

## TAX NEWSLETTER

3/2014

Sommario**1 DISPOSIZIONI LEGISLATIVE**

- D.L. n. 66 del 24.04.2014
- D.L. n. 91 del 24.06.2014
- D.M. 02.07.2014 e Provv. Dir. Ag. E. 10.07.2014

**2 PRASSI**

- Ris. Ag. E. n. 27/E del 12.03.2014
- Ris. Ag. E. n. 37/E del 09.04.2014
- Ris. Ag. E. n. 53/E del 20.05.2014
- Circ. Ag. E. n. 10/E del 14.05.2014
- Circ. Ag. E. n. 12/E del 23.05.2014
- Circ. Ag. E. n. 14/E del 04.06.2014
- Circ. Ag. E. n. 17/E del 16.06.2014
- Circ. Ag. E. n. 18/E del 24.06.2014
- Circ. Ag. E. n. 19/E del 27.06.2014

**3 GIURISPRUDENZA**

- Cass. n. 5877 del 13.03.2014
- Cass. n. 5982 del 14.03.2014
- Cass. n. 6396 del 19.03.2014
- Cass. n. 11168 del 21.05.2014
- Cass. n. 11451 del 23.05.2014

L'esposizione che segue, che rappresenta una breve sintesi di disposizioni legislative, chiarimenti ministeriali e pronunce giurisprudenziali di recente emanazione, ha il solo fine di fornire una prima informativa, la quale non può sostituire un'analisi specifica delle fattispecie di singolo interesse. In relazione alla caratteristica di sintetico commento delle tematiche illustrate, ogni ipotesi di applicazione concreta deve essere sottoposta ad adeguato approfondimento.

**DECRETO LEGGE N. 66 DEL 24 APRILE 2014**

Con il decreto n. 66/2014, convertito in Legge n. 89 del 23 giugno 2014, sono state introdotte, tra l'altro, alcune novità in materia di IRAP ed Imposte sui Redditi. In particolare:

**IRAP – aliquota**

A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013, le aliquote dell' IRAP applicabili ai soggetti passivi del tributo **vengono ridotte** come segue:

- dal 4,65% al 4,2%, per le banche e gli altri soggetti finanziari;
- dal 5,9% al 5,3%, per le imprese di assicurazione;
- dal 4,2% al 3,8%, per le imprese titolari di concessioni per la gestione di servizi e opere pubbliche (diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori);
- dal 1,9% al 1,7%, per i soggetti operanti nel settore agricolo e le cooperative di piccola pesca e i loro consorzi;
- dal 3,9% al 3,5%, per gli altri soggetti passivi IRAP.

**Rimane invece inalterata** l'aliquota (pari all'8,5 per cento) applicabile alle **Amministrazioni ed enti pubblici**.

In sede di determinazione dell'**acconto con il metodo previsionale**, relativo al periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2013, in luogo delle aliquote novellate, si applicano le seguenti **aliquote ridotte** (intermedie tra le vecchie e le nuove):

- 4,50 per cento alle banche e altri soggetti finanziari;
- 5,70 per cento alle imprese di assicurazione;
- 4,00 per cento alle società di capitali ed enti commerciali titolari di concessioni per la gestione di servizi e opere pubbliche (diverse da quelle di costruzione e gestione di autostrade e trafori);
- 1,80 per cento ai soggetti che operano nel settore agricolo e cooperative di piccola pesca e loro consorzi è pari;
- 3,75 per cento per gli altri soggetti passivi IRAP;

E' stata ridotta la forbice entro la quale le Regioni possono variare l'aliquota IRAP, disponendo che tale variazione può arrivare **fino a un massimo di 0,92 punti percentuali**.

Le aliquote che **le Regioni** hanno già variato avvalendosi dei poteri loro attribuiti **vanno rideterminate** tenendo conto delle suddette nuove misure base.

**Redditi di natura finanziaria – Aliquota**

A decorrere dal 1° luglio 2014 viene innalzata al 26 per cento l'aliquota di imposta attualmente determinata nella misura del 20 per cento applicabile ai **redditi di capitale** (interessi, premi e ogni altro provento di natura finanziaria) di cui all'articolo 44 del TUIR e ai **redditi diversi di natura finanziaria** (plusvalenze da cessione di azioni e di ogni altra partecipazione al capitale o al patrimonio di società, ad esclusione delle partecipazioni "qualificate", ovvero plusvalenze da altre cessioni di cui all'articolo 67, comma 1, lettere da c-bis) a c-quinquies), del TUIR).

Permane invece il **previgente regime impositivo**, tra l'altro, per gli interessi dei titoli pubblici italiani e di quelli ad essi equiparati, gli interessi delle obbligazioni emesse da Stati esteri "white list" (il medesimo trattamento è stato ora esteso anche alle obbligazioni emesse dagli enti territoriali dei suddetti Stati esteri), gli interessi sui project bond, i proventi sui titoli di risparmio per l'economia meridionale, gli utili corrisposti a fondi pensione comunitari, gli utili corrisposti a società comunitarie "non

madre-figlia" di cui all'art. 27, comma 3 ter D.P.R. 600/1973, il risultato netto delle forme di previdenza complementare di cui al D. Lgs. 252/2005.

Oltre che stabilire decorrenza e regime transitorio delle novità normative introdotte, il decreto prevede la possibilità, nel rispetto di talune condizioni, di **affrancare le plusvalenze e minusvalenze** maturate entro il 30 giugno 2014 mediante assolvimento dell'imposta sostitutiva nella misura del 20%.

Viene altresì definitivamente **abrogata** la ritenuta "in ingresso" del 20% applicata dagli intermediari in sede di riscossione dei redditi capitale e dei redditi diversi derivanti da investimenti all'estero e dalle attività estere di natura finanziaria, introdotta originariamente, a partire dal 1° gennaio 2014, con la legge 97/2013 e poi successivamente sospesa (fino al 1° luglio 2014) con Provvedimento direttoriale del 19 febbraio 2014.

### DECRETO LEGGE N. 91 DEL 24.06.2014 – “DECRETO COMPETITIVITÀ”

#### Credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi

Con il decreto n. 91/2014 sono state introdotte alcune novità al fine del rilancio e dello sviluppo delle imprese. In particolare ai soggetti titolari di reddito d'impresa che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi compresi nella divisione 28 della tabella ATECO (comprendente i codici di classificazione delle attività economiche), destinati a strutture produttive ubicate in Italia, spetta un **credito d'imposta nella misura del 15 per cento** delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media degli investimenti in detti beni strumentali realizzati nei cinque periodi di imposta precedenti, con facoltà di escludere dal calcolo della media il periodo in cui l'investimento è stato maggiore (particolari disposizioni sono previste per le imprese che hanno iniziato l'attività da meno di cinque anni o che vengono costituite dopo l'entrata in vigore del provvedimento).

Rientrano nell'agevolazione i nuovi investimenti effettuati nel periodo compreso tra il 25 giugno 2014 (data di entrata in vigore del decreto) e il 30 giugno 2015, mentre sono esclusi gli investimenti di importo unitario inferiore a 10.000 euro.

Il beneficio è revocato in caso di:

- cessione a terzi o destinazione a finalità estranee all'esercizio di impresa dei beni oggetto degli investimenti, prima del secondo periodo di imposta successivo all'acquisto;
- trasferimento dei beni oggetto degli investimenti in strutture produttività situate all'estero, entro i termini di accertamento fiscale ex art. 43, comma 1, DPR 600/1973.

Il credito d'imposta: (i) **va ripartito e utilizzato** in tre quote annuali di pari importo con la prima quota annuale utilizzabile a partire dal secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui l'investimento è stato effettuato; (ii) **va indicato** nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di riconoscimento del credito e nelle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta successivi in cui il credito è utilizzato; (iii) **non concorre** alla formazione del reddito imponibile ai fini IRES e IRAP; (iv) **non rileva** ai fini della determinazione della percentuale di deducibilità degli interessi passivi, di cui all'articolo 61 del TUIR, né rispetto ai criteri di inerenza per la deducibilità delle spese, di cui all'articolo 109, comma 5, del medesimo TUIR; (v) è **utilizzabile** esclusivamente in compensazione, secondo le norme generali in materia di compensazione dei crediti tributari dettata dall'articolo 17 del D. Lgs. 241/1997 e (vi) **non è soggetto** al limite annuale di 250.000 euro, previsto per l'utilizzo annuale dei crediti d'imposta ai sensi dell'articolo 1, comma 53, della L. 244/2007.

#### ACE (Aiuto alla crescita economica)

Viene introdotta **la facoltà** per i soggetti IRPEF e IRES, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2014, di usufruire di un credito di imposta (con le aliquote, rispettivamente, di cui all'art. 11 e 77 del TUIR) commisurato all'eccedenza del "rendimento nozionale" non utilizzato nel periodo di imposta per incapacità del

reddito complessivo netto. Il credito d'imposta è **utilizzato in diminuzione dell'IRAP** e va ripartito in 5 quote annuali nei limiti dell'IRAP dovuta in ogni esercizio.

### Super ACE

Al fine di incentivare gli investimenti in capitale di rischio correlati alla quotazione **viene potenziata la disciplina ACE** prevista per le società che dalla data di entrata in vigore del provvedimento (ossia 25 giugno 2014) vengono ammesse alla **quotazione** nei mercati regolamentati di Stati membri della UE o aderenti allo Spazio Economico Europeo.

In particolare, è prevista, nel rispetto della normativa ACE attualmente vigente, una maggiorazione del 40 per cento della variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura di ciascun esercizio precedente, per il periodo di imposta in cui avviene l'ammissione alla quotazione e per i due successivi.

L'efficacia di tale nuova misura è **subordinata** alla preventiva autorizzazione della Commissione europea al fine di verificarne la compatibilità con il mercato interno, ai sensi dell'articolo 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE).

### Misure a favore delle emissioni di obbligazioni societarie

Gli interessi e gli altri proventi delle obbligazioni e titoli simili non negoziati in mercati regolamentati ed **emessi da società diverse dai cd. "grandi emittenti"** (quali Banche e S.p.A. quotate), a decorrere dal 25 giugno 2014 sono soggetti **al regime dell'imposta sostitutiva previsto dall'articolo 1 del decreto legislativo 239/1996** ove detenuti da uno o più investitori qualificati ex art. 100, D.Lgs. 58/1998 (banche, imprese di assicurazione, organismi di investimento collettivo, ecc...).

**Non sono più soggetti alla ritenuta (26%)** prevista dall'articolo 26, comma 1 del DPR n. 600/1973 gli interessi e gli altri proventi delle obbligazioni e titoli simili e delle cambiali finanziarie corrisposti a organismi di investimento collettivo del risparmio –OICR - (istituiti in Italia o in uno Stato membro dell'Unione europea) il cui patrimonio è investito per più del 50% in tali titoli e le cui quote siano detenute esclusivamente da investitori qualificati ex art. 100 D.Lgs 58/1998. Disposizioni simili sono state introdotte anche per le società di cartolarizzazione dei crediti.

### Regime di esenzione da ritenuta alla fonte sugli interessi

Agli enti creditizi, alle imprese di assicurazione e agli organismi di investimento collettivo del risparmio che non fanno ricorso alla leva finanziaria, **costituiti o stabiliti negli Stati membri dell'UE, a decorrere dal 25 giugno 2014** non si rende applicabile la ritenuta (26%) di cui all'art. 26, comma 5, DPR 600/1973, sugli interessi ed altri proventi da finanziamenti a medio lungo termine concessi alle imprese.

### Regime sostitutivo sui finanziamenti a medio e lungo termine

Nell'ambito del regime agevolativo di cui all'art. 15 del DPR 601/1973, a decorrere dal 25 giugno 2014, oltre che le cessioni di credito stipulate in relazione ai finanziamenti a medio lungo termine, ricadono anche **le successive cessioni dei relativi crediti o contratti nonché i trasferimenti delle garanzie ad essi relativi**; è inoltre previsto che tra i soggetti ammessi a fruire del regime vi siano ora, tra l'altro, anche le imprese di assicurazione, costituite e autorizzate ai sensi della normativa di Stati UE e gli OICR costituiti negli Stati membri dell'UE e negli Stati dello SEE che consentono un adeguato scambio di informazioni.

## DECRETO MINISTERIALE 2 LUGLIO 2014 E PROVVEDIMENTO DIRETTORE AGENZIA ENTRATE DEL 10 LUGLIO 2014

### Exit tax

Il decreto del 2 luglio 2014 **sostituisce** il precedente D.M. del 2 agosto 2013 recante disposizioni di attuazione del regime di tassazione ("exit tax") per le imprese italiane che trasferiscono la residenza fiscale in un altro Stato dell'Unione europea o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo con i quali l'Italia ha stipulato un accordo di reciproca assistenza sulla riscossione dei crediti tributari (articolo 166, comma 2-quater, del TUIR).

Permane il principio secondo cui la plusvalenza va unitariamente determinata (includendo il valore dell'avviamento), in base al valore normale dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale, non confluiti in una stabile organizzazione in Italia e permangono le tre modalità alternative di riscossione dell'exit tax stabilite dal precedente decreto (ossia, il pagamento immediato delle imposte sui redditi dovute sulla plusvalenza, la rateizzazione dell'imposizione ovvero la sospensione dell'imposizione fino al realizzo dei cespiti trasferiti all'estero) **ma vengono modificate** alcune regole procedurali e viene previsto che anche sull'imposta sospesa (oltre che su quella rateizzata) siano dovuti gli interessi ex art. 20 D. Lgs. 241/1997.

Il decreto in esame, diversamente da quanto in precedenza previsto, stabilisce che **le opzioni per la sospensione e la rateizzazione non possono essere esercitate distintamente con riferimento a ciascuno degli elementi aziendali trasferiti** ed inoltre individua i casi in cui la sospensione e la rateizzazione non possono operare, i criteri di utilizzo delle perdite fiscali dei precedenti esercizi, gli eventi al verificarsi dei quali vanno versate le imposte oggetto di sospensione (in ogni caso si considera evento il decorso del decennio dal termine della residenza in Italia) nonché le ipotesi di decadenza dalla sospensione e dalla rateizzazione.

Le imposte oggetto di rateizzazione vanno versate in sei rate annuali di pari importo (anziché in dieci rate come previsto dal precedente decreto).

**Le nuove disposizioni si applicano** ai trasferimenti all'estero della residenza fiscale effettuati nel periodo d'imposta che inizia successivamente all'8 luglio 2014, mentre per quelli effettuati antecedentemente (in vigore del D.M. 2.08.2013), viene prevista una disciplina transitoria.

In data 10 luglio 2014, in attuazione dell'art. 1, comma 9 del decreto in esame, è stato altresì emanato il Provvedimento del Direttore Agenzia Entrate (Prot. N. 2014/92134) con cui sono state individuate, tra l'altro, le modalità e le condizioni di esercizio dell'opzione, di prestazione delle garanzie ai fini del riconoscimento della sospensione o rateizzazione, del rilascio delle stesse, le modalità di monitoraggio annuale delle plusvalenze in sospensione mediante dichiarazione dei redditi, nonché le cause di decadenza della sospensione o rateizzazione connesse al venir meno (o alla mancata presentazione) delle garanzie.

## Omaggi

**RISOLUZIONE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 27/E DEL 12 MARZO 2014**

L'Amministrazione Finanziaria scioglie alcuni dubbi interpretativi sorti in merito al trattamento fiscale degli omaggi di beni c.d. autoprodotti (i.e. beni alla cui ideazione, produzione, commercializzazione è rivolta l'attività d'impresa), chiarendo, in primis, che l'espressione "**valore unitario**" contenuta all'art. 108, comma due, ultimo periodo del TUIR ("*Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore ad euro 50*") deve essere riferita al **valore normale** degli omaggi, secondo la definizione di cui all'art. 9 del TUIR ("*Prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni e servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni e servizi sono stati acquisiti o prestati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi*") - e non al costo effettivamente sostenuto dall'impresa per la loro produzione.

Viene inoltre precisato che per i beni autoprodotti il valore normale rileva unicamente al fine di stabilire se l'omaggio rientri o meno nell'ambito delle spese di rappresentanza da sottoporre al regime della deducibilità limitata di cui all'art. 1, comma 2, D.M. 19/11/2008 e che, una volta qualificata la spesa per l'omaggio come spesa di rappresentanza (ove il valore di mercato superi euro 50), al limite di deducibilità previsto dal citato decreto concorre per intero il costo di produzione effettivamente sostenuto dall'impresa.

Qualora, invece, il valore normale dell'omaggio sia inferiore o uguale ad euro 50, il costo sopportato dall'impresa per la sua produzione beneficerebbe della deduzione integrale.

## Immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati

**RISOLUZIONE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 37/E DEL 9 APRILE 2014**

Vengono fornite indicazioni utili ai soggetti che hanno usufruito, entro il 31 dicembre 2013, del regime fiscale agevolato (con applicazione dell'imposta di registro nella misura ridotta dell'1%) previsto dall'art. 1 della Tariffa, parte I, del D.P.R. n. 131/1986 (T.U.R.) per i trasferimenti di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati (dal 1 gennaio 2014 la norma è soppressa).

L'Amministrazione finanziaria, in particolare, chiarisce che nelle ipotesi di decadenza dal regime in parola (in specie: mancata utilizzazione edificatoria del terreno entro il termine di undici anni dalla stipula dell'atto di acquisto dell'area; cessione dell'area prima dell'ultimazione dell'intervento edificatorio) **non è dovuta la sanzione amministrativa** prevista dall'art. 69, T.U.R. (dal 120% al 240%) a carico di chi omette la c.d. denuncia di eventi successivi alla registrazione, precisandosi che il contribuente **non è tenuto a denunciare la decadenza dall'agevolazione**, poiché l'Amministrazione è di per sé in grado di venire a conoscenza degli eventi che causano la decadenza.

Pertanto, l'Ufficio dovrà limitarsi a liquidare, entro 3 anni, l'imposta complementare (risultante dalla differenza tra l'aliquota ordinaria e quella agevolata a suo tempo già versata) e gli interessi di mora, che decorrono a far data dalla registrazione dell'atto di acquisto del terreno.

Il triennio di cui sopra decorre: (i) dagli undici anni dall'acquisto senza che il contribuente abbia ultimato l'edificazione di unità abitative; (ii) dalla registrazione dell'atto di trasferimento dell'immobile.

## Metodo del "prezzo valore"

**RISOLUZIONE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 53/E DEL 20 MAGGIO 2014**

L'Agenzia delle Entrate riconosce la possibilità di applicare, ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, il **metodo del "prezzo valore"** anche in caso di atti di compravendita immobiliare, per i quali i contraenti convengano che una parte del prezzo dell'immobile venga corrisposto in data successiva alla stipula dell'atto.

L'Amministrazione precisa che, in tali ipotesi, l'**obbligo** normativamente previsto

di indicare in maniera analitica, all'atto della cessione immobiliare, le modalità di pagamento del prezzo, può essere assolto fornendo gli elementi utili alla identificazione - in termini di tempi, importi ed eventuali modalità di versamento - di quanto dovuto a saldo.

Viene comunque chiarito che l'Amministrazione finanziaria conserva piena facoltà, nell'ambito dei poteri di controllo, di procedere a verificare la coerenza tra le corrispondenti movimentazioni finanziarie, una volta manifestatesi, e i patti conclusi tra acquirente e venditore, fermo restando che, nel caso in cui siano indicati nell'atto gli elementi relativi ai pagamenti futuri, **non** potrà essere **irrogata la sanzione amministrativa** e la correlata **sanzione impropria**, ossia l'assoggettamento dell'atto alla procedura di accertamento di maggior valore ex articolo 52, primo comma, del D.P.R. n. 131/1986.

### CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 10/E DEL 14 MAGGIO 2014

#### Telefisco

Recependo le risposte fornite nel corso del convegno "Telefisco" del gennaio 2014, l'Amministrazione finanziaria, con il citato documento di prassi, prende in esame diverse questioni dibattute, partendo dalle problematiche legate all'accertamento.

I chiarimenti contenuti nella circolare in esame riguardano, in particolare:

- mediazione tributaria e contenzioso;
- società di comodo;
- perdite su crediti;
- rivalutazioni;
- svalutazioni delle rimanenze;
- fiscalità degli immobili;
- compensazioni e crediti d'imposta;
- indagini finanziarie e super-anagrafe dei conti;
- attività finanziarie detenute all'estero.

### CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 12/E DEL 23 MAGGIO 2014

#### ACE

Il documento di prassi interviene in tema di ACE ("Aiuto alla crescita economica"), l'incentivo alla capitalizzazione delle imprese introdotto dall'articolo 1 del D. L. n. 201/2011.

I profili trattati dalle Entrate riguardano, tra gli altri:

- i soggetti beneficiari dell'incentivo: a tal riguardo, viene precisato che possono fruire dell'agevolazione anche i soggetti residenti all'estero che abbiano **trasferito la propria residenza** in Italia nei periodi d'imposta successivi a quello di prima applicazione dell'ACE;
- i meccanismi di applicazione dell'incentivo fiscale, anche con riferimento alle società c.d. di comodo;
- la disciplina antielusiva prevista dal D.M. 14.03.2012;
- la ripartizione del beneficio ACE nell'ambito delle imprese familiari;
- il regime di circolazione delle eccedenze ACE nel consolidato fiscale.

### CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 14/E DEL 4 GIUGNO 2014

#### Perdite e svalutazioni crediti

L'Agenzia delle Entrate esamina le modifiche introdotte dalla Legge 147/2013 (Legge di Stabilità 2014) alla disciplina della deducibilità, ai fini IRES ed IRAP, delle **perdite e svalutazioni su crediti**.

In particolare, vengono forniti chiarimenti in merito:

- alla **deduzione ai fini IRES**, presumendone la ricorrenza degli elementi certi e precisi, **dei crediti cancellati dal bilancio in applicazione dei principi contabili**;
- alla disciplina della deducibilità ai fini IRES delle perdite e svalutazioni dei

crediti per banche, altri enti finanziari ed imprese di assicurazione;

- alla disciplina transitoria;
- alla concorrenza alla base imponibile IRAP delle banche e degli altri enti finanziari, nonché delle imprese di assicurazione, delle rettifiche e riprese di valore nette sui crediti.

### Trasformazione delle DTA in credito d'imposta

#### CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 17/E DEL 16 GIUGNO 2014

La Circolare in oggetto fornisce chiarimenti in ordine alle modifiche, operate dalla Legge 147/2013, alla disciplina della **trasformazione in credito d'imposta delle imposte anticipate** (c.d. DTA) iscritte in bilancio. Per effetto delle predette modifiche, infatti, la disciplina in commento è stata estesa alle DTA IRAP afferenti taluni componenti negativi (i.e. svalutazione crediti, ammortamento/svalutazioni dell'avviamento e delle altre attività immateriali), prevedendo la conversione di dette DTA sia in ipotesi di perdita di esercizio sia in presenza di un valore negativo della produzione netta.

In particolare, il documento di prassi illustra le modalità di utilizzo del credito d'imposta derivante dalla trasformazione delle DTA, con particolare riguardo al trasferimento del credito d'imposta nell'ambito del consolidato fiscale.

### Fatturazione elettronica

#### CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 18/E DEL 24 GIUGNO 2014

L'Amministrazione finanziaria fornisce nuovi chiarimenti, dopo quelli contenuti nella precedente Circolare 3 maggio 2013, n. 12/E, in materia di fatturazione in formato elettronico.

Il documento di prassi, in primis, ricorda che, per distinguere tra fatture elettroniche e cartacee, non rileva il formato (elettronico o cartaceo) utilizzato per la loro creazione, bensì la circostanza che le stesse siano **in formato elettronico quando vengono emesse (o comunque messe a disposizione) e ricevute dal destinatario**.

Particolarmente importante è la precisazione secondo cui non è necessario, ai fini del ricorso alla fatturazione elettronica, un accordo formale tra le parti, ben potendo il destinatario **non "accettare"** ai fini fiscali tale processo. In tal caso, la fattura sarà elettronica in capo all'emittente e analogica in capo al ricevente.

La Circolare precisa che, anche per quanto riguarda la **conservazione**, non vi è alcun vincolo di simmetria tra emittente e destinatario della fattura. Da un lato, il cliente potrà comunque materializzare il documento e trattarlo come cartaceo, senza con ciò pregiudicare la natura elettronica del documento per il fornitore; dall'altro, l'emittente potrà procedere all'integrazione del processo di fatturazione con quello di conservazione elettronica.

Con l'occasione, l'Agenzia interviene anche su alcuni aspetti relativi all'obbligo di fatturazione: in specie, in tema di fattura differita e fattura semplificata.

### Redditi di natura finanziaria

#### CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE N. 19/E DEL 27 GIUGNO 2014

Con la Circolare n.19/E del 27 giugno 2014, l'Agenzia delle Entrate illustra le novità in materia di tassazione delle rendite finanziarie introdotte dal D.L. n. 66/2014, fornendo le indicazioni operative per la corretta applicazione delle nuove disposizioni.

Il documento di prassi ricorda come l'aumento dell'aliquota (dal 20% al 26%) si applichi, in linea generale, ai **redditi di capitale** ed ai **redditi diversi di natura finanziaria**, con esclusione delle plusvalenze relative a partecipazioni qualificate.

Quanto alla decorrenza del nuovo regime, viene precisato che in linea generale la nuova aliquota del 26% è applicata ai redditi di capitale per i quali il **diritto a percepirla** ovvero il **diritto ad esigerne il pagamento** sia sorto dal 1° luglio 2014 in poi. In particolare, per quanto riguarda i dividendi, si deve fare riferimento esclusivamente alla **data di incasso degli utili**, mentre non assume rilevanza la data



di delibera dei dividendi. Regole specifiche sono dettate, tra l'altro, per gli interessi su conti correnti e depositi bancari e postali e sulle obbligazioni.

Ampio spazio viene dato anche alle modalità di **affrancamento**, che consente ai contribuenti di assumere come costo fiscalmente riconosciuto delle attività finanziarie il valore alla data del 30 giugno 2014, in luogo dell'originario costo. Ai fini dell'affrancamento, l'imposizione sostitutiva è applicata con l'aliquota del 20% sulla differenza tra il valore delle attività finanziarie al 30 giugno 2014 e il valore o costo di acquisto delle stesse (o il valore già precedentemente affrancato).

Ulteriori aspetti trattati dal documento di prassi riguardano: i diversi regimi di tassazione per gli organismi di investimento collettivo di risparmio, le gestioni individuali di portafoglio ed infine il credito d'imposta per le casse privatizzate.

## Imposta di registro e elusione

### CORTE DI CASSAZIONE N. 5877 DEL 13 MARZO 2014

La Suprema Corte interviene su un tema molto dibattuto in giurisprudenza, ossia il carattere (o meno) elusivo, ai fini dell'imposta di registro, delle operazioni di conferimento di azienda (o di ramo d'azienda) seguite dalla cessione delle partecipazioni rinvenienti dal conferimento.

A tale riguardo, i Giudici di legittimità riconoscono **valenza antielusiva** all'art. 20 D.P.R. n. 131/1986, affermando che detta norma ("L'imposta di registro è applicabile secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente") vincola l'interprete ad attribuire preminenza assoluta alla **causa reale** e alla **regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contribuenti**, al di là dei negozi giuridici concretamente posti in essere dagli stessi.

Conseguentemente, la Suprema Corte, accogliendo l'appello proposto dall'Amministrazione finanziaria, ravvisa - nella sequenza negoziale costituita da conferimento di ramo di azienda e successiva cessione di partecipazioni - un'operazione economica unitaria (i.e. "cessione di azienda", da sottoporre a tassazione in misura proporzionale, anziché in misura fissa).

A tali conclusioni i Giudici di legittimità pervengono sottolineando come il principio dell'**abuso del diritto**, secondo cui sono inopponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti che si traducano in operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale, **debba estendersi a tutti i rami dell'ordinamento** e dunque anche all'ambito delle imposte indirette, prescindendosi dalla natura fittizia o fraudolenta dell'operazione stessa, essendo sufficiente la mera prova presuntiva.

## Caparra confirmatoria

### CORTE DI CASSAZIONE N. 5982 DEL 14 MARZO 2014

I Giudici di legittimità hanno affermato che le somme di denaro versate dal promissario acquirente nell'ambito di un contratto preliminare di compravendita immobiliare sono soggette all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'art. 6, comma 4, D.P.R. n. 633/1972, qualora le stesse siano destinate, per **volontà delle parti**, accertabile in base ad elementi intrinseci ed estrinseci del contratto, ad anticipazione del prezzo per l'acquisto del bene.

La Corte ha ulteriormente precisato che, ai fini della ricognizione della reale intenzione dei contraenti, non solo occorre tener conto del **contenuto del contratto preliminare** stipulato dalle parti, ma bisogna anche aver riguardo al principio, ormai consolidato in giurisprudenza, secondo cui i pagamenti anticipati, in caso di dubbio, devono sempre essere considerati come **acconti** e mai come caparra confirmatoria.

## Accertamento sintetico

### CORTE DI CASSAZIONE N. 6396 DEL 19 MARZO 2014

La Corte affronta una questione di rilevante impatto, attinente all'"oggetto" della prova liberatoria che il contribuente è tenuto a fornire, in base all'art. 38, sesto comma, D.P.R. n. 600/1973 (previgente formulazione), per giustificare lo scostamento tra il reddito dichiarato e il maggior reddito determinato sinteticamente. Innovando rispetto alle precedenti pronunce in materia, i Giudici affermano che la disciplina dell'accertamento sintetico richiede **soltanto la dimostrazione dell'esistenza** di altre fonti reddituali sufficienti a giustificare il maggior reddito accertato dal Fisco, non essendo necessaria, al contrario, la prova dell'effettivo impiego delle somme derivanti da tali "altre fonti reddituali" per gli acquisti e le spese per incrementi patrimoniali contestate dall'Amministrazione finanziaria.

Nel caso di specie, il contribuente era riuscito a documentare, grazie al portafoglio titoli posseduto e ad una cospicua donazione ricevuta dalla madre, l'esistenza di disponibilità monetarie idonee a "coprire" il reddito sinteticamente accertato e tanto doveva ritenersi sufficiente, secondo i Supremi Giudici, per

giustificare lo scostamento rispetto al reddito dichiarato.

### Irregolare trascrizione nei registri IVA

#### CORTE DI CASSAZIONE N. 11168 DEL 21 MAGGIO 2014

Secondo la Corte di Cassazione, la violazione dell'obbligo di trascrivere nel registro IVA acquisti le fatture passive, conservate su supporto magnetico, **non preclude l'esercizio al diritto di detrazione** del soggetto passivo, laddove l'Amministrazione abbia potuto appurare la sussistenza di tale diritto in base ad altri documenti rinvenuti nelle fasi di verifica.

Nel caso di specie, il contribuente non aveva provveduto a stampare su supporto cartaceo il registro IVA acquisti entro i termini di cui all'art. 7, comma 4-ter del D.L. n. 357/1994 (nella versione vigente *ratione temporis*), ma i verificatori avevano comunque potuto accertare, mediante altri dati e documenti di cui erano venuti in possesso, che il soggetto passivo era debitore dell'IVA e, dunque, titolare del diritto di detrazione sull'imposta a monte.

La Corte, fondando la propria decisione anche sui principi europei, ribadisce che, pur in presenza di un'irregolare tenuta del registro acquisti, la violazione dell'obbligo di registrazione delle fatture passive, in mancanza di contestazioni sull'inattendibilità dei dati indicati nelle altre scritture contabili ed esposti nella dichiarazione IVA, non può determinare il venir meno del **diritto di detrazione** esercitabile dal contribuente.

### IVA di gruppo

#### CORTE DI CASSAZIONE N. 11451 DEL 23 MAGGIO 2014

La Corte di Cassazione rimette alle Sezioni Unite la valutazione circa l'**applicabilità del regime dell'IVA di gruppo** anche alle controllanti costituite in forma di **società di persone**.

Nel rinviare la questione alle Sezioni Unite, i Giudici di legittimità sottolineano che il DM 13.12.1979 (contenente, tra le altre, disposizioni attuative in materia di IVA di gruppo) non richiede che l'ente o la società controllante sia necessariamente una società di capitali; inoltre, ad avviso della Corte, l'accoglimento della tesi secondo cui la liquidazione dell'IVA di gruppo è limitata alle sole società di capitali comporterebbe una disparità di trattamento tra queste ultime e le società di persone, tale da creare una distorsione nel sistema IVA.

## **StudioBiscozziNobili**

Legale ~ Tributario

Associazione Professionale  
Corso Europa n. 2  
20122 Milano  
Tel. 02 76 36 931  
Fax 02 78 01 46, 02 76 36 93 45,  
02 76 01 51 78

Piazza dei Martiri 1943-1945 n. 1  
40121 Bologna  
Tel. 051 09 57 490  
Fax 051 18 89 93 69

nome.cognome@slta.it  
www.biscozzinobili.it  
C.F. e P. IVA 12607090151