deve essere esercitata), in quanto le agevolazioni:

- riguardano sia le imposte sui redditi, ma anche le imposte indirette;
- coinvolgono, generalmente, un soggetto imprenditore (la società assegnante) e un soggetto non imprenditore (il socio), quest'ultimo estraneo ai principi che regolano il reddito d'impresa.

*Fonte: Il Quotidiano del Commercialista del 4.9.2017*

## **Spesometro 2017: tutto pronto per il primo invio**

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha confermato la proroga al 28 settembre dell'invio dello spesometro relativo al primo semestre 2017. Si tratta del terzo rinvio per l'obbligo di comunicazione trimestrale delle fatture emesse e ricevute, introdotto dal decreto fiscale collegato alla legge di Bilancio 2017. Come arrivare preparati al primo appuntamento con il nuovo adempimento? Scoprilò nel Dossier di IPSOA Quotidiano

Scade il 28 settembre 2017 il termine per la prima comunicazione all'Agenzia delle Entrate dei dati delle fatture emesse e ricevute nel primo semestre 2017. La proroga dello **spesometro 2017** è stata confermata ufficialmente dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Si tratta del terzo rinvio: l'adempimento come previsto in origine dal D.L. n. 193/2016 doveva avere **cadenza trimestrale** fin dal 2017. Per effetto del decreto Milleproroghe, per il primo anno di applicazione la comunicazione da trimestrale è diventata **semestrale** (trimestrale dal 2018), con la prima scadenza fissata al 16

settembre. Ora il D.P.C.M. di proroga sposta ulteriormente la data al 28 settembre 2017.

## Chi

Sono tenuti alla comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute **tutti i soggetti passivi IVA**; ne sono esonerati:

- produttori agricoli in regime di esonero situati nelle zone montane;
- quanti hanno optato per il regime facoltativo della trasmissione dei dati delle fatture all'Agenzia delle Entrate;
- contribuenti forfettari;
- contribuenti minimi.

## Cosa

Nella comunicazione devono essere indicati i dati delle:

- fatture emesse, indipendentemente dalla loro registrazione;
- fatture d'acquisto, comprese le bollette doganali.

Sono esclusi dall'obbligo di comunicazione:

- i documenti diversi dalle fatture (scontrini, schede carburanti, ricevute fiscali);
- le fatture trasmesse mediante il sistema di interscambio.

## Come

La comunicazione può essere inviata **solo in forma analitica** indicando i dati dei soggetti coinvolti nella fattura, la data e il numero di fattura, la base imponibile, l'aliquota applicata e l'imposta, la tipologia di operazione ai fini IVA.

## Quando

Il nuovo spesometro deve essere trasmesso:

- (primo semestre 2017) entro il 28 settembre 2017
- (secondo trimestre 2017) entro fine febbraio 2018.

Dalla proroga resta esclusa la scadenza del 18 settembre per la trasmissione dei dati della **liquidazione IVA** relativa al secondo trimestre 2017.

## **Distinzione tra reddito di lavoro autonomo, d'impresa e lavoro dipendente**

L'indicazione, nell'ambito della dichiarazione dei redditi, di un reddito quale reddito di lavoro autonomo, d'impresa o di lavoro dipendente va valutata tenendo in considerazione le modalità di svolgimento della prestazione.

In particolare, ai fini del reddito di lavoro autonomo di cui all'art. 53 co. 1 del TUIR, per "attività svolta in modo abituale deve intendersi un normale e costante indirizzo dell'attività del soggetto che viene attuato in modo continuativo: deve, cioè, trattarsi di un'attività che abbia il particolare carattere della professionalità" (C.M. n. 7/1496/1977). Tale ultimo requisito sussiste anche in assenza dell'obbligo di iscrizione ad un albo o elenco.

Le attività artistiche e professionali per le quali l'organizzazione in forma d'impresa assume un ruolo prevalente rispetto alla prestazione costituiscono, invece, reddito d'impresa ai sensi dell'art. 55 co. 2 lett. a) del TUIR.

Diversamente, nella distinzione tra le attività di lavoro autonomo e dipendente, elemento chiave è l'assoggettamento del lavoratore dipendente al potere direttivo del datore di lavoro. L'Autore evidenzia come, qualora tale aspetto non risulti valutabile, si debba fare riferimento a criteri complementari e sussidiari (es. osservanza dell'orario di lavoro, versamento a cadenze fisse di una retribuzione prestabilita, inserimento nell'organizzazione del datore di lavoro e non assunzione del rischio attinente all'esercizio dell'attività).

Da ultimo, l'art. 2 del D.Lgs. 81/2015 ha stabilito i presupposti (personalità e continuità della prestazione, etero-organizzazione) in presenza dei quali i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e quelli configurati sotto forma professionale sono comunque ricondotti nell'ambito del lavoro subordinato.

*Fonte: Il Sole 24 Ore del 5.9.2017 pag.18*

## **Leasing: definizione**

La legge sulla concorrenza (L. 124/2017) detta una specifica disciplina in tema di leasing. Finora, infatti, questa diffusa tipologia contrattuale era priva di una regolamentazione organica e generale, sebbene, da ultimo, la L. 208/2015 avesse dettato una specifica disciplina per la particolare categoria del leasing abitativo avente ad oggetto l'abitazione principale.

La locazione finanziaria (c.d. leasing) viene definita come il contratto con il quale alcuni soggetti qualificati (banche o intermediari finanziari) si obbligano ad acquistare o a far costruire un bene (mobile o immobile, nonché un bene immateriale) su indicazione del cliente (soggetto "utilizzatore"), il quale se ne assume tutti i rischi ed al quale tale bene viene dato in godimento, verso corrispettivo, per un determinato periodo di tempo, trascorso il quale l'utilizzatore ha la facoltà di acquistare il bene medesimo ad un prezzo prestabilito, ovvero deve restituirlo.

Tale definizione rende, oggi, il contratto di leasing un contratto tipico e non rende più necessario ricostruirne faticosamente le regole applicative mutuandole da altri contratti tipici (locazione/compravendita).

*Fonte: Il Quotidiano del Commercialista del 6.9.2017*

### **Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio**

Il DM 3.8.2017 ha stabilito che l'art. 2 co. 1 del DM 1.4.2009 n. 48 si applica anche in riferimento ai soggetti, diversi dalle micro imprese, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile.

Tale disposizione stabilisce che, ai soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata, devono intendersi non applicabili le regole di competenza fiscale di cui all'art. 109 co. 1 e 2 del TUIR, che, nell'assunzione dei costi e dei ricavi, pongono prevalentemente riferimento alle condizioni di certezza e oggettiva determinabilità dei componenti reddituali.

Conseguentemente, i componenti di reddito relativi a fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio (che, secondo il documento OIC 29, devono essere recepiti nei valori di bilancio, in conformità al postulato della competenza, in quanto evidenziano condizioni già esistenti alla data di riferimento del bilancio, ma che si manifestano solo dopo la chiusura dell'esercizio) assumono immediata rilevanza fiscale.

Per effetto della disposizione contenuta nell'art. 3 del DM 3.8.2017, in sede di compilazione del modello REDDITI 2017, l'impresa può scegliere se adeguarsi alle nuove disposizioni (deducendo o tassando i componenti di reddito relativi a fatti intervenuti nel 2017, ma rilevati contabilmente nel bilancio 2016) oppure avvalersi della clausola di salvaguardia (deducendo o tassando i componenti di reddito in esame nel modello REDDITI 2018).

*Fonte: Il Sole 24 Ore del 6.9.2017 pag.15*

### **Fatture emesse e ricevute riferite al primo semestre 2017**

Ai fini della valorizzazione del campo "natura" dell'operazione nella comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute (il cui termine scade il 28.9.2017 per i dati riferiti al primo semestre 2017), si rileva che:

- le operazioni escluse dalla base imponibile IVA ex art. 15 del DPR 633/72 sono identificate con il codice "N1";
- le operazioni non soggette ad IVA per carenza di uno o più presupposti impositivi sono identificate con il codice "N2";
- le cessioni di beni fuori campo IVA per carenza del requisito di territorialità e le prestazioni di servizi extra-UE, soggette a fatturazione, sono identificate con il codice "N2";
- le prestazioni di servizi rese nei confronti di soggetti passivi UE sono classificate come operazioni in reverse charge, con codice "N6";
- le operazioni in regime "monofase" ex art. 74 del DPR 633/72 (es. editoria, documenti di sosta) sono classificate dal lato attivo con il codice "N5", mentre dal lato degli acquisti con il codice "N2".

Gli acquisti e le cessioni in reverse charge sono contrassegnati dal codice "N6", ma solo per gli acquisti dovranno essere valorizzati i campi relativi all'aliquota ed all'imposta.

*Fonte: I Quotidiano del Commercialista del 6.9.2017*

§§§§§

# Centro Studi Fiscali e Societari

---

*La presente non vuole essere un'informativa esaustiva, bensì un supporto di facile ed immediata consultazione ed uno stimolo ad approfondimenti e alla ricerca di soluzioni personalizzate da valutare in relazione alle esigenze specifiche.*

A cura di:

Alberto Bonfiglio

Michela Bonfiglio

Alberto Bonfiglio  
Michela Bonfiglio  
**Studio Severgnini**