

A.N.T.I. – Sezione Friuli Venezia Giulia
Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili della Provincia di Udine

Torreano di Martignacco (Udine) – Ente Fiera
Martedì 9 gennaio 2018 dalle ore 14.30 alle 18.30

NOVITA' TRIBUTARIE 2018

a cura di Luca Lunelli
dottore commercialista e tributarista in Udine

0. SOMMARIO

1. Principio di derivazione rafforzata dopo la riforma OIC (sintesi).....	pag. 2
2. Novità in tema di <i>transfer pricing</i>	pag. 8
3. La nuova nozione di stabile organizzazione	pag. 9
4. Rinvio applicazione I.S.A. e rinvio abolizione degli studi di settore.....	pag. 15
5. Interventi sull'imposizione dei dividendi e la cessione di partecipazioni.....	pag. 17
6. Abuso del diritto ed interpretazione degli atti nell'imposta di registro	pag. 22
7. Processo tributario: novità e conferme; in particolare sul P.T.T.	pag. 25

- Relazione resa definitiva in data 7 gennaio 2018 -

1. Principio di derivazione rafforzata dopo la riforma OIC (cenni)

▪ Riferimenti normativi:

- D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139
- art. 13-bis del D.L. 30 dicembre 2016, conv. dalla L. 27 febbraio 2017, n. 19
- D.MEF. 3 agosto 2017 (c.d. "D.M. OIC")

1.1. Premessa

Il D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139 – attuativo della Direttiva 2013/34/UE – ha (notevolmente) innovato le disposizioni civilistiche in tema di redazione del bilancio d'esercizio, con efficacia dai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio dal 1° gennaio 2016.

Un primo adeguamento/aggiornamento alle nuove regole dei principi contabili nazionali OIC era avvenuto nel dicembre 2016, per proseguire nel corso del 2017 e concludersi con una serie di ulteriori emendamenti pubblicati dall'OIC il 29 dicembre 2017 (efficaci nei confronti dei bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2017)¹.

Si tenga presente che i principi contabili OIC non rappresentano solo "regole tecniche secondarie" ma – come precisato nella Relazione di accompagnamento al D.Lgs. 139/2015² – forniscono *ex lege* le regole pratiche per la corretta applicazione della nuova normativa civilistica³.

La disciplina di coordinamento in materia di IRES ed IRAP con le disposizioni del D.Lgs. 139/2015 è stata introdotta con l'art. 13-bis del D.L. 244/2016 (c.d. Milleproroghe; da notare che tale disposizione mancava nella versione iniziale del decreto ed è stata inserita *last minute* soltanto in sede di conversione in Legge..., nel febbraio 2017!).

Infine, con D.M. 3 agosto 2017 (d'ora in poi, anche D.M. OIC), sono state emanate le disposizioni di attuazione del citato art. 13-bis per disciplinare le ricadute, ai fini IRES ed IRAP, delle novità normative e contabili per i c.d. soggetti OIC Adopter (d'ora in poi, anche "soggetti

¹ Aggiornamento ufficiale reperibile su: <http://www.fondazioneoic.eu/?p=13465>. Sono stati "emendati" l'OIC 12 (composizione e schemi di bilancio), OIC 13 (Rimanenze), OIC 16 (Immobilizzazioni materiali), OIC 17 (Bilancio consolidato e metodo del PN), OIC 19 (Debiti), OIC 21 (Partecipazioni), OIC 24 (Immobilizzazioni immateriali), OIC 25 (Imposte sul reddito), OIC 29 (cambiamenti di principi contabili) e OIC 32 (Strumenti finanziari derivati). Anche in questo caso, è prevista la facoltà, per il Legislatore fiscale, di emanare apposite disposizioni di coordinamento, come già accaduto per l'art. 13-bis del D.L. 244/2016.

² "Ai principi contabili nazionali occorrerà fare riferimento per quanto riguarda la necessaria declinazione pratica, ivi compresa la descrizione delle possibili casistiche, di norme di carattere generale che, per la loro intrinseca natura e finalità (quali ad esempio quelle relative ai principi della rilevanza e della sostanza economica), recano criteri generali e non una descrizione di dettaglio che, inevitabilmente, non potrebbe essere esaustiva delle diverse fattispecie e dei fatti gestionali a cui sono rivolte" (Cfr., Relazione al D.Lgs. 139/2015, commento all'art. 12 - Disposizioni finali e transitorie).

³ Cfr., Fondazione Nazionale dei Commercialisti, *La fiscalità delle imprese OIC Adopter*, versione "estesa" del 30.10.2017; reperibile su <http://www.fondazioneNazionalecommercialisti.it/node/1261>; cfr., anche CNDCEC e Confindustria, documento su "Problematiche e soluzioni operative per il passaggio alle disposizioni del D.Lgs. 139/2015 e ai principi contabili nazionali", marzo 2017.

OIC”); in particolare, il D.M. OIC ha modificato alcune disposizioni del D.M. 8.06.2011 ed indicato **quali disposizioni** di tale decreto (e del D.M. 1.04.2009) sono applicabili ai soggetti OIC.

Ricordo che – dal punto di vista fiscale – l’art. 83 del T.U.II.RR. opera una **netta distinzione** tra

- a. **soggetti IAS Adopter**, con bilancio IAS-IFRS e fiscalità basata sul principio di “derivazione rafforzata” ex art. 83, co. 1, III periodo, del T.U.II.RR. ed altre specifiche particolarità (cfr., D.M. 1.04.2009 e D.M. 8.06.2011);
- b. **soggetti OIC Adopter**, diversi dalle micro-imprese, con bilancio redatto in base agli OIC (ai quali è destinato il D.M. OIC) e fiscalità basata sul principio di “derivazione rafforzata” **ex art. 83, co. 1, III periodo e co. 1-bis del T.U.II.RR.** e;
- c. **micro-imprese**⁴, con obblighi bilancistici semplificati e **fiscalità basata sul principio di derivazione “semplice”** ex art. 83, co. 1, I periodo, del T.U.II.RR..

Nella presente trattazione si farà riferimento ai **solli soggetti OIC Adopter sub b.**

1.2. Disposizioni applicabili ai soggetti OIC

L’art. 2 del D.M. OIC rende **applicabili** ai soggetti OIC alcune disposizioni già previste per i soggetti IAS Adopter ed in particolare:

- a. **l’art. 2, co. 1-3, del D.M. 1.04.2009:** è la **disposizione più importante** perché conferma il **principio di “prevalenza della sostanza sulla forma”** e **disapplica le regole in tema di competenza fiscale contenute nell’art. 109, co. 1 e 2, del T.U.II.RR., facendo però “salve”** (cioè si continuano ad applicare) **le regole del T.U.II.RR. che fissano limiti quantitativi o la ripartizione pluriennale di componenti di reddito o la deduzione per cassa.** Viene inoltre stabilita la disapplicazione dell’art. 106 del T.U.II.RR. (svalutazione crediti) per i componenti reddituali contabilizzati in sede di prima iscrizione dei crediti (valutazione al costo ammortizzato con attualizzazione): gli oneri finanziari figurativi iscritti in sede di rilevazione al costo ammortizzato dei crediti oltre 12 mesi (OIC 15) diventano, quindi, interamente deducibili, senza il limite dello 0,50% previsto per le svalutazioni dei crediti;
- b. **l’art. 3, co. 1, 3, 4 ed art. 2, primo periodo, del D.M. 1.04.2009,** che impedisce che i criteri contabili possano provocare doppie deduzioni o doppie imposizioni in capo al medesimo contribuente. Inoltre, disciplina i casi di operazioni tra soggetti OIC e micro-imprese (a cui non si applica il principio di derivazione rafforzata)⁵;

⁴ Soggetti che nel primo esercizio o per due esercizi consecutivi non superano due dei seguenti limiti (cfr., art. 2435-ter, del Cod. Civ.): totale attivo: € 175.000; totale vendite e prestazioni di servizi: € 350mila; dipendenti: 5 unità; società che non abbiano emesso titoli negoziati su mercati regolamentati.

⁵ Con la conseguenza che in presenza di rapporti tra soggetti OIC e micro-imprese (oltre che tra imprese IAS-adopter e imprese che non applicano tali principi), possono sussistere criteri di rappresentazione e relative ricadute fiscali differenziati. A titolo d’esempio si consideri la vendita di un bene con pagamento dilazionato senza interessi effettuata da una micro impresa ad un soggetto OIC: la cedente rileva il ricavo (e il credito vs. cliente) per l’importo nominale (es.: 100), mentre la cessionaria iscriverà il costo d’esercizio (e il debito vs. fornitore) al netto degli interessi impliciti (es.: 90). Queste diverse rappresentazioni ex art. 3 citato, possono legittimamente coesistere.

- c. **l'art. 2, co. 2, del D.M. 8.06.2011**, che stabilisce che i componenti imputati direttamente a Patrimonio Netto rilevano ai fini IRAP nello stesso modo di quelli iscritti a conto economico aventi la medesima natura;
- d. **l'art. 3, comma 1, del D.M. 8.06.2011**, che qualifica la strumentalità (che consente la deduzione degli ammortamenti iscritti in bilancio) degli immobili di cui al documento OIC 16 secondo i criteri *ex art.* 43 del T.U.II.RR.;
- e. **l'art. 5, D.M. 8.06.2011**, volto a disciplinare gli strumenti finanziari (azioni e obbligazioni⁶) *ex art.* 44 del T.U.II.RR. a prescindere dalla qualificazione e dalla classificazione adottata in bilancio. Si prevede inoltre (con il nuovo comma 4-*bis* dell'art. 5, introdotto dal D.M. OIC e valido anche per le imprese IAS-adopter) la irrilevanza reddituale degli interessi figurativi su finanziamenti infruttiferi o a tassi significativamente diversi da quelli di mercato concessi a (o ricevuti da) società controllate/controllanti ai sensi dell'art. 2359 del Codice civile, imputati, rispettivamente, ad incremento del costo della partecipazione o in una riserva;
- f. **l'art. 7, commi 2, 3 e 4, D.M. 8.06.2011**, che attiene alle regole riguardanti gli **strumenti derivati di copertura**⁷ che prevedono i criteri per il riconoscimento del requisito di copertura, l'irrilevanza degli effetti della copertura dei flussi finanziari fino a quando non transitano dal conto economico ed infine i requisiti formali affinché la relazione di copertura assuma rilevanza fiscale;
- g. **l'art. 9, D.M. 8.06.2011**, volto a regolare gli accantonamenti iscritti in bilancio ai sensi del principio contabile OIC 31, prevedendo che si considerano tali gli oneri iscritti in contropartita di passività di scadenza o ammontare incerti. Tali componenti reddituali, anche laddove classificati in voci ordinarie dei costi (e non negli "accantonamenti" contabili), sono deducibili solo se ricompresi nell'art. 107, commi da 1 a 3, del T.U.II.RR..

Infine, **l'art. 3 del D.M. OIC** – considerata la "tardività" del Legislatore – introduce una **clausola di salvaguardia** che "giustifica" eventuali comportamenti non coerenti con le disposizioni del D.M. medesimo, tenuti dai contribuenti **con riferimento all'esercizio anteriore a quello in corso all'11 agosto 2017** (data di entrata in vigore del D.M.) per il quale i termini di versamento sono scaduti prima di quest'ultima data.

1.3. Sul principio di derivazione. La disapplicazione del principio di competenza

Come anticipato *sub* § 1.2, l'art. 2 del D.M. OIC - dopo aver confermato il principio della *substance over form* - dispone la **disapplicazione**:

⁶ Si conferma il trattamento fiscale delle remunerazioni su tali strumenti finanziari *ex art.* 109, co. 9, del T.U.II.RR. e cioè l'indeducibilità per la quota di esse che comporti la partecipazione ai risultati dell'emittente o di altre società del gruppo o dell'affare in relazione al quale tali strumenti finanziari sono stati emessi.

⁷ Si considerano con finalità di copertura anche le operazioni in cui il contribuente designa come relazione di copertura soltanto le variazioni dei flussi finanziari del *fair value* dell'elemento coperto al di sopra o al di sotto di un determinato prezzo o in base ad altra variabile. Si conferma inoltre che, in caso di utili o perdite generati dallo strumento con finalità di copertura, la rilevanza fiscale si ha solo nel momento della loro imputazione a conto economico. Si estende infine ai soggetti OIC la regola (comma 4), riscritta dal medesimo D.M., sui requisiti necessari per definire "di copertura" uno strumento finanziario derivato.

- dell'art. 109, co. 1, del T.U.II.RR. cioè dei **requisiti di certezza e determinabilità** oggettiva dell'ammontare; e
- dell'art. 109, co. 2, del T.U.II.RR. cioè delle **regole (formali) che individuano il momento di imputazione temporale**

dei ricavi e dei costi derivanti da operazioni "tipiche" (ossia cessioni di beni mobili e immobili e prestazioni di servizi).

► La **conseguenza di tale "disapplicazione"** è che – ai fini della determinazione del reddito (imponibile) d'impresa – **l'esercizio di competenza dei proventi e degli oneri è quello in cui il componente reddituale viene iscritto in bilancio secondo corrette regole contabili**, senza che si possano applicare criteri differenti. L'Amministrazione finanziaria – qualora l'imputazione a bilancio sia effettuata in difformità dai principi contabili – avrà comunque titolo per operare la rettifica all'imponibile secondo quanto sarebbe risultato da una corretta applicazione di tali principi (cfr., Circ. Ag. Entr. 7/E/2011⁸).

Al di là della portata concettuale della novella, va rilevato come la "competenza economica OIC" tenda generalmente – e con poche eccezioni – a coincidere con la competenza tributaria ex art. 109, co. 2, del T.U.II.RR.⁹, nel senso che

a. per le cessioni di beni, l'OIC 15 (§ 29) individua come criterio guida della competenza il momento in cui si verifica il passaggio "sostanziale" della proprietà da individuare nella data del trasferimento dei rischi e benefici. Questo trasferimento, salvo che in presenza di difformi condizioni contrattuali, viene fatto coincidere con la consegna o spedizione per le vendite di beni mobili (anche in presenza di vendita a rate con riserva di proprietà) e con la stipula del contratto di compravendita per le cessioni di immobili, partecipazioni e aziende. E questo coincide con le regole "formali" previste dall'art. 109, co. 2, del T.U.II.RR. Solo qualora, alla data in cui si verificano gli eventi sopra indicati, non si possa ritenere effettuato il trasferimento sostanziale di rischi e benefici, il ricavo (o il costo) non assumerà rilevanza, nè contabile, nè fiscale;

b. per le prestazioni di servizi¹⁰, l'OIC 15 fa ancora riferimento al momento in cui il servizio viene reso e cioè, di fatto, alla ultimazione della prestazione (data in cui sorge contrattualmente il diritto alla percezione del corrispettivo), anche questo in modo perfettamente conforme all'art. 109, co. 2, del T.U.II.RR..

Diverso discorso vale per l'imputazione a periodo di **operazioni atipiche** per le quali le disposizioni civilistiche prevedono regole specifiche: ad es., per le operazioni di **sale and lease back**, l'art. 2425-bis, co. 4, del Cod. Civ. e i principi contabili OIC richiedono che le relative plusvalenze siano imputate a conto economico in correlazione temporale con i

⁸ Contraria Assonime, in *Guida all'applicazione dell'IRES e dell'IRAP per le imprese IAS-adopter*, 2011, pag. 74.

⁹ L. Gaiani, *Il criterio di competenza fiscale si adegua ai nuovi principi contabili OIC*, in "Il Fisco", 36/2017, p. 3417.

¹⁰ Per ricavi e costi relativi a servizi in corso di esecuzione al termine dell'esercizio, non ci saranno impatti sul conto economico ed anche questo in termini conformi alla normativa fiscale. Salva la sospensione dei costi sostenuti per la realizzazione del servizio ancora non ultimato; conformemente anche in questo caso alle disposizioni fiscali, cioè all'art. 92, co. 6, del T.U.II.RR..

canoni del leasing della (retro)locazione finanziaria; questa modalità di “imputazione a periodo” – derivante dalla specifica qualificazione della operazione (che viene vista e rappresentata in modo unitario, senza scinderla in una vendita e in un leasing di ritorno) – avrà, d’ora in poi, efficacia anche fiscale.

Quanto alle conseguenze della **disapplicazione dei principi di certezza e determinabilità**, va chiarito un **aspetto essenziale**: la disposizione civilistica **non** prevede che i componenti reddituali da imputare possano essere anche “incerti” o solo “stimati”, ma afferma che **certezza e determinabilità oggettiva devono essere riscontrati sulla base dei principi contabili economico-sostanziali (OIC/IAS) e non in funzione di quelli giuridico-formali ex art. 109 del T.U.II.RR.**

Da ultimo, la disapplicazione dell’art. 109, co. 1 e 2, produce **conseguenze**:

- a. sui requisiti di rilevanza fiscale dei costi imputati a conto economico per competenza a causa di elementi (certi) sorti dopo la chiusura dell’esercizio** ma prima della redazione del bilancio. Ad es. un contenzioso civile in corso nel 2017 si definisce, a seguito del deposito della sentenza d’appello (negativa), nel febbraio 2018: l’importo riconosciuto alla controparte viene rilevato nei costi e debiti del bilancio 2017 con valenza ai fini sia civilistici che fiscali. Prima del D.M. OIC, l’A.F. avrebbe richiesto di dedurre tali costi solo nel p.i. successivo (2018) a quello d’imputazione a bilancio, vale a dire nel p.i. in cui, per effetto del fatto (sentenza) il requisito di certezza e determinabilità era venuto ad esistenza (cfr., Circ. Min. Fin. 9/167/1981); ora, con il principio di derivazione rafforzata, la deduzione si effettua già nella dichiarazione relativa al bilancio in cui il costo viene imputato per competenza¹¹ (cioè Dichiarazione 2018 riferita ai redditi 2017);
- b. sui costi incerti e la deduzione degli accantonamenti.** L’art. 9 del D.M. 1.04.2009 stabilisce che si considerano fiscalmente “accantonamenti” (e non ordinari costi d’esercizio) gli oneri iscritti in contropartita di passività di ammontare o scadenza incerti che presentano i requisiti dell’OIC 31, ancorchè disciplinati da un principio contabile differente. Si considerano inoltre accantonamenti, sempre in base al citato art. 9, gli oneri derivanti dalla attualizzazione delle passività di cui sopra. Per questi oneri (fiscalmente equiparati ad accantonamenti), il regime fiscale resta quello dell’art. 107 del T.U.II.RR., per cui la deduzione è ammessa solo se si tratta di importi rientranti nei primi tre commi di tale articolo: spese per lavori ciclici delle navi e degli aeromobili; spese di ripristino dei beni gratuitamente devolvibili al termine di una concessione di opere pubbliche e oneri per operazioni e concorsi a premio. La disposizione, come chiarito dalla relazione al D.M. OIC, serve ad impedire che oneri non dotati del requisito di certezza (per scadenza o

¹¹ Anche se c’era già Cassazione a favore di tale impostazione: cfr., ad es., Cass., sent. 19671/2013, che affermava la necessità di deduzione nel medesimo esercizio di imputazione a bilancio qualora i fatti generatori fossero accaduti nell’anno successivo ma entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi.

ammontare) possano essere dedotti in forza del principio di derivazione rafforzata laddove, come previsto per diverse casistiche dell'OIC 12, essi vengano contabilizzati per natura, non già tra gli "accantonamenti", ma tra gli ordinari costi della produzione (voci B.6, B.7, B.9, ecc.) o tra gli oneri finanziari: ciò per evitare che la rilevanza (non più "fiscale" ma "contabile" ex OIC) dei requisiti di certezza e determinabilità oggettiva ex art. 2 del D.M., consenta una deduzione generalizzata di componenti negativi ancora incerti o comunque stimati.

1.4. Sul principio di *substance over form*. Il criterio del costo ammortizzato e svalutazione dei crediti.

Come anticipato *sub* § 1.2, lett. a), l'art. 2 del D.M. OIC prevede **l'estensione ai soggetti OIC del criterio di prevalenza della sostanza sulla forma** e dunque la sua **prevalenza sui criteri di competenza fiscale basati su aspetti giuridico-formali nonchè su ogni altra norma che assuma i componenti reddituali e patrimoniali in base a regole non conformi**.

Un'applicazione di tale principio consiste nel riconoscimento, ai fini IRES, della prima iscrizione in bilancio dei crediti (oltre che dei debiti) ad un valore differente da quello nominale per effetto del criterio del costo ammortizzato con attualizzazione. **I componenti reddituali contabilizzati in contropartita di tale differenza** (eccedenza in più o in meno del valore nominale rispetto al valore di iscrizione del credito), **non derivando da una valutazione, ma da una differente "qualificazione", concorreranno integralmente alla formazione del reddito e secondo la classificazione contabile.**¹²

E' il caso, per **esempio**, dei crediti commerciali con scadenza oltre i 12 mesi senza corresponsione di interessi o con interessi significativamente diversi dai tassi di interesse di mercato: si ipotizzi la cessione di un macchinario ad un corrispettivo di 1.000 (tralasciando per semplicità l'IVA), con pagamento dilazionato in cinque anni senza interessi. Se gli interessi attivi impliciti sono calcolati in 100, il credito verso clienti si rileverà in sede di prima iscrizione a 900 (come pure il correlato ricavo). L'importo di 100 sarà imputato a conto economico come interesse attivo nel corso del periodo di durata della dilazione, riallineando via via il valore contabile del credito (900) a quello nominale oggetto di incasso (1.000).

Il principio di derivazione, ribadito dall'art. 2 del D.M. 1.04.2009, fa sì che il valore di iscrizione del credito (900), l'importo del ricavo (900), come pure gli interessi attivi (100) assumano piena rilevanza anche ai fini fiscali.

¹² Cfr., L. Gaiani, *Regole attuative del principio di derivazione rafforzata per i soggetti OIC Adopter*, in "Il Fisco", 40/2017, p. 3811

2. Novità in tema di *transfer pricing*

- **Riferimenti normativi:** art. 110, co. 7, del T.U.II.RR., modificato ex art. 59, del D.L. 50/2017 conv. dalla L. 96/2017 (c.d. “Manovra Correttiva”) ed art. 31-*quater*, D.P.R. 600/1973, introdotto dal medesimo art. 59 (in vigore dal 24.06.2017).

Art. 110, co. 7, del T.U.II.RR.	
Ante modifica	Post modifica
<p><i>I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2, se ne deriva aumento del reddito; la stessa disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali «procedure amichevoli» previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi. La presente disposizione si applica anche per i beni ceduti e i servizi prestati da società non residenti nel territorio dello Stato per conto delle quali l'impresa esplica attività di vendita e collocamento di materie prime o merci o di fabbricazione o lavorazione di prodotti.</i></p>	<p><i>I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito. La medesima disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, secondo le modalità e alle condizioni di cui all'articolo 31-<i>quater</i> del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, possono essere determinate, sulla base delle migliori pratiche internazionali, le linee guida per l'applicazione del presente comma.</i></p>

“L’articolo 59 del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50 interviene in maniera sistematica nell’ordinamento fiscale italiano con particolare riferimento alle imprese che esercitano un’attività internazionale, sia modificando l’art. 110, comma 7 del TUIR sia introducendo l’articolo 31-*quater* nel decreto del Presidente della repubblica 29 settembre 1973, n. 600” (cfr., Audizione del Direttore dell’Agenzia delle Entrate, Roma 4.5.2017, Camera dei Deputati).

Dal 24 giugno 2017, i prezzi di trasferimento tra imprese estere associate non sono più valutati secondo il criterio del “valore normale” (di cui all’art. 9, del T.U.II.RR.), ma vengono determinati con riferimento al principio della **libera concorrenza**: ciò per adeguare la disciplina nazionale dei prezzi di trasferimento all’art. 9 del Modello di Convenzione OCSE.

I componenti derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato con le quali vi sia un rapporto di controllo¹³, sono **determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili se da tali operazioni deriva un aumento del reddito.**

Ciò vale anche se dall’applicazione di tale principio di “libera concorrenza” deriva una **diminuzione del reddito**, ma, in questo caso, “solo” se ricorrono le condizioni – e secondo le

¹³ Anche “di fatto” e, nella sua concezione più estesa, estensibile a “tutte le fattispecie il cui rapporto giuridico o economico tra i soggetti è di tale rilievo da presupporre un’alterazione dei valori negli scambi commerciali, con una pratica assimilazione alla comunanza di interessi”.

modalità - stabilite dal “nuovo” **art. 31-quater**, del **D.P.R. 600/1973**, per effetto del quale la rettifica in diminuzione del reddito imponibile (a seguito di una rettifica in aumento della base imponibile della consociata estera operata da un altro Stato), può essere riconosciuta dall’Amministrazione finanziaria:

- a. in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli (MAP) previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni o dalla Convenzione n. 90/436/CE del 1990;
- b. a conclusione dei controlli effettuati nell’ambito di attività di cooperazioni internazionale i cui esiti siano condivisi dagli Stati partecipanti;
- c. a seguito di istanza del contribuente, a fronte di una rettifica in aumento definitiva e conforme al principio di libera concorrenza effettuata da uno Stato con il quale è in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni sui redditi che consenta un adeguato scambio di informazioni. In questo caso, affinché il contribuente possa accedere alla procedura, è necessario che la rettifica
 - sia resa definitiva;
 - sia stata operata nel rispetto del principio di libera concorrenza;
 - sia stata esercitata da uno Stato con il quale è in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni che preveda un adeguato scambio di informazioni.

Quanto alle modalità e ai termini di presentazione dell’istanza, gli stessi sono demandati ad un provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate (allo stato, non emanato).

In conclusione, mentre la precedente formulazione dell’art. 110, co. 7 prevedeva solo l’ipotesi *sub a*), “*il nuovo art. 31-quater, a cui rimanda l’art. 110, co. 7, amplia le ipotesi di riconoscimento delle **variazioni in diminuzione** del reddito imponibile derivanti dalla corretta applicazione del principio di libera concorrenza*” (cfr., Audizione del Direttore dell’Agenzia delle Entrate, cit.).

3. La nuova nozione di stabile organizzazione

- **Riferimenti normativi: art. 1, co. 1010, L. 205/2017 (Legge di bilancio 2018)**

3.1. Premessa

Il concetto di **stabile organizzazione** (d’ora in poi, anche S.O.) è assai rilevante nell’ambito del nostro ordinamento tributario:

- **ai fini IVA**, si ricorda l’art. 11, § 1, del Regolamento UE 15 marzo 2011, n. 282, per effetto del quale è tale “*qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell’attività economica [...] caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione*”;
- **ai fini delle imposte sui redditi**, si ricorda (senza pretesa di esaustività)

- l'art. 23 del T.U.II.RR. che considera prodotti in Italia i redditi delle attività d'impresa svolte da non residenti mediante S.O.;
- l'art. 117, co. 2, del T.U.II.RR. che consente l'opzione per il consolidato nazionale ai soggetti non residenti solo se posseggono una S.O. in Italia;
- l'art. 152, co. 1, del T.U.II.RR. che prevede la tassazione delle S.O. in Italia di società ed enti commerciali non residenti in base al conto economico ed alle regole in tema di reddito d'impresa;
- l'art. 168-ter del T.U.II.RR. sulla c.d. *branch exemption* per le S.O. all'estero di imprese residenti;
- l'art. 14, co. 5, del D.P.R. 600/1973 che prevede l'obbligo di contabilità per le S.O. di soggetti non residenti che esercitano attività commerciali in Italia.

Quanto all'**IRAP** il riferimento è contenuto nell'art. 162, co. 1, del T.U.II.RR..

L'art. 1, co. 1010, della Legge di bilancio 2018 – recependo una serie di indicazioni contenute nella *Action 1* del progetto BEPS in materia di “economia digitale” (*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*) – ha apportato modifiche significative alla **nozione di stabile organizzazione** contenuta nell'**art. 162 del T.U.II.RR.**; come segue.

3.2. La normativa modificata (in estrema sintesi)

Art. 162 del T.U.II.RR.	
Ante modifica (in vigore fino al p.i. 2017)	Post modifica (in vigore dal p.i. 2018)
1. (...) <i>l'espressione «stabile organizzazione» designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato.</i>	1. Identico
2. <i>L'espressione «stabile organizzazione» comprende in particolare:</i> a) <i>una sede di direzione;</i> b) <i>una succursale;</i> c) <i>un ufficio;</i> d) <i>un'officina;</i> e) <i>un laboratorio;</i> f) <i>una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali (...).</i>	2. <i>L'espressione «stabile organizzazione» comprende in particolare:</i> a) <i>una sede di direzione;</i> b) <i>una succursale;</i> c) <i>un ufficio;</i> d) <i>un'officina;</i> e) <i>un laboratorio;</i> f) <i>una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali (...);</i> f-bis) una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso.
3. <i>Un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione, ovvero l'esercizio di attività di supervisione ad esso connesse, è considerato «stabile organizzazione» soltanto se tale cantiere, progetto o attività abbia una durata superiore a tre mesi</i>	3. Identico
4. <i>Una sede fissa di affari non è, comunque, considerata stabile organizzazione se:</i> a) <i>viene utilizzata una installazione ai soli fini di</i>	4. <i>Fermi restando i commi da 1 a 3, la dizione «stabile organizzazione» non comprende:</i> a) <i>l'uso di una installazione ai soli fini di deposito, di</i>

<p><i>deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;</i></p> <p><i>b) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;</i></p> <p><i>c) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;</i></p> <p><i>d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;</i></p> <p><i>e) viene utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario;</i></p> <p><i>f) viene utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e), purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere preparatorio o ausiliario.</i></p>	<p><i>esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;</i></p> <p><i>b) la disponibilità di beni o merci appartenenti all'impresa immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;</i></p> <p><i>c) la disponibilità di beni o merci appartenenti all'impresa immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;</i></p> <p><i>d) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;</i></p> <p><i>e) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dello svolgimento, per l'impresa, di ogni altra attività;</i></p> <p><i>f) la disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e).</i></p>
	<p>4-bis. Le disposizioni del comma 4 si applicano a condizione che le attività di cui alle lettere da a) a e) o, nei casi di cui alla lettera f), l'attività complessiva della sede fissa d'affari siano di carattere preparatorio o ausiliario.</p>
<p>5. Oltre a quanto previsto dal comma 4 non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi.</p>	<p>5. Il comma 4 non si applica ad una sede fissa d'affari che sia utilizzata o gestita da un'impresa se la stessa impresa o un'impresa strettamente correlata svolge la sua attività nello stesso luogo o in un altro luogo nel territorio dello Stato e lo stesso luogo o l'altro luogo costituisce una stabile organizzazione per l'impresa o per l'impresa strettamente correlata in base alle previsioni del presente articolo, ovvero l'attività complessiva risultante dalla combinazione delle attività svolte dalle due imprese nello stesso luogo, o dalla stessa impresa o da imprese strettamente correlate nei due luoghi, non sia di carattere preparatorio o ausiliario, purché le attività svolte dalle due imprese nello stesso luogo, o dalla stessa impresa, o dalle imprese strettamente correlate nei due luoghi, costituiscano funzioni complementari che siano parte di un complesso unitario di operazioni d'impresa.</p>
<p>6. Nonostante le disposizioni dei commi precedenti e salvo quanto previsto dal comma 7, costituisce una stabile organizzazione dell'impresa di cui al comma 1 il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni.</p>	<p>6. Ferme le disposizioni dei commi 1 e 2 e salvo quanto previsto dal comma 7, se un soggetto agisce nel territorio dello Stato per conto di un'impresa non residente e abitualmente conclude contratti o opera ai fini della conclusione di contratti senza modifiche sostanziali da parte dell'impresa e detti contratti sono in nome dell'impresa, oppure relativi al trasferimento della proprietà, o per la concessione del diritto di utilizzo, di beni di tale impresa o che l'impresa ha il diritto di utilizzare, oppure relativi alla fornitura di servizi da parte di tale impresa, si considera che tale impresa abbia una stabile organizzazione nel territorio dello Stato in relazione a ogni attività svolta dal suddetto soggetto per conto dell'impresa, a meno che le attività di tale soggetto siano limitate allo svolgimento delle attività di cui al comma 4 le quali,</p>

	<i>se esercitate per mezzo di una sede fissa di affari, non permetterebbero di considerare questa sede fissa una stabile organizzazione ai sensi delle disposizioni del medesimo comma 4.</i>
<i>7. Non costituisce stabile organizzazione dell'impresa non residente il solo fatto che essa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale, o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività.</i>	<i>7. Il comma 6 non si applica quando il soggetto, che opera nel territorio dello Stato per conto di un'impresa non residente, svolge la propria attività in qualità di agente indipendente e agisce per l'impresa nell'ambito della propria ordinaria attività. Tuttavia, quando un soggetto opera esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di una o più imprese alle quali è strettamente correlato, tale soggetto non è considerato un agente indipendente, ai sensi del presente comma, in relazione a ciascuna di tali imprese.</i>
-	<i>7-bis. Ai soli fini del presente articolo, un soggetto è strettamente correlato ad un'impresa se, tenuto conto di tutti i fatti e di tutte le circostanze rilevanti, l'uno ha il controllo dell'altra ovvero entrambi sono controllati da uno stesso soggetto. In ogni caso, un soggetto è considerato strettamente correlato ad un'impresa se l'uno possiede direttamente o indirettamente più del 50 per cento della partecipazione dell'altra o, nel caso di una società, più del 50 per cento del totale dei diritti di voto e del capitale sociale, o se entrambi sono partecipati da un altro soggetto, direttamente o indirettamente, per più del 50 per cento della partecipazione, o, nel caso di una società, per più del 50 per cento del totale dei diritti di voto e del capitale sociale.</i>
<i>8. Nonostante quanto previsto dal comma precedente, non costituisce stabile organizzazione dell'impresa il solo fatto che la stessa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un raccomandatario marittimo di cui alla legge 4 aprile 1977, n. 135, o di un mediatore marittimo di cui alla legge 12 marzo 1968, n. 478, che abbia i poteri per la gestione commerciale o operativa delle navi dell'impresa, anche in via continuativa.</i>	Identico, salvo una modifica di carattere formale
<i>9. Il fatto che un'impresa non residente con o senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato controlli un'impresa residente, ne sia controllata, o che entrambe le imprese siano controllate da un terzo soggetto esercente o no attività d'impresa non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese una stabile organizzazione dell'altra</i>	Identico

- Il primo intervento riguarda la c.d. **“positive list”** (cioè l’elenco delle fattispecie suscettibili di configurare una S.O.) contenuta nel **co. 2 dell’art. 162-bis del T.U.II.RR. con l’aggiunta della lett. f-bis** secondo cui, la S.O. può essere costituita (oltre che dai casi da a) ad f)) da **“una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio dello stesso”**.

Tale previsione è volta a **superare la vecchia impostazione di S.O. basata sull'insediamento di una struttura fisica (materiale o personale) nel territorio dello Stato** ed è (soprattutto, ma non solo) rivolta alle attività digitali o multidimensionali che consentono alle imprese di operare senza una struttura fisica o, comunque, con strutture molto "leggere"; contestualmente viene eliminato il vecchio comma 5 che escludeva la sussistenza di una S.O. nel caso di disponibilità, a qualsiasi titolo, di *"elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi"*.

Quanto alla **"presenza economica"**, nell'ambito del Progetto BEPS, risulta connessa ai seguenti fattori:

- ricavi prodotti in un determinato Stato;
- fattori "digitali", quali l'utilizzo di un nome di dominio locale, una piattaforma digitale locale, l'utilizzo di metodi di pagamento locali;
- fattori legati all'utenza, quali il numero di utenti mensili, la regolare conclusione di contratti on line o il volume di dati raccolti.

In definitiva, si cerca di dare rilievo al luogo in cui si svolgono le attività e si produce la ricchezza superando la concezione tradizionale basata sul radicamento territoriale materiale o personale.

► Il Legislatore è poi **intervenuto** anche sulla c.d. **"negative list"** (cioè i casi che **non** configurano S.O.):

a. riformulando il co. 4, con la conseguenza che la **sussistenza di una S.O. è esclusa**, nel caso di

- disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dello svolgimento, per l'impresa, *"di ogni altra attività"*, da intendersi come attività diversa dalle attività di deposito, esposizione o consegna di beni appartenenti all'impresa, dall'attività di magazzino o dall'attività di acquisto di beni o raccolta di informazioni per l'impresa, elencate nelle precedenti lett. da a) a d) (art. 162 co. 4 lett. e);
- disponibilità di una sede fissa di affari utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lett. da a) ad e) (art. 162 co. 4 lett. f), a condizione che le attività "singole" elencate nelle lett. da a) ad e), o l'attività complessiva risultante dalla combinazione di tali attività, siano di carattere preparatorio o ausiliario (art. 162 co. 4-bis);

b. sostituendo il co. 5 con la previsione che l'eccezione relativa alle attività di carattere preparatorio o ausiliario (co. 4) non opera con riferimento ad una base fissa utilizzata da un'impresa o da un'impresa ad essa "strettamente correlata"¹⁴:

¹⁴ Un "soggetto è strettamente correlato ad un'impresa" (art. 162, co. 7-bis) se, tenuto conto di tutti i fatti e di tutte le circostanze rilevanti, l'uno ha il controllo dell'altra o entrambi sono controllati da uno stesso soggetto, o in ogni caso:

- l'uno possiede direttamente o indirettamente più del 50% della partecipazione dell'altra o, nel caso di una società, più del 50% del totale dei diritti di voto o del capitale sociale;
- entrambi sono partecipati da un altro soggetto, direttamente o indirettamente, per più del 50% della partecipazione, o, nel caso di una società, per più del 50% del totale dei diritti di voto e del capitale sociale.

- se queste svolgono la propria attività nello stesso luogo o in un altro luogo costituente S.O. per le stesse;
 - se l'attività risultante dalla combinazione delle attività delle due imprese nello stesso luogo o nei due luoghi non sia di carattere preparatorio o ausiliario, a condizione che le attività svolte dalle due imprese nello stesso luogo o, dalla stessa impresa, o dalle imprese strettamente correlate nei due luoghi, costituiscano funzioni complementari che siano parte di un complesso unitario di operazioni d'impresa (c.d. "*anti-fragmentation rule*"¹⁵).
- Sono poi state "riscritte" le nozioni di agente "dipendente" ed agente "indipendente" ai fini del riscontro di una S.O. nel territorio dello Stato:
- a. agente dipendente** (configura una S.O.) quando
- agisce nel territorio dello Stato per conto di un'impresa non residente;
 - conclude abitualmente contratti in nome e per conto della casa madre o comunque opera ai fini della conclusione di contratti¹⁶ senza modifiche sostanziali da parte dell'impresa.
- Per converso, l'agente dipendente non configura S.O. se si limita a svolgere attività elencate nella c.d. "negative list" e aventi carattere preparatorio o ausiliario;
- b. agente indipendente** (esclude la S.O.) quando
- svolge la propria attività in qualità di agente indipendente e
 - agisce per l'impresa nell'ambito della propria attività ordinaria.
- Non è agente indipendente un soggetto che opera esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di una o più imprese alle quali è "strettamente correlato".

Quanto alla **decorrenza delle nuove norme** si dovrebbero applicare a decorrere dal **2018** (per i soggetti "solari"), tuttavia va valutato il loro rapporto con le Convenzioni in materia di doppie imposizioni ed in particolare con la Convenzione Multilaterale OCSE¹⁷ (siglata dall'Italia il 7 giugno 2017) la quale, verosimilmente, non entrerà in vigore prima del 2019.

¹⁵ Conforme ad una sentenza della S.C.: sent. 7.10.2011, n. 20597.

¹⁶ Si deve trattare di contratti conclusi in nome dell'impresa, oppure relativi al trasferimento della proprietà, o alla concessione del diritto di utilizzo, di beni dell'impresa o che l'impresa ha il diritto di utilizzare, oppure relativi alla fornitura di servizi da parte dell'impresa.

¹⁷ A norma della quale le Convenzioni esistenti (o meglio, le singole Convenzioni elencate quali "Accordi fiscali coperti") si intenderanno automaticamente modificate, senza necessità di una rinegoziazione bilaterale delle clausole o di parte esse.

4. Rinvio applicazione I.S.A. e rinvio abolizione degli studi di settore

▪ Riferimenti normativi:

- **art. 9-bis, del D.L. 50/2017** (c.d. “Manovra Correttiva”)
- **art. 1, co. 931, L. 205/2017 (Legge di bilancio 2018)**
- **Prov. Dir. A.E. 22.9.2017, n. 191552**

4.1. Sintesi della disciplina

L'art. 9-bis, D.L. 50/2017 detta la disciplina dettagliata degli “**Indici sintetici di affidabilità fiscale**” (I.S.A.), che erano stati introdotti – come nuovo istituto giuridico – dall'art. 7-bis del D.L. 193/2016 (che, contestualmente, viene abrogato).

Gli I.S.A. si applicano agli esercenti attività di impresa, arti o professioni che dichiarano ricavi e/o compensi non superiori ai limiti che saranno stabiliti dal decreto di approvazione e/o revisione degli indici, con esclusione dei periodi di imposta in cui il contribuente ha iniziato o cessato l'attività ovvero non si trova in condizioni di normale svolgimento della stessa.

Tali indici:

- sono elaborati (dalla SOSE¹⁸) con una metodologia basata sull'analisi di dati e informazioni relative a più periodi di imposta¹⁹;
- approvati con decreto del MEF entro il 31.12 del periodo d'imposta in cui saranno applicati (quindi “a posteriori”);
- possono essere integrati per tenere conto di situazioni di natura straordinaria, e sono soggetti a revisione biennale.

I dati per la progettazione, realizzazione, costruzione e applicazione degli ISA sono acquisiti dalle dichiarazioni fiscali presentate dal contribuente, dalle informazioni disponibili in Anagrafe tributaria, dalle Agenzie fiscali, dall'INPS e dall'INAIL, dalla Guardia di Finanza, nonché da altre fonti.

Gli I.S.A. rappresentano la sintesi di indicatori elementari finalizzati a verificare la normalità e la coerenza della gestione aziendale o professionale; ed esprimono, su una **scala da 1 a 10**, il grado di **affidabilità fiscale** di ciascun contribuente; ciò al fine

- per il contribuente, di accedere ad un regime premiale variabile nel caso raggiunga il livello di affidabilità richiesto;
- per l'amministrazione finanziaria, di definire specifiche strategie di controllo (che si baseranno, peraltro, anche sulle informazioni presenti nelle varie Anagrafi tributarie, le quali dovrebbero essere collegate e coordinate fra loro).

¹⁸ Che non identifica più la vecchia “Società per gli Studi di Settore”, ma la nuova Società “SOLuzioni per il Sistema Economico Spa”.

¹⁹ È previsto che nella elaborazione sia coinvolta anche una “commissione di esperti” che deve esprimere il proprio parere sulla idoneità di ciascun indice a rappresentare la realtà cui si riferisce e sulle attività economiche per le quali elaborare gli indici.

I benefici premiali riconosciuti, a seconda del grado di affidabilità raggiunto dal contribuente, riguardano non solo l'esonero dall'apposizione del visto di conformità in alcuni casi specifici, ma anche:

- a) l'esclusione dall'applicazione della disciplina delle società di comodo e in perdita sistemica;
- b) l'esclusione dagli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui all'art. 39, co. 1, lett. d), D.P.R. 600/1973 e art. 54, co. 2, secondo periodo, D.P.R. 633/1972;
- c) l'anticipazione di almeno un anno dei termini di decadenza dell'attività di accertamento;
- d) l'esclusione della determinazione sintetica del reddito ex art. 38, D.P.R. 600/1973, a condizione, però, che il reddito complessivo non ecceda di due terzi quello dichiarato.

I benefici di cui alle lettere da a) a d) non operano in caso di violazioni che comportano l'obbligo di denuncia penale per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 74/2000.

Nel caso in cui il contribuente non raggiunga un punteggio "sufficiente", può migliorare il proprio profilo di affidabilità e, di conseguenza, accedere al regime premiale, se indica nella dichiarazione dei redditi ulteriori componenti positivi non risultanti dalle scritture contabili (analogamente al "vecchio adeguamento") i quali rileveranno non solo per la determinazione della base imponibile ai fini delle imposte dirette, ma anche ai fini dell'Irap e dell'Iva.

L'adeguamento "spontaneo" non comporta l'applicazione di sanzioni e interessi, a condizione che il contribuente effettui il versamento delle imposte derivanti dall'adeguamento entro il termine e con le modalità previsti per il versamento a saldo²⁰ delle imposte sui redditi. A differenza del passaggio dai parametri agli studi di settore, *"il cambio di paradigma qui è diverso: con gli ISA si abolisce l'accertamento presuntivo, [dato che] essi sono uno strumento finalizzato a riconoscere una premialità per imprese e professionisti affidabili di fronte al Fisco. Gli ISA, infatti, non costituiscono una prova ai fini dell'accertamento"*.

La omessa comunicazione degli ISA o la comunicazione con dati inesatti o incompleti costituisce una violazione sanzionata ex art. 8, co. 1, D.Lgs. 471/1997; però, prima della constatazione della violazione, l'Agenzia delle Entrate, al fine di favorire l'assolvimento spontaneo degli obblighi tributari, mette a disposizione del contribuente (con le modalità di cui all'art. 1, co. da 634 a 636, L. 190/2014) le informazioni in suo possesso, invitandolo a effettuare la comunicazione omessa o correggere spontaneamente quella errata o incompleta.

La violazione di omesso invio della comunicazione comporta anche - quale "sanzione impropria" - la possibilità per l'Agenzia delle Entrate di procedere, previo contraddittorio, all'accertamento induttivo.

Con Provv. Dir. A.E. 22.9.2017, n. 191552 sono stati individuati i primi 70 "indici" riguardanti circa 290 attività economiche, i quali - a loro volta - sono stati "validati" dalla Commissione Esperti in data 14.12.2017; la loro concreta applicazione era peraltro subordinata all'approvazione di uno specifico decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze...

²⁰ Con facoltà di rateizzare quanto dovuto.

4.2. Rinvio dell'applicazione degli I.S.A.

La Legge di bilancio 2018 ha disposto il rinvio

- da un lato, **dell'applicazione degli I.S.A.** *“a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2018”* (cioè per i “solari”, dal 2019) e, dall'altro,
- **dell'abolizione degli studi di settore**, che resteranno operativi ancora per il 2017²¹.

Tale rinvio è finalizzato ad *“assicurare a tutti i contribuenti un uniforme trattamento fiscale e”* a *“semplificare gli adempimenti dei contribuenti e degli intermediari”* (cfr. art. 1, co. 931, Legge di Bilancio 2018), anche perché *“l'entrata in vigore scaglionata potrebbe causare una violazione dei principi di uguaglianza e equità costituzionalmente protette”*²² e comportare un sensibile aggravio per gli intermediari costretti a gestire tre diversi strumenti (ISA, studi di settore e parametri); e, infine, perché la procedura informatica – Gerico 2.0 – ha bisogno ancora di un po' di “rodaggio” (cfr., Considerazioni del presidente della Commissione degli esperti e AD di SOSE riportate dalla stampa specializzata).

5. Interventi sull'imposizione dei dividendi e la cessione di partecipazioni

5.1. Dividendi conseguiti da persone fisiche “non imprenditori” (co. 999-1006)

La Legge di bilancio 2018 opera un *restyling* della tassazione dei dividendi (e dei redditi diversi di natura finanziaria), uniformando e semplificando *“il regime fiscale applicabile ai redditi di capitale e ai redditi diversi conseguiti da persone fisiche al di fuori dell'esercizio dell'attività di impresa (...) rendendo irrilevante la natura qualificata o meno della partecipazione”*.

La *ratio* di tale previsione deriva dall'innalzamento *“dell'aliquota sostitutiva sulle partecipazioni non qualificate susseguitesi nel corso degli anni e dalla modifica alla aliquota I.R.E.S. con conseguente modifica della tassazione delle partecipazioni qualificate”* per cui *“si è giunti ad un sostanziale allineamento del livello di tassazione dei redditi di capitale e dei redditi diversi*

²¹ In proposito, segnalo – ma ritengo che su questo profilo le “sorpresa” non siano finite – che per le imprese in contabilità semplificata i dati contabili degli studi di settore non saranno più “derivabili” dal quadro RG... per cui si dovrà

- compilare il quadro RG per cassa (o per “competenza Iva in caso di opzione ex art. 18, co. 5, del D.P.R. 600/1973);
- le elaborazioni di congruità, coerenza e normalità dello studio di settore invece sono previste sulla base dei dati statistici raccolti negli anni precedenti e avvengono sulla base di dati contabili “per competenza” quindi:
 - i risultati non saranno affidabili e, conseguentemente, non utilizzabili ad esempio per l'adeguamento spontaneo ai ricavi puntuali in dichiarazione, oppure
 - sarà necessario rielaborare i dati contabili richiesti dallo studio di settore per competenza (cosa non facilmente attuabile), oppure
 - vi saranno dei correttivi da applicare, che però dovrebbero essere previsti ad approvati almeno da un regolamento...

²² Infatti, alcuni contribuenti avrebbero potuto (già dal 2017) beneficiare di uno strumento (gli ISA) esclusivamente finalizzato ad ottenere dei premi legati all'affidabilità che avrebbe consentito loro di ottenere degli importanti benefici in termini di tranquillità nel subire accertamenti basati su presunzioni ovvero importanti semplificazioni, mentre altri, le imprese ancora soggette agli studi di settore, avrebbero dovuto ancora confrontarsi con uno strumento di accertamento legati ad un meccanismo premiale di portata più limitata.

conseguiti con riferimento ad entrambe le tipologie di partecipazioni". (cfr., Relazione illustrativa al Disegno di legge di Bilancio 2018).

► A decorrere dal **1° gennaio 2018**, per i **dividendi percepiti da persone fisiche** al di fuori dell'esercizio di impresa, viene prevista un'unica modalità di tassazione a prescindere dalla natura della partecipazione (qualificata²³ o non qualificata): **ritenuta a titolo di imposta nella misura del 26%** da parte del soggetto IRES erogatore degli stessi; e, quindi, tassazione "definitiva" senza ulteriori obblighi impositivi o dichiarativi e, pertanto, "esclusione" dalla progressività IRPEF (con allineamento a quello che è il regime già in vigore per i dividendi da partecipazione non qualificata).

Tale ritenuta è altresì applicabile anche agli utili derivanti da **contratti di associazione in partecipazione** indipendentemente dal valore dell'apporto.

Disciplina transitoria: al fine di favorire lo "smaltimento" delle riserve di utili presenti nei patrimoni netti delle società di capitali su cui è stata corrisposta l'IRES in misura differenziata a seconda dell'anno di maturazione, la Legge di bilancio 2018 ha previsto per gli

a. utili prodotti fino al 31 dicembre 2017 ma con distribuzioni deliberate

- dal **1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022**, il mantenimento delle "**vecchie regole**" ossia tassazione IRPEF progressiva su quota parte dividendi, come segue:
 - ▶ utili prodotti **fino al 2007** → tassazione in capo al socio sul **40%** (IRES 33%);
 - ▶ utili prodotti **dal 2008 al 2016** → tassazione in capo al socio sul **49,72%** (IRES 27,50%);
 - ▶ utili prodotti nel **2017** → tassazione in capo al socio sul **58,14%** (IRES 24%);
- dal **1° gennaio 2023**, la **tassazione con ritenuta "secca" del 26%** a prescindere dal fatto che si tratti di utili "risalenti" e cioè prodotti fino al 31 dicembre 2017;

b. utili prodotti dal 1° gennaio 2018 → tassazione con **ritenuta "secca" del 26%**.

N.B.: al fine di sfruttare al meglio il "**timing**" offerto dalla normativa, si ricorda che

- per **le delibere eseguite fino al 31 dicembre 2022**, resta ferma la presunzione per cui vanno distribuite per prime le riserve che si sono formate per prime (una sorta di "**FIFO**"), quindi partendo da quelle formatesi fino al 2007 e così via fino a quelle formatesi nel 2017 (questo, si ritiene, dovrebbe valere anche per le riserve che si formeranno a partire dal 2018, le quali saranno distribuibili solo a partire dal momento in cui saranno esaurite quelle "vecchie"²⁴);

²³ La partecipazione si considera

- **qualificata**, qualora rappresenti una percentuale di diritti di voto esercitabile nell'assemblea ordinaria superiore al 2% o al 20%, ovvero, una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 5% o al 25%, a seconda che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di partecipazioni non quotate (cfr., art. 67, co. 1, lett. c), D.P.R. 917/1986);
- **non qualificata**, qualora non raggiunga le predette soglie.

²⁴ Cfr., lt. Oggi, 3.01.2018, pag. 31.

- la **presunzione di cui sopra non opera per eventuali coperture di perdite**, nel qual caso la Società è libera di utilizzare le riserve a prescindere dall'anno di formazione, ben potendo utilizzare per prime le riserve che si formeranno nel 2018 e tenere nel proprio patrimonio quelle formatesi negli anni precedenti, che conservano una tassazione in capo al socio più conveniente;
- **resta ferma la presunzione ex art. 47 del T.U.II.RR.**, per cui in presenza di riserve di capitali e riserve di utili, si considerano distribuite per prime queste ultime (c.d. presunzione di prioritaria distribuzione degli utili).

Per i **dividendi esteri** da partecipazioni (qualificate e non) in società a **regime fiscale ordinario** viene prevista una

- **ritenuta a titolo d'imposta del 26%** a cura del sostituto d'imposta residente che interviene nella riscossione "al netto delle ritenute operate nello Stato estero" (c.d. principio del "netto frontiera"; cfr., art. 27, co. 4-bis, del D.P.R. 600/1973);
- **imposta sostitutiva del 26%** ex art. 18 del T.U.II.RR. (anche in questo caso al netto delle imposte estere subite) da assolvere in dichiarazione se il dividendo viene percepito "direttamente" (senza l'intervento di un intermediario residente).

5.2. Plusvalenze (*capital gains*) realizzate da persone fisiche fuori dall'esercizio d'impresa (co. 999-1002)

Analogamente a quanto previsto per i dividendi – ma **a decorrere dal 1° gennaio 2019** – la Legge di stabilità 2018 **ha previsto l'assoggettamento ad imposta sostitutiva** nella misura del **26%** anche per le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate (e non) conseguite da persone fisiche al di fuori dall'esercizio d'impresa²⁵ e prescindendo dal loro periodo di maturazione. I redditi derivanti dalle predette cessioni andranno, quindi, a confluire "*in un'unica indistinta massa all'interno della quale le plusvalenze possono essere compensate con le relative minusvalenze*", superando, così, l'obbligo di tenere distinte le plusvalenze/minusvalenze derivanti dalle une e dalle altre. Di conseguenza, viene (anche) "*eliminato l'obbligo di indicare separatamente in dichiarazione dei redditi le plusvalenze e minusvalenze derivanti da partecipazioni qualificate da quelle derivante da partecipazioni non qualificate*".

Al contribuente, inoltre, è data facoltà di optare per i c.d. regimi del "risparmio amministrato" e del "risparmio gestito" anche per le partecipazioni qualificate, "*ivi incluse quelle in società residenti in Paesi o territori a fiscalità privilegiata per le quali sia stata dimostrata, tramite*

²⁵ "La modifica non interviene sulla definizione di partecipazione qualificata di cui all'art. 67, co. 1, lett. c), del TUIR, così da non modificare l'ambito applicativo di altre disposizioni che rinviano specificatamente a tale definizione", tra le quali, ad esempio, "la previsione di cui alla lett. f) del co. 1, dell'art. 23 del T.U.I.R. che disciplina, tra l'altro, la territorialità delle plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti" (cfr., Relazione illustrativa al Disegno di legge di Bilancio 2018).

apposito interpello, la sussistenza dei requisiti di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 87 del TUIR" (cfr., Relazione illustrativa al Disegno di legge di Bilancio 2018).

Sul **piano operativo**, emerge il seguente "quadro":

- **plusvalenze realizzate fino al 31 dicembre 2018**, si dovrà ancora tenere conto della "natura" della plusvalenza, per cui, se rivenienti dalla cessione
 - ▶ **di partecipazione qualificata** → quota imponibile al 49,72% se conseguite fino al 31 dicembre 2017 ed al 58,14% dal 1° gennaio 2018 fino al 31 dicembre 2018;
 - ▶ **di partecipazione non qualificata** → assoggettamento ad imposta sostitutiva del 26% (dal 1° luglio 2014);
- **plusvalenze realizzate dal 1° gennaio 2019**, tassazione con **ritenuta a titolo d'imposta al 26%** (e conseguente esclusione dalla base imponibile IRPEF).

Le "novità" sopradescritte NON interessano le plusvalenze da partecipazioni in Società *black list*, le quali concorreranno integralmente alla formazione del reddito imponibile.

5.3. Dividendi "black list" (commi da 1007 a 1009)

Un **discorso a parte** meritano i dividendi provenienti da Stati o territori a regime fiscale privilegiato, per i quali **l'art. 47, co. 4, del T.U.II.RR.** (non modificato) dispone che – a prescindere dalla natura (qualificata o meno) della partecipazione detenuta – **concorrono integralmente alla formazione del reddito complessivo del percipiente.**

Due sono le tipologie di intervento:

a. "clausola di salvaguardia" per gli utili maturati in Paesi White List poi diventati Black List (co. 1007-1008)

A partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2015²⁶ (e, quindi, per i "solari", dal 2016), per la individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata, è stato introdotto – in luogo della soppressa lista contenuta nel D.M. 21.11.2001 e ss.mm. – un **nuovo criterio**²⁷ **univoco per l'applicazione del regime CFC: la presenza di un livello nominale di tassazione inferiore al 50% di quello applicabile in Italia** (cfr., art. 167, co. 4, del T.U.II.RR.).

Ciò ha comportato la possibilità che Società "prima" *white list* risultassero classificate "poi" tra quelle *black list* (con integrale assoggettamento ad imposizione degli utili distribuiti). In proposito, l'Agenzia delle Entrate aveva affermato, infatti, che "*indipendentemente dalla precedente qualificazione, al fine di stabilire se i dividendi provengano o meno da un paradiso fiscale, assume rilevanza il criterio vigente al momento della percezione, perché è in tale momento che si verifica il presupposto impositivo in capo al soggetto residente*" (cfr., C.A.E. 4.8.2016, n. 35).

²⁶ Fino al periodo d'imposta 2015, per la individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata continua a valere la *black list* di cui al D.M. 21.11.2001.

²⁷ Sono esclusi da tale criterio generale, i regimi fiscali degli Stati appartenenti alla UE e di quelli aderenti allo Spazio Economico Europeo, con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni.

Poteva, pertanto, accadere che utili maturati in periodi d'imposta in cui la società era *white list*, dovessero concorrere per intero alla formazione del reddito del percipiente, solo perché "distribuiti" in un periodo di imposta in cui la società era diventata *black list* per effetto di tale neo introdotto criterio di classificazione.

Tale situazione ingenerava effetti distorsivi per gli operatori, tant'è che il MEF – rispondendo ad una specifica interrogazione parlamentare – aveva affermato che "sono comunque allo studio presso i competenti Uffici dell'Amministrazione finanziaria opportuni approfondimenti sulle modalità di applicazione del regime di integrale concorrenza alla formazione della base imponibile del socio italiano agli utili provenienti da società estere, che nel periodo d'imposta di maturazione degli stessi non erano considerate dal Legislatore residenti o localizzate in Stati o territori a fiscalità privilegiata, ma che sono successivamente diventati tali in base alle norme sopravvenute vigenti al momento della distribuzioni dei predetti utili" (cfr., Interrogazione parlamentare 19.1.2017, n. 5-10317).

Per superare tali effetti distorsivi – e risolvere (opportunamente) in via normativa la questione – l'art. 1, co. 1007, della L. 205/2017 ha stabilito che "*non si considerano provenienti da società residenti o localizzate in Stati o territori a regime fiscale privilegiato*" – e dunque fruiscono dell'esenzione "ordinaria" al 95% – gli utili:

- **percepiti** a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 (2015) e maturati in periodi di imposta precedenti nei quali le società partecipate erano residenti o localizzate in Stati o territori non inclusi nella lista di cui al D.M. 21.11.2001 e ss.mm.;
- **maturati** in periodi successivi a quello in corso al 31.12.2014 (2015) in Stati o territori non a regime privilegiato **e, in seguito, percepiti** in periodi di imposta in cui risultino integrate le condizioni per l'applicazione dell'art. 167, co. 4, del T.U.II.RR..

E' inoltre previsto che, in caso di cessione delle partecipazioni, si trasferisce all'acquirente la preesistente stratificazione degli utili.

Infine, per individuare quali tra gli utili si considerano distribuiti per primi, la modifica normativa introduce una "presunzione" secondo cui "*gli utili distribuiti dal soggetto non residente si presumono prioritariamente formati con quelli da considerare non provenienti da Stati o territori a regime fiscale privilegiato*" (cfr., co. 1008).

b. La seconda tipologia di intervento prevede la tassazione al 50% per gli utili provenienti da partecipate *black list* "operative" (co. 1009)

A norma dell'art. 89, co. 3, del T.U.II.RR., l'integrale imponibilità dei dividendi *black list* poteva essere evitata a condizione che:

- gli stessi fossero già stati imputati per trasparenza al socio ex art. 167 del T.U.II.RR.;
- fosse stata data dimostrazione della c.d. seconda esimente di cui all'art. 167, co. 5, lett. b), e cioè che dalle partecipazioni in parola non è stato conseguito – sin dall'inizio del periodo di possesso – l'effetto di localizzare i redditi in Stati/territori a regime fiscale privilegiato.

Quanto sopra faceva sì che la dimostrazione dell'effettiva attività commerciale (c.d. "prima esimente" ex art. 167, co. 5, lett. a)) consentiva la disapplicazione della normativa CFC, ma non del regime di tassazione integrale dei dividendi *black list*; in tal caso, l'unico correttivo consisteva nel riconoscimento di un *tax credit* per le imposte estere pagate dalla partecipata (cfr., art. 165 del T.U.II.RR.).

La Legge di stabilità 2018 ha novellato l'art. 89, co. 3, del T.U.II.RR. stabilendo che gli utili provenienti da un soggetto *black list* sono esclusi dalla formazione del reddito dell'ente²⁸ ricevente nella misura del 50% del loro ammontare, a condizione che venga data dimostrazione, anche a seguito di interpello, dell'effettivo svolgimento da parte della partecipata, di un'attività industriale o commerciale, come principale attività, nel mercato dello Stato o territorio di insediamento (c.d. "prima esimente").

In altri termini, viene introdotto un ulteriore "regime" per "alleggerire" il carico impositivo relativo agli utili distribuiti da partecipate *black list*.

6. Abuso del diritto ed interpretazione degli atti nell'imposta di registro

▪ Riferimenti normativi: art. 1, co. 87, Legge di Bilancio 2018

6.1. L'intervento normativo in tema di imposta di registro

La Legge 205/2017 è intervenuta sul **D.P.R. 131/1986** (d'ora in poi, anche T.U.R.), con l'intento di "rimediare" all'(ormai consolidato) orientamento della giurisprudenza di legittimità che – (male) interpretando l'art. 20 del T.U.R. – riteneva legittimo **riqualificare gli atti** portati alla registrazione **sulla base non dei loro effetti "giuridici" ma dei loro effetti "economici"**. Veniva, pertanto, considerato il risultato complessivo della (spesso articolata) operazione, valorizzando il **collegamento negoziale tra plurimi atti riconducibili all'operazione stessa**.

Ne è derivato un **cospicuo contenzioso** in tema di riqualificazione degli atti

- di conferimento d'azienda seguiti dalla cessione delle quote in atti di cessione d'azienda²⁹;
- di scissione seguita dalla cessione di quote in cessioni d'azienda³⁰;
- di cessione frazionata di azienda (c.d. cessioni "spezzatino") in cessioni d'azienda³¹;
- di cessione totalitaria di partecipazioni in cessione d'azienda³².

La Legge di bilancio 2018 è intervenuta sul D.P.R. 131/1986 con **due modifiche**:

- la prima, sull'**art. 20 del T.U.R.**, in materia di "**interpretazione degli atti**"

²⁸ Non però da soggetti non imprenditori che applicano l'art. 47 del T.U.II.RR., né dai soggetti IRPEF che esercitano attività d'impresa, vale a dire imprese individuali, snc e sas che applicano l'art. 59 del T.U.II.RR. (che rinvia sul punto al 47).

²⁹ Cfr., *ex multis*, Cass., sentt. 12.05.2017, n. 11873; 15.03.2017, n. 6758; 10.02.2017, n. 3562.

³⁰ Cfr., da ultimo, Cass., sent. 25.07.2017, n. 97; *contra* Assonime, Circ. 3.08.2017, n. 20

³¹ Cfr., da ultimo, Cass., sent. 20.09.2017, n. 21767.

³² Cfr., da ultimo, Cass., sent. 12.05.2017, n. 11877.

Ante modifiche	Post modifiche
1. L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente.	1. L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi.

La **ratio** dell'intervento è stata quella di *“dirimere alcuni dubbi interpretativi sorti in merito alla portata applicativa dell'art. 20 del D.P.R. 131/1986”, definendo “la portata della previsione di cui all'art. 20 del T.U.R., al fine di stabilire che detta disposizione deve essere applicata per individuare la tassazione da riservare al singolo atto presentato per la registrazione, prescindendo da elementi interpretativi esterni all'atto stesso (...) nonché dalle disposizioni contenute in altri negozi giuridici “collegati” con quello da registrare”.*

Viene, inoltre, precisato che, per la corretta tassazione dell'atto, **non rilevano “gli interessi oggettivamente e concretamente perseguiti dalle parti nei casi in cui gli stessi potranno condurre ad una assimilazione di fattispecie contrattuali giuridicamente distinte”** e, dunque, *“(non potrà, ad esempio, essere assimilata ad una cessione d'azienda la cessione totalitaria di quote)”*. (cfr., Relazione alla sezione prima del disegno di legge di bilancio, Atto n. 2960).

E' certo, dunque, che dal 1° gennaio 2018, il “nuovo” art. 20/131 **impone all'interprete di limitarsi, nell'esame degli atti, al solo atto presentato per la registrazione, senza considerare altri (atti)m sia pure ad esso collegati.**

In altri termini, l'interpretazione dovrà essere:

- circoscritta *“agli elementi desumibili dall'atto”*; e
- prescindendo da elementi *“extratestuali e dagli atti ad esso collegati”*.

Si è (finalmente) sancito quello che la dottrina considerava – da sempre – connotato ad un'imposta – come è quella di registro – che è **imposta d'atto per la quale risulta essenziale la forma giuridica in cui gli atti si manifestano ai fini della relativa tassazione**, per cui le **operazioni da tassare devono essere interpretate facendo riferimento esclusivo a quegli elementi che risultino dal singolo atto presentato per la registrazione.**

Nell'imposta di registro, infatti, il “perimetro” dell'atto e della forma con cui le parti hanno scelto di stipularlo non possono essere superati. Senza contare che la c.d. “irrelevanza degli atti collegati”, nell'ambito dell'art. 20 del T.U.R., oggi espressamente sancita dalla norma, era già desumibile da un'interpretazione sistematica del T.U.R., considerato che lo stesso Testo unico dà rilievo al collegamento negoziale solo in due norme specifiche: l'art. 21 (applicabile ove gli atti collegati siano contenuti nel medesimo atto) e l'art. 22 (concernente l'enunciazione di atti non registrati), a dimostrazione che, in tutti gli altri casi, il collegamento risultava irrilevante (tranne che per la Corte di Cassazione...).

Con la novella recata dalla Legge di bilancio all'art. 20 del T.U.R., l'irrilevanza del collegamento negoziale, nonché il fatto che oggetto di tassazione debba essere il singolo atto portato alla registrazione (e non gli effetti della operazione economica in ipotesi articolata che sta a monte), non dovrebbero più essere messi in discussione;

- la seconda (modifica) riguarda l'**art. 53-bis del T.U.R.** in tema di "attribuzioni e poteri degli Uffici": al contenuto del comma (che rimane) viene anteposta l'espressione "*Fermo restando quanto previsto dall'art. 10-bis della L. 212/2000*", come segue:

Ante modifiche	Post modifiche
1. Le attribuzioni e i poteri di cui agli articoli 31 e seguenti del D.P.R. 600/1973, e successive modificazioni, possono essere esercitati anche ai fini dell'imposta di registro, nonché delle imposte ipotecaria e catastale previste dal testo unico di cui al D.Lgs. 347/1990.	1. Fermo restando quanto previsto dall'art. 10-bis della L. 212/2000 , le attribuzioni e i poteri di cui agli articoli 31 e seguenti del D.P.R. 600/1973, e successive modificazioni, possono essere esercitati anche ai fini dell'imposta di registro, nonché delle imposte ipotecaria e catastale previste dal testo unico di cui al D.Lgs. 347/1990.

L'intento del Legislatore era certamente di "chiarire" i rapporti tra l'art. 10-bis della L. 212/2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente) e le norme del T.U.R., per cui:

- **l'art. 20 del D.P.R. 131/86 non è una norma antielusiva bensì una norma sull'interpretazione degli atti:** essa è diretta a qualificare il contenuto del singolo atto portato alla registrazione anche superando "la lettera" ma sulla base dei suoi effetti giuridici (senza considerare elementi extratestuali o atti collegati, che spesso riguardano articolate operazioni economiche);
- **l'art. 10-bis della L. 212/2000 è la norma generale sull'abuso del diritto**, applicabile, **anche nell'ambito dell'imposta di registro**, ogni qual volta l'Amministrazione finanziaria intenda disconoscere ai fini fiscali l'assetto creato dai contribuenti ritenendolo "abusivo"; per esercitare tale "sindacato antiabuso", l'Agenzia valuterà anche gli effetti economici dell'operazione nel suo complesso, ma applicando le specifiche cautele richieste dalla norma "antiabuso".

Un tanto risulta confermato dalla Relazione al D.D.L. di Legge di Bilancio 2018 dove si afferma che se l'art. 20 del T.U.R. non può più essere "utilizzato" (dall'Amministrazione finanziaria e dalla Giurisprudenza) per riqualificare una operazione, questo non significa che il perseguimento di un vantaggio fiscale (indebito) resti senza copertura: infatti, "*tale vantaggio potrà essere valutato sulla base della sussistenza dei presupposti costitutivi dell'abuso del diritto di cui all'art. 10-bis*" dello Statuto del contribuente.

6.2. L'efficacia temporale della novella

Premesso che le citate modifiche “entrano in vigore” il 1° gennaio 2018 (art. 19, L. 205/2017), ci si chiede se la novella possieda

- **natura interpretativa**, nel qual caso risulterebbe **applicabile retroattivamente**, ovvero
- **portata innovativa**, nel qual caso avrebbe **efficacia soltanto pro-futuro**.

Sul punto, la **dottrina è divisa** nel senso che

- **a favore della natura interpretativa** militano sia la Relazione illustrativa alla Manovra (laddove si legge che “*la modifica è volta a dirimere alcuni dubbi interpretativi*”) che la Relazione Tecnica (che afferma “*trattandosi di norma chiarificatrice, dalla stessa non derivano effetti in termini di gettito*”), come pure quella dottrina che sostiene che l’esigenza di modificare l’art. 20/131 origina solo da ragioni “interpretative” e cioè di vincolare la giurisprudenza ad una interpretazione di quella norma diversa da quella operata (indebitamente) finora³³;
- **a favore della natura innovativa** sta la considerazione che la novella “*impatta, modificandolo, sul senso della norma, di fatto creando un parametro nuovo di legittimità degli atti impositivi*”³⁴ oltre al fatto che l’art. 1, co. 2, della L. 212/2000 prescrive che le c.d. “interpretazioni autentiche” siano espressamente qualificate come tali *ex lege*. Va peraltro tenuto presente che la stessa natura “d’imposta d’atto” che è propria dell’imposta di registro pone non pochi problemi, nel senso che rientrerebbero nel “nuovo regime” solo gli atti presentati alla registrazione solo dopo l’entrata in vigore... ma *quid juris* se l’atto è concluso a fine 2017 e viene registrato, nei 20 giorni, ad inizio 2018?

La questione – per la sua delicatezza (ed il rischio di generare ulteriore contenzioso!) – necessita di un chiarimento ufficiale.³⁵

7. Processo tributario: novità e conferme; in particolare sul P.T.T.

7.1. Processo tributario telematico: P.T.T.

▪ **Riferimenti normativi: Art. 39, co. 8, D.L. 98/2011;**

D.M. 23.12.2013, n. 163

Decreto direttoriale M.E.F. 4.8.2015

D.M. 28.11.2017 (in G.U. n. 288, del 11.12.2017)

Prassi: Circolare M.E.F. 11.5.2016, n. 2/DF

A partire dal 15 luglio scorso (per la decorrenza si veda lo specchietto a conclusione del capitolo), il P.T.T. è attivo in tutta Italia, anche se vige, ancora, “il **principio della facoltatività**”

³³ E. Zanetti, *Registro su conferimenti d’azienda e cessioni di partecipazioni meno incerto*, in “Quotidiano del Commercialista” del 31.10.2017

³⁴ A. Carinci-D. Deotto, *Pezo el tacòn del buso: una riforma improvvisata sull’art. 20 del T.U.R.*, in “Il Fisco”, 46/2017, p. 4428.

³⁵ Come giustamente rilevato da Confindustria nella nota 22.12.2017.

dato che *“ciascuna delle parti può scegliere di notificare e depositare gli atti processuali con le modalità tradizionali, ovvero con quelle telematiche”* (cfr. Circ. M.E.F. 11.5.2016, n. 2/DF).

Con l'avvertenza, però, che

- *“una volta notificato il ricorso/appello alla controparte tramite PEC, il ricorrente/appellante ha l'obbligo di depositare tale atto ed i relativi allegati per via telematica, ricevendo online il numero di iscrizione a ruolo della controversia”*;
- la parte che abbia utilizzato in primo grado le modalità telematiche dovrà utilizzarle per l'intero grado e per l'appello, salvo che *“effettui la sostituzione del difensore”*, nel qual caso *“è possibile operare nuovamente la scelta tra il deposito telematico e quello cartaceo”* (cfr. Circ. M.E.F. 11.5.2016, n. 2/DF).

In attuazione dell'art. 39, co. 8, D.L. 98/2011, il **D.M. 23.12.2013, n. 163** ha stabilito la *“disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario”*: gli atti e i provvedimenti del processo tributario possono essere formati come *“documenti informatici”*, sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale. Il ricorso e gli altri atti, compresi quelli del procedimento attivato con l'istanza di reclamo, possono essere notificati utilizzando la PEC e sono depositati nella Segreteria della Commissione tributaria valendosi del SIGIT (cioè del Sistema Informativo della Giustizia Tributaria).

Le regole tecnico-operative per l'uso degli strumenti informatici e telematici nell'ambito del processo tributario (c.d. *“allegato tecnico”*) sono dettate dal **Decreto direttoriale M.E.F. del 4.8.2015**; le linee guida per la operatività della procedura sono indicate nella **Circolare M.E.F. 11.5.2016, n. 2/DF**; l'utilizzo della PEC per le comunicazioni e notificazioni è disciplinato dall'**art. 16-bis**, D.Lgs. 546/1992.

Al **S.I.Gi.T.** possono accedere i giudici tributari, le parti, i procuratori e i difensori, il personale abilitato delle Segreterie delle Commissioni tributarie, i consulenti tecnici e gli altri soggetti di cui all'art. 7, D.Lgs. 546/1992; con la precisazione, del resto ovvia, che *“le parti, i loro procuratori e difensori, nonché i consulenti e gli organi tecnici possono accedere alle sole informazioni contenute nei fascicoli del procedimento in cui sono costituiti o svolgono attività di consulenza”* (cfr. D.M. 23.12.2013, n. 163, art. 3).

Per potersi registrare e accedere al S.I.Gi.T è necessario il possesso della cd. *“Carta d'Identità Elettronica”* (CIE) o della Carta Nazionale dei servizi (CNS) (Decreto direttoriale M.E.F. del 4.8.2015 e Circ. M.E.F. 11.5.2016, n. 2/DF).

La registrazione al PTT si effettua tramite il portale della Giustizia tributaria e consente di *“ottenere le credenziali di accesso (UserID e Password)”* che *“permettono anche la consultazione del fascicolo processuale informatico”* (cfr. Circ. M.E.F. 11.5.2016, n. 2/DF).

L'**indirizzo PEC** è quello dichiarato dalle parti nel ricorso o nel primo atto difensivo ed è riportato nella nota d'iscrizione a ruolo; esso *“equivale ad elezione di domicilio digitale ai fini delle comunicazioni e notificazioni telematiche”* (cfr. D.M. 23.12.2013, n. 163, art. 6).

Per i professionisti iscritti in albi ed elenchi, l'indirizzo PEC deve coincidere con quello comunicato ai rispettivi Ordini e Collegi.

Ricorso e allegati

Il ricorso e gli altri atti, compresi quelli del procedimento attivato con l'istanza di reclamo, possono, dunque, essere notificati utilizzando la PEC, nel qual caso vanno depositati nella segreteria della Commissione mediante il S.I.Gi.T..

Il ricorso e ogni altro atto processuale in forma di documento informatico deve avere i seguenti requisiti tecnici:

- a. formato PDF/A-1a o PDF/A-1b;
- b. privo di elementi attivi, tra cui macro e campi variabili;
- c. redazione tramite l'utilizzo di appositi strumenti *software* senza restrizioni per le operazioni di selezione e copia di parti; non è, quindi, ammessa la copia per immagine su supporto informatico di documento analogico;
- d. sottoscritto con firma elettronica qualificata o firma digitale, pertanto il *file* ha la seguente denominazione: <nome file libero>.pdf.p7m.

N.B. A partire **dal 12 dicembre 2017**, il **D.M. 28.11.2017** ha **esteso** la dimensione massima consentita di ogni singolo documento informatico da 5 MB a **10MB** (ribadendo la regola di suddividere in più *file* il documento superiore alla dimensione massima) e ha stabilito che "*il numero massimo di documenti informatici che possono essere trasmessi con un singolo invio telematico è pari a cinquanta. La dimensione massima consentita per l'insieme dei documenti informatici trasmessi con un singolo invio telematico è pari a 50MB.*"

Quanto ai documenti informatici allegati, per i quali è ammessa la scansione in formato immagine di documenti analogici, essi devono essere:

- a. in formato PDF/A-1a o PDF/A-1b, oppure TIFF con una risoluzione non superiore a 300 DPI, in bianco e nero e compressione CCITT Group IV (modalità Fax);
- b. privi di elementi attivi, tra cui macro e campi variabili;
- c. sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale.

Decorrenza. Le disposizioni sul processo tributario telematico, che inizialmente (ed in via sperimentale) riguardavano solo gli *atti processuali relativi ai ricorsi [...] da depositare presso le Commissioni tributarie provinciali e regionali dell'Umbria e della Toscana*" (cfr. art. 16, D. M.E.F. 4.8.2015 di attuazione dell'art. 3, co. 3, 20, co. 1, del D. M.E.F. 163/2013), sono state, via via, estese a tutti gli atti di ricorso ed appello notificati a partire dal

- 15 ottobre 2016, per le Commissioni tributarie dell'Abruzzo e Molise;
- 15 novembre 2016, per le Commissioni tributarie della Liguria e Piemonte;
- 15 dicembre 2016, per le Commissioni tributarie dell'Emilia-Romagna e Veneto;
- 15 febbraio 2017, per le Commissioni tributarie della Basilicata, Campania e Puglia;
- **15 aprile 2017**, per le Commissioni tributarie del **Friuli Venezia Giulia**, Lazio e Lombardia;
- 15 giugno 2017, per le Commissioni tributarie della Calabria, Sardegna e Sicilia;
- 15 luglio 2017, per le Commissioni tributarie delle Marche e Val D'Aosta e delle Province autonome di Trento e Bolzano

7.2. Smaltimento del contenzioso presso la Corte di Cassazione

▪ Riferimenti normativi: Legge di bilancio 2018, co. 961-982

Al fine di (tentare di) ridurre il contenzioso tributario pendente presso la Corte di Cassazione, viene prevista la possibilità di reclutare - tra i magistrati in pensione - 50 giudici ausiliari, con incarico, non rinnovabile, di durata massima di 3 anni (con attribuzione di un rimborso onnicomprensivo di € 1.000 mensili per undici mensilità l'anno!); per il triennio 2018-2020, è possibile il reclutamento anche tra i magistrati addetti all'ufficio del massimario.

7.3. Reclamo/mediazione

▪ Riferimenti normativi: Art. 17-bis, D.Lgs. 546/1992, modificato dall'art. 10, D.L. 50/2017

Prassi: C.A.E. 22.12.2017, n. 30

L'art. 10 D.L. 50/2017 ha introdotto alcune **importanti novità** in materia di reclamo/mediazione; da un lato, per escludere la mediazione per i tributi costituenti risorse proprie tradizionali della UE³⁶; dall'altro, **per innalzare il limite di operatività dell'istituto** (previsto dall'art. 17-bis del D.Lgs. 546/1992) **da 20.000,00 euro a 50.000,00 euro**; con effetto, dagli atti "**notificati a decorrere dal 1° gennaio 2018**".

Per "atti notificati" dal 1° gennaio 2018 devono intendersi, per l'Agenzia delle Entrate, quelli "ricevuti dal contribuente a decorrere da tale data" (cfr., C.A.E. 19.3.2012, n. 9, § 1.5). "*In particolare, la notifica si considera perfezionata al momento della ricezione dell'atto da parte del contribuente e, dunque, rileva la data in cui la notifica si perfeziona per il destinatario*".

Nel caso di rifiuto tacito alla restituzione di tributi, l'istituto si applica se "*alla data del 1° gennaio 2018, non sia interamente decorso il termine di 90 giorni dalla presentazione della domanda di restituzione*" (cfr., C.A.E. 22.12.2017, n. 30).

"Considerato il positivo effetto sulla riduzione dei ricorsi alla commissione tributaria provinciale fatto registrare dal procedimento di mediazione" (cfr., Audizione del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Roma 4.5.2017, Camera dei Deputati), la modifica è diretta a deflazionare il contenzioso tributario delle liti c.d. "minori" (che rappresentano, per numero, circa 3/4 del contenzioso tributario, ma, per valore, solo il 6%; con il tetto di € 20mila era rispettivamente 2/3 ed il 3%).

Per il resto, vale la precedente disciplina e, quindi:

- il valore della lite va individuato in base all'art. 12, co. 2, D.Lgs. 546/1992, per cui si tiene conto solo della maggiore imposta pretesa con l'atto (non delle sanzioni e degli interessi) nel caso di atti di accertamento; dell'importo delle sanzioni, nel caso di atti di irrogazione

³⁶ Si tratta dei "*prelievi, premi, importi supplementari o compensativi, importi o elementi aggiuntivi, dazi della tariffa doganale comune e altri dazi fissati o da fissare da parte delle istituzioni dell'Unione sugli scambi con paesi terzi, dazi doganali sui prodotti che rientrano nell'ambito di applicazione del trattato, ormai scaduto, che istituisce la Comunità europea del carbone e dell'acciaio, nonché contributi e altri dazi previsti nell'ambito dell'organizzazione comune dei mercati nel settore dello zucchero*" (cfr. C.A.E. 30/2017).

sanzioni; *“nelle controversie riguardanti il rifiuto espresso o tacito alla restituzione di tributi (...) il valore corrisponde all’importo del tributo richiesto a rimborso, al netto degli accessori; qualora l’istanza di rimborso riguardi più periodi d’imposta, il valore della lite è dato dal tributo chiesto a rimborso per singolo periodo d’imposta”* (cfr. C.A.E. 22.12.2017, n. 30);

- se la controversia rientra nei limiti di valore indicati, il reclamo è **obbligatorio**, costituendo, per il contribuente, condizione di procedibilità del successivo (ed eventuale) ricorso;
- il procedimento si instaura **“automaticamente con la presentazione del ricorso”** all’Ente impositore (cfr., C.A.E. 29.12.2015, n. 38), nel senso che *“il ricorso, proposto nelle forme di rito, produce anche gli effetti del reclamo, che può o meno contenere una dettagliata proposta di mediazione”* (cfr. Relazione illustrativa al D.Lgs. 156/2015);
- con la proposizione del ricorso/reclamo – da effettuarsi entro il **termine** (perentorio) di **60 giorni** dalla notifica dell’atto – *“si apre una fase amministrativa di durata pari a 90 giorni”* necessaria per lo svolgimento della procedura, tant’è che, in questo periodo, il ricorso non è procedibile; la esecutività dell’atto contestato è sospesa, così come la riscossione e il pagamento delle somme dovute in base ad esso;
- se il procedimento amministrativo non si conclude con esito positivo, perché l’Ufficio non accoglie il reclamo o le parti non raggiungono un accordo di mediazione, si apre la fase giurisdizionale;

il contribuente, quindi, per costituirsi in giudizio, deve – entro il termine perentorio di **30 giorni** decorrenti (sempre) dal novantesimo giorno dalla notifica dell’atto – depositare l’atto (conforme a quello consegnato o spedito all’Ufficio con la fotocopia della ricevuta di spedizione o di avvenuta consegna del reclamo all’Ufficio), i documenti e il fascicolo di parte, presso la Segreteria della Commissione tributaria provinciale adita, e il giudizio proseguirà secondo le regole proprie del processo tributario.

Non viene risolto, invece, il principale difetto dell’istituto: la mancanza di terzietà dell’Organo mediatore, che si manifesta, soprattutto, quando la controversia riguarda enti impositori diversi dall’Agenzia delle Entrate. Ad esempio, presso gli Enti locali, *“la decisione finale non può che restare in capo al funzionario responsabile d’imposta, visto che a tale soggetto la normativa impone, quanto meno in tema di IUC, (...) la rappresentanza in giudizio dell’ente. Conseguentemente, nel caso in cui l’ente non individui una apposita struttura, si ritiene che non sia necessaria l’adozione di atti che attribuiscono la competenza in capo al funzionario responsabile”* (cfr., Nota IFEL, 18.12.2015).