

Il presente memorandum contiene una sintesi delle principali disposizioni normative, pronunce ministeriali e giurisprudenziali in materia fiscale, pubblicate sui quotidiani e riviste specializzate nel mese di maggio 2018. Il carattere meramente informativo e non esaustivo delle notizie ivi contenute non consente di assumere, sulla base delle segnalazioni riportate nel presente fascicolo, decisioni di natura operativa, la cui adozione non può comunque prescindere da approfondimenti specifici.

Contents

Imposte sui redditi - Approvazione di modifiche alla modulistica degli studi di settore e dei parametri da utilizzare per il periodo d'imposta 2017.	2
IVA - Modifiche alla disciplina della scissione dei pagamenti. Art. 3 del D.L. n. 148/2017.	2
Imposte sui redditi - Programma delle elaborazioni degli indici sintetici di affidabilità fiscale applicabili a partire dal periodo d'imposta 2018.	4
Utilizzo in compensazione di un credito inesistente, già recuperato in ambito accertativo e sanzionato quale infedele dichiarazione e illegittima detrazione – Sanzione – Art. 13, comma 5, del D. Lgs. n. 471/1997.	5
Fissazione della misura degli interessi di mora per ritardato pagamento delle somme iscritte a ruolo ai sensi dell'art. 30 del D.P.R. n. 602/1973.	5
Imposte sui redditi - Linee guida per l'applicazione delle disposizioni previste dall'art. 110, comma 7, del D.P.R. n. 917/1986, in materia di prezzi di trasferimento.	6
Imposte sui redditi - Trattamento IRES applicabile ai componenti positivi di reddito derivanti dalla costituzione di un diritto di superficie a tempo determinato	8
Imposte sui redditi - Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo – Problematiche applicative in presenza di operazioni straordinarie.	9
Regole tecniche per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati corrispettivi giornalieri relativi alle cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti. Art. 2, comma 1 bis, del D. Lgs. n. 127/2015.	13
Imposte sui redditi - Disposizioni per l'attuazione della disciplina di cui all'art. 31-quater, comma 1, lettera c), del D.P.R. n. 600/1973, introdotto dall'art. 59 del D.L. n. 50/2017.	14



Imposte sui redditi - Approvazione di modifiche alla modulistica degli studi di settore e dei parametri da utilizzare per il periodo d'imposta 2017.

Con Provvedimento 3 maggio 2018, n. prot. 90727/2018, pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate il 3 maggio 2018, l'Agenzia delle Entrate, ha approvato delle modifiche alla modulistica degli studi di settore approvata con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 31 gennaio 2018, nonché delle modifiche alla modulistica dei parametri approvata con provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30 gennaio 2018.

In particolare, le integrazioni apportate riguardano:

- aggiornamenti finalizzati a recepire gli interventi correttivi agli studi di settore approvati con il decreto ministeriale del 23 marzo 2018, applicabili, per il periodo di imposta 2017, alle imprese minori in contabilità semplificata;
- aggiornamenti finalizzati all'acquisizione di dati utili per la costruzione e/o aggiornamento degli indici sintetici di affidabilità fiscale di cui all'art. 9-bis, comma 2, del D.L. n. 50/2017, analizzati dalla Commissione degli esperti per gli studi di settore nelle riunioni del 28 febbraio e del 28 marzo 2018.

IVA - Modifiche alla disciplina della scissione dei pagamenti. Art. 3 del D.L. n. 148/2017.

Con Circolare 7 maggio 2018, n. 9/E, l'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti in merito alle novità introdotte dall'art. 3, comma 1, del D.L. n. 148/2017, in materia di *split payment*.

Come noto la predetta disposizione normativa, a decorrere dal 1° gennaio 2018, ha ampliato la platea dei soggetti interessati dal meccanismo della scissione dei pagamenti.

In particolare, il nuovo testo dell'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972, ha esteso il meccanismo in parola alle seguenti nuove categorie:

1. enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona;
2. fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70 per cento;
3. società controllate, ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1), del codice civile, direttamente o indirettamente da amministrazioni pubbliche o da società ed enti già assoggettati allo *split payment*;



4. società partecipate, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70 per cento, da amministrazioni pubbliche da società ed enti già assoggettati allo *split payment*.

La Circolare in esame ha preliminarmente evidenziato come il meccanismo della scissione dei pagamenti si estende alle aziende speciali e alle aziende pubbliche di servizi alla persona anche se i predetti soggetti non sono tra le pubbliche amministrazioni destinatarie della disciplina sulla fatturazione elettronica obbligatoria.

Tra i soggetti di cui sopra, la Circolare in esame ha richiamato le aziende speciali costituite dalle Camere di Commercio, ai sensi della L. n. 580/1993, ovvero le aziende pubbliche di servizi alla persona (ASP), operanti, principalmente, nell'ambito dei servizi sociali e socio sanitari, che sono il risultato della trasformazione degli Istituti pubblici di assistenza e beneficenza (IPAB).

Con riguardo alle fondazioni, vengono analizzate le fondazioni di partecipazione che costituiscono un modello organizzativo atipico molto utilizzato dagli enti pubblici per svolgere attività di pubblica utilità con il concorso dei privati.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'eterogenea casistica delle fondazioni di partecipazioni non può consentire, ai fini dell'individuazione dei soggetti *split* – di applicare detta disciplina alle sole fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70 per cento.

Infatti, le forme di "controllo" e "partecipazione" da parte dei soggetti pubblici nei confronti delle fondazioni si realizzano oltre che con la partecipazione degli stessi al fondo di dotazione, anche attraverso il controllo esercitato, o con la nomina degli organi di gestione della fondazione ovvero con un'attività di vigilanza con poteri insindacabili sull'organizzazione o sul funzionamento della fondazione o sulla provvista degli organi della fondazione stessa.

Tra le fondazioni soggette alla disciplina della scissione dei pagamenti, rilevano, ad esempio, le fondazioni degli Ordini professionali.

Nel documento di prassi in commento, l'Agenzia delle Entrate ha inoltre analizzato la tipologia delle società soggette alla novellata disciplina.

In particolare, relativamente alle società controllate direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, nonostante l'attuale versione



dell'art. 17-ter, comma 1-bis, lett. a), contenga il solo rinvio all'art. 2359, comma 1, n. 2) del codice civile, (controllo di fatto), si debba ritenere esistente anche il riferimento al controllo di diritto ex art. 2359, comma 1, n. 1) del codice civile.

Per l'individuazione certa e sicura dei nuovi soggetti destinatari della disciplina dello *split payment*, la Circolare in esame ha richiamato gli elenchi pubblicati a tal fine sul sito internet del Ministero dell'Economia e delle Finanze; elenchi ai quali, già con Circolare n. 27/E del 2017 e con il comunicato del 7 febbraio 2018 del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia, è stata attribuita efficacia costitutiva.

Pertanto, ha precisato l'Agenzia, proprio al fine di tutelare il legittimo affidamento dei soggetti interessati, la disciplina esaminata ha effetto dalla data di effettiva inclusione del soggetto nell'elenco e della pubblicazione dell'elenco sul sito del Dipartimento delle Finanze.

Nel punto 2 del Documento di prassi oggetto d'analisi viene stabilito che per l'individuazione delle Pubbliche Amministrazioni destinatarie del meccanismo dello *split* occorre, invece, fare riferimento all'Indice delle Pubbliche Amministrazioni.

Quanto all'efficacia temporale delle nuove disposizioni, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che le stesse si applicano alle operazioni per le quali la fattura è stata emessa e la cui imposta è divenuta esigibile a decorrere dal 1° gennaio 2018.

Infine, nella parte finale della Circolare in esame, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che eventuali comportamenti difformi adottati dai contribuenti, anteriormente all'emanazione dell'esaminata Circolare, non saranno soggetti a sanzioni, purché non sia arrecato danno all'Erario con il mancato assolvimento dell'imposta dovuta.

Imposte sui redditi - Programma delle elaborazioni degli indici sintetici di affidabilità fiscale applicabili a partire dal periodo d'imposta 2018.

Con Provvedimento 7 maggio 2018, n. prot. 93467/2018, pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate il 7 maggio 2018, l'Agenzia delle Entrate ha individuato le attività economiche per le quali è prevista l'elaborazione degli indici di affidabilità fiscale da applicare, a partire dal periodo d'imposta 2018, a seguito di approvazione con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze.



Utilizzo in compensazione di un credito inesistente, già recuperato in ambito accertativo e sanzionato quale infedele dichiarazione e illegittima detrazione – Sanzione – Art. 13, comma 5, del D. Lgs. n. 471/1997.

Con Risoluzione n. 36/E dell'8 maggio 2018, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito al corretto trattamento sanzionatorio da adottare a seguito dell'utilizzo in compensazione di crediti IVA inesistenti, già recuperati in ambito accertativo e sanzionati per illegittima detrazione e infedele dichiarazione, ai sensi degli artt. 6, comma 6, e 5, comma 4, del D.lgs. n. 471/1997.

In particolare, l'Ufficio accertamento ha chiesto all'Ufficio consulenza della medesima struttura se, nell'ipotesi innanzi prospettata, debba essere irrogata anche l'ulteriore sanzione di cui all'art. 13, comma 5, del D. Lgs. n. 471/1997 prevista per l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti.

A riguardo l'Agenzia delle Entrate ha precisato come, nella fattispecie esaminata, non debba essere sanzionato, in aggiunta a quanto recuperato in ambito accertativo e sanzionato quale infedele dichiarazione ed illegittima detrazione, anche il successivo utilizzo in compensazione del credito inesistente.

Diversamente opinando, secondo l'Ufficio consulenza, la medesima violazione verrebbe illegittimamente assoggettata a una duplice sanzione:

- una prima volta, sanzionando la contabilizzazione delle fatture inesistenti e la riduzione del debito d'imposta, ovvero l'indicazione di un maggiore credito, ex artt. 5, comma 4, e 6, comma 6, del D. Lgs. n. 471/1997, oltre al recupero del minor credito spettante;
- una seconda volta, contestando le indebite compensazioni effettuate negli anni successivi, applicando la sanzione di cui all'art. 13, comma 5, del D. Lgs. n. 471/1997, e recuperando il credito utilizzato in compensazione.

Pertanto, con il recupero del minor credito nell'ambito della contestazione per infedele dichiarazione, le compensazioni eseguite negli anni successivi assumono legittimità e non possono essere più contestate né recuperate, ai sensi del menzionato art. 13 del D. Lgs. N. 471/1997.

Fissazione della misura degli interessi di mora per ritardato pagamento delle somme iscritte a ruolo ai sensi dell'art. 30 del D.P.R. n. 602/1973.

Con Provvedimento 10 maggio 2018, n. prot. 95624/2018, pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate il 10 maggio 2018, l'Agenzia delle Entrate ha fissato, con effetto dal 15 maggio 2018, al 3,01 per cento in ragione annuale, la misura del tasso di interesse previsto dall'art. 30 del D.P.R. n. 602/1973, nelle ipotesi di ritardato pagamento delle somme iscritte a ruolo.



Imposte sui redditi - Linee guida per l'applicazione delle disposizioni previste dall'art. 110, comma 7, del D.P.R. n. 917/1986, in materia di prezzi di trasferimento.

Con Decreto 14 maggio 2018, pubblicato sulla G. U. n.118 del 23 maggio 2018, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha fornito le linee guida per l'applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 110, comma 7, del TUIR, in materia di prezzi di trasferimento, come modificato dall'art. 59, comma 1, del D.L. n. 50/2017.

Più in particolare la disposizione da ultimo citata ha stabilito che le operazioni transfrontaliere tra imprese associate devono essere valorizzate in base al principio di libera concorrenza.

La medesima disposizione delegava ad un apposito Decreto il compito di determinare, sulla base delle migliori pratiche internazionali, le linee guida per l'applicazione di detto principio.

In particolare, l'art. 2 del Decreto in esame definisce cosa si debba intendere per imprese associate ed imprese indipendenti, operazione controllata e non controllata ed indicatore finanziario.

Il successivo art. 3, al comma 1, delinea i criteri in base ai quali un'operazione non controllata, ossia un'operazione di natura commerciale o finanziaria intercorsa tra imprese indipendenti, può essere comparata ad un'operazione controllata, ossia un'operazione di natura commerciale o finanziaria intercorrente tra imprese associate.

In particolare, la comparabilità sussiste quando:

- non esistono differenze significative tali da incidere in maniera rilevante sull'indicatore finanziario utilizzabile in applicazione del criterio più appropriato;
- in presenza di differenze non significative è possibile effettuare rettifiche di comparabilità, in modo da poter eliminare o ridurre in modo significativo gli effetti di dette differenze ai fini della comparazione.

Il successivo comma 2 individua le caratteristiche economicamente rilevanti ovvero i fattori di comparabilità da individuare nelle relazioni commerciali o finanziarie tra le imprese associate, al fine di delineare in modo accurato l'effettiva operazione tra le stesse intercorsa, nonché per determinare se due o più operazioni sono comparabili tra loro, classificandoli come segue:

- termini contrattuali delle operazioni;



- funzioni svolte da ciascuna delle parti coinvolte nelle operazioni;
- caratteristiche dei beni ceduti e dei servizi prestati;
- circostanze economiche delle parti e condizioni di mercato in cui le stesse operano;
- strategie aziendali perseguite dalle parti.

Il successivo art. 4 descrive i metodi per la determinazione dei prezzi di trasferimento evidenziando che la valorizzazione di un'operazione controllata, in base al principio di libera concorrenza, deve essere determinata applicando il metodo più appropriato alle circostanze del caso.

In particolare, l'art. 4, comma 2, ritiene conformi al principio di libera concorrenza i seguenti metodi:

- metodo del confronto del prezzo;
- metodo del prezzo di rivendita;
- metodo del costo maggiorato;
- metodo del margine netto della transazione;
- metodo transazionale di ripartizione degli utili.

Ai sensi del comma 5 dell'art. 4, il contribuente può applicare un metodo diverso da quelli sopraindicati, qualora dimostri che nessuno di essi può essere applicato in modo affidabile al caso concreto, sempreché tale metodo alternativo produca un risultato coerente con quello che otterrebbero imprese indipendenti nel realizzare operazioni non controllate comparabili.

L'art. 5 del Decreto in esame stabilisce che il principio di libera concorrenza deve essere applicato operazione per operazione.

Tuttavia la norma specifica che, se un'impresa associata realizza due o più operazioni controllate tra loro strettamente legate e tali da non potere essere valutate separatamente in maniera affidabile, le predette operazioni devono essere aggregate in maniera unitaria ai fini dell'analisi di comparabilità.

Il seguente art. 6, comma 1, descrive il concetto di intervallo di valori conformi al principio di libera concorrenza.

In particolare, il comma 3 stabilisce che se l'indicatore finanziario di un'operazione controllata, ovvero di più operazioni aggregate, non rientra nell'intervallo di libera concorrenza, l'Amministrazione finanziaria può effettuare una rettifica al fine di riportare il predetto indicatore



nel suddetto intervallo di libera concorrenza, fatto salvo il diritto per l'impresa associata di fornire elementi che dimostrino che l'operazione controllata soddisfa il principio di libera concorrenza.

L'art. 7 del Decreto in commento introduce un approccio semplificato per la valorizzazione di servizi a basso valore aggiunto.

Il successivo art. 8 prevede che, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, saranno aggiornate le disposizioni relative alla documentazione in materia di prezzi di trasferimento e stabiliti i requisiti di idoneità della stessa al principio di libera concorrenza.

La predetta disposizione normativa stabilisce, inoltre, che la documentazione predisposta dal contribuente deve essere considerata idonea in tutti i casi in cui la stessa fornisce agli organi di controllo le informazioni necessarie per una corretta analisi dei prezzi di trasferimento, a prescindere dalla scelta del metodo di valorizzazione delle operazioni controllate o dalla selezione dei soggetti o delle operazioni comparabili, e anche nel caso in cui contenga omissioni o inesattezze parziali che non pregiudicano l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

Infine, l'art 9 fa rinvio a uno o più provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate per l'emanazione di ulteriori disposizioni di carattere applicativo in materia di prezzi di trasferimento, che dovranno tenere conto in modo particolare delle Linee Guida dell'OCSE come periodicamente aggiornate.

Imposte sui redditi - Trattamento IRES applicabile ai componenti positivi di reddito derivanti dalla costituzione di un diritto di superficie a tempo determinato

Con Risoluzione n. 37/E del 15 maggio 2018, l'Agenzia delle Entrate, in risposta ad un'istanza di interpello, ha fornito chiarimenti in merito al trattamento applicabile, ai fini IRES, ai componenti positivi di reddito derivanti dalla costituzione di un diritto di superficie a tempo determinato su un terreno di proprietà.

In particolare, la società istante ha chiesto all'Amministrazione finanziaria di chiarire se, a fini IRES, il corrispettivo in questione, costituito da un canone annuo, incassato in *tranches* trimestrali anticipate e contabilizzato dalla stessa come ricavi secondo la maturazione contrattuale, debba concorrere alla formazione del reddito di impresa anno per anno come ricavo, secondo il principio di competenza temporale, oppure come plusvalenza da cessione interamente nel periodo di imposta di stipula dell'atto.



A tale riguardo l’Agenzia delle Entrate ha precisato che i corrispettivi in questione concorrono alla formazione del reddito d’impresa come ricavo, ossia in base alla loro maturazione contrattuale.

Ciò coerentemente con il principio di derivazione rafforzata di cui all’art. 83 del TUIR, secondo il quale per i soggetti diversi dalle micro-imprese di cui all’art. 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio sulla base delle disposizioni dello stesso codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni del TUIR, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai principi contabili.

Peraltro, nonostante i principi contabili non si occupino espressamente della fattispecie oggetto di interpellato (costituzione di un diritto di superficie a tempo determinato), a parere dell’Agenzia delle Entrate ci sono similitudini, dal lato dei componenti di reddito negativi, tra gli effetti contabili prodotti dal diritto di superficie e quelli prodotti dalla locazione.

Di conseguenza appare corretta, dal lato dei componenti positivi di reddito, la rilevazione come “ricavi” dei canoni periodici spettanti per la costituzione del diritto di superficie a tempo determinato.

In conclusione, ai fini IRES, il corrispettivo conseguito dalla società istante per la costituzione del diritto di superficie a tempo determinato, contabilizzato secondo la maturazione contrattuale, concorre alla formazione del reddito d’impresa della Società come ricavo, e non come plusvalenza, così come imputato in bilancio, in coerenza con il principio di derivazione rafforzata sancito dall’art. 83 del TUIR.

Imposte sui redditi - Credito d’imposta per attività di ricerca e sviluppo – Problematiche applicative in presenza di operazioni straordinarie.

Con Circolare 16 maggio 2018, n. 10/E, l’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alle modalità applicative della disciplina del credito di imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, di cui all’art. 3 del D.L. n. 145/2013, nei casi in cui i soggetti beneficiari siano interessati da operazioni di riorganizzazione aziendale (fusioni, scissioni e conferimenti di azienda o rami aziendali).

Si tratta di una fattispecie già affrontata dall’Agenzia in precedenti interventi di prassi, ma in considerazione dell’importanza del tema, l’Amministrazione finanziaria ha ritenuto opportuno affrontare l’argomento in modo organico indicando i principi generali e le soluzioni applicative a cui dovranno attenersi gli uffici.



Da ciò discende che nell'ipotesi in cui in passato i contribuenti abbiano tenuto comportamenti difformi da quanto chiarito nella presente Circolare, determinando il beneficio, per i periodi di imposta dal 2015 al 2017, in misura maggiore o minore rispetto a quella spettante, gli stessi potranno regolarizzare la propria posizione, nel primo caso senza applicazione di sanzioni, e nel secondo caso presentando una dichiarazione integrativa a favore.

Dopo aver brevemente ricordato il contenuto della misura agevolativa in esame, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto di dover sottolineare il carattere autonomo della stessa rispetto alla ordinaria disciplina di determinazione del reddito imponibile e delle imposte.

Detta autonomia si manifesta sotto tre diversi profili:

- un primo profilo attiene ai criteri di individuazione, determinazione e imputazione temporale dei costi ammissibili all'agevolazione, che saranno sempre quelli di cui all'art. 109 del TUIR, a prescindere dalla circostanza che il soggetto beneficiario applichi o meno i criteri di cui al menzionato art. 109 per la determinazione del proprio reddito imponibile ai fini delle imposte sul reddito;
- un secondo profilo è quello concernente la c.d. "clausola di territorialità", secondo cui, nel caso di "ricerca contrattuale" (c.d. "extra muros"), vengono considerati agevolabili solo i costi sostenuti nei confronti di controparti residenti o localizzate in Stati membri dell'UE, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo (SEE) ovvero in paesi e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni;
- un terzo profilo è quello che riguarda la "ricerca infra-gruppo", ovvero il caso in cui l'esecuzione delle attività di ricerca e sviluppo agevolabili venga commissionata da una società residente ad un'altra società, sia residente che non residente, appartenente allo stesso gruppo dell'impresa committente. In tale ipotesi, mentre ai fini del reddito di impresa il contratto di ricerca rimane rilevante a tutti gli effetti, ai fini della misura agevolativa in esame il contratto viene neutralizzato, e l'applicazione del credito di imposta avviene come se le attività di ricerca fosse state effettuate direttamente dall'impresa committente.

La Circolare in esame ha preliminarmente chiarito, anche richiamando precedenti interventi di prassi, che in presenza di un periodo agevolato di durata diversa dai dodici mesi, i parametri rilevanti per il meccanismo di calcolo del credito d'imposta (importo minimo di investimenti; importo massimo del credito d'imposta spettante e media storica di riferimento) devono essere ragguagliati alla durata effettiva del periodo d'imposta agevolato.



Ciò indipendentemente dalla causa che ha determinato la contrazione ovvero l'estensione del periodo agevolato, quindi anche a seguito di operazioni di riorganizzazione aziendale quali trasformazioni, fusioni e scissioni.

Con riguardo alle problematiche che possono insorgere in presenza di operazioni di trasformazione societaria, la Circolare in esame ha sottolineato come le stesse attengono sostanzialmente alla formazione di periodi fiscali autonomi di durata diversa da quella standard dei dodici mesi, ciò ovviamente nell'ipotesi in cui si realizzi una trasformazione tra modelli societari di tipo diverso (società di persone in società di capitali o viceversa).

A tale ultimo riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha ricordato infatti che, ai sensi di quanto disposto dall'art. 170, comma 2, del TUIR, il periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione costituisce autonomo periodo d'imposta.

In relazione a detto autonomo periodo di imposta, il soggetto "trasformando", ha diritto a calcolare il credito di imposta per i costi ammissibili allo stesso imputabili in base alle regole di competenza previste dalla disciplina agevolativa in commento; naturalmente per il periodo di imposta che decorre dalla data di efficacia della trasformazione, il diritto all'agevolazione sorgerà in capo al soggetto trasformato.

In tale ipotesi, tuttavia, in ossequio al criterio di omogeneità dei valori messi a confronto, occorrerà ragguagliare la media storica di riferimento e gli altri parametri rilevanti ai fini del calcolo del credito di imposta.

Determinata in tal modo l'eccedenza agevolabile per entrambi i periodi di imposta, occorrerà poi verificare che il credito spettante non superi comunque l'importo massimo fissato dalla norma agevolativa su base annua, anche quest'ultimo ragguagliato in ragione della diversa durata del periodo di imposta.

L'Agenzia ha poi sottolineato come la trasformazione non comporta l'estinzione dell'ente che ha effettuato l'operazione, ma la sua continuazione con altra veste giuridica con la conservazione di tutti i diritti e gli obblighi e la prosecuzione in tutti i rapporti del soggetto trasformato. Di conseguenza, attesa la continuità e l'identità sostanziale tra il soggetto trasformato e il soggetto risultante dalla trasformazione, l'ammontare dei crediti maturati ante e post trasformazione non potrà essere diverso dal credito determinabile nel caso in cui non ci fosse stata l'operazione.



Al riguardo, la Circolare in esame riporta una serie di esempi numerici che meglio chiariscono la problematica del ragguaglio alla durata effettiva del periodo di imposta agevolato.

La Circolare in commento si occupa, inoltre, della determinazione del credito di imposta in esame in presenza di operazioni di fusione e di scissione.

Le predette operazioni incidono sul calcolo dell'agevolazione sia se sono poste in essere nel corso di uno dei periodi di imposta rilevanti ai fini della determinazione della media di riferimento, sia se realizzate in uno dei periodi agevolati.

Nella prima ipotesi, le operazioni straordinarie hanno riflessi solo sul calcolo della media di riferimento, nel secondo caso, oltre che nella determinazione di detto parametro, possono incidere anche sulla determinazione degli investimenti agevolabili.

In particolare, con riguardo alle operazioni di fusione intervenute in uno dei periodi rilevanti ai fini del calcolo della media di riferimento, in virtù della circostanza che il soggetto risultante dalla fusione subentra, in regime di continuità, nella totalità delle posizioni fiscali che si riferiscono alle società incorporate o fuse, lo stesso soggetto sarà tenuto a considerare anche i costi rilevanti ai fini del calcolo della media di riferimento sostenuti dalle società incorporate o fuse.

Nell'ipotesi, invece, di operazioni di fusioni intervenute in uno dei periodi agevolati, le conseguenze sul calcolo del credito di imposta saranno differenti a seconda o meno che tali operazioni abbiano avuto o meno effetti retroattivi ai sensi dell'art. 172, comma 9, del TUIR.

Le considerazioni formulate con riguardo alle operazioni di fusione valgono anche per le operazioni di scissione, con la sola differenza relativa alle modalità di attribuzione della media di riferimento.

A riguardo, infatti, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che poiché l'operazione di scissione, a differenza della fusione, comporta la ripartizione del patrimonio e dei rapporti giuridici della società scissa tra due o più società beneficiarie, il problema ulteriore che si pone rispetto alla fusione è quello della corretta attribuzione della media di riferimento.

Ai soli fini della disciplina in esame, a parere dell'Agenzia delle Entrate, il criterio da seguire per l'attribuzione del parametro storico di riferimento è quello analitico, collegato agli elementi patrimoniali e organizzativi.



Nella parte finale del documento di prassi in esame, l'Amministrazione finanziaria, ha fornito chiarimenti in merito alla determinazione del credito di imposta in presenza di operazioni di conferimento di azienda o di ramo aziendale.

In tali ipotesi, diversamente dalle fusioni e dalle scissioni, non si verifica un automatico subentro della società conferitaria nelle posizioni fiscali complessive del soggetto conferente, ma più semplicemente l'assunzione, in continuità di valori fiscali, degli elementi, attivi e passivi, patrimoniali conferiti.

Pertanto, in applicazione di tale disciplina, il conferimento d'azienda non comporterebbe, come effetto naturale dell'operazione, il passaggio del dato concernente la media storica dal soggetto conferente al soggetto conferitario.

Purtuttavia, ha precisato l'Agenzia delle Entrate, l'operazione di riorganizzazione, quando effettuata all'interno di un gruppo, da un punto di vista sostanziale non modifica la destinazione del complesso trasferito all'attività del medesimo soggetto economico, in quanto l'esercizio dell'attività d'impresa relativa al complesso aziendale, o al ramo, trasferito viene imputato ad una entità diversa (società conferitaria) sotto il profilo giuridico, ma non sotto il profilo economico.

Sulla base di ciò, conclude l'Amministrazione fiscale, non può considerarsi "nuova" – e quindi priva di media storica – una società neo-costituita sul piano giuridico, ma che, in sostanza, si limita a continuare un'attività già svolta in precedenza sotto altra forma organizzativa.

Regole tecniche per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati corrispettivi giornalieri relativi alle cessioni di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti. Art. 2, comma 1 bis, del D. Lgs. n. 127/2015.

Con Provvedimento 28 maggio 2018, n. prot. 106701/2018, pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate il 28 maggio 2018, l'Agenzia delle Entrate, d'intesa con l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, ha definito le informazioni da memorizzare e trasmettere telematicamente, nonché i soggetti passivi IVA obbligati a effettuare l'adempimento comunicativo, con riferimento alle operazioni di cessione di benzina o gasolio effettuate a decorrere dal 1° luglio 2018.

In particolare, il punto 1.1 del Provvedimento in esame stabilisce che le informazioni da memorizzare elettronicamente e trasmettere telematicamente, ai sensi dell'art. 2, comma 1-bis, del D.Lgs. n. 127/2015, riguardano i corrispettivi giornalieri derivanti da cessioni di benzina e



gasolio destinati a essere utilizzati come carburanti per motori.

Il successivo punto 1.2 dispone che, al fine di ridurre i costi di adeguamento dei sistemi degli operatori, detta trasmissione telematica è effettuata all'Agenda delle Dogane e dei Monopoli.

Il punto 2 del Provvedimento in esame prevede che obbligati a tale adempimento sono i soggetti passivi IVA che gestiscono impianti di distribuzione stradale di benzina e gasolio ad elevata automazione, in cui il rifornimento avviene unicamente in modalità *self service prepagato* muniti di sistemi automatizzati di telerilevazione dei dati impianto, di terminali per il pagamento tramite accettatore di banconote e moneta elettronica e di sistemi informatici per la gestione in remoto dei dati di carico e di scarico delle quantità di carburante.

Il successivo punto 2.2 prevede che con successivo Provvedimento del Direttore dell'Agenda delle Entrate saranno definiti i termini di avvio graduale dell'obbligo di cui all'art. 2, comma 1-*bis*, del D. Lgs. n. 127/2015, anche per le ulteriori tipologie di soggetti passivi IVA che effettuano cessioni di carburante.

Infine, il punto 4 del Provvedimento in esame dispone che la trasmissione dei dati in esame è effettuata con cadenza mensile, entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di riferimento.

Imposte sui redditi - Disposizioni per l'attuazione della disciplina di cui all'art. 31-*quater*, comma 1, lettera c), del D.P.R. n. 600/1973, introdotto dall'art. 59 del D.L. n. 50/2017.

Con Provvedimento 30 maggio 2018, n. prot. 108954/2018, pubblicato sul sito *internet* dell'Agenda delle Entrate il 30 maggio 2018, l'Agenda delle Entrate ha dettato le disposizioni attuative della nuova disciplina, in materia di prezzi di trasferimento, di cui all'art. 31-*quater*, comma 1, lettera c), del D.P.R. n. 600/1973, introdotto dall'art. 59 del D.L. n. 50/2017.

In particolare, la novellata norma stabilisce, a favore dei contribuenti soggetti a rettifiche in aumento definitive e conformi al principio di libera concorrenza, effettuate da Stati con i quali sono in vigore delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni sui redditi e che consentono un adeguato scambio di informazioni, la facoltà di accedere ad una procedura finalizzata all'emissione, da parte dell'Agenda delle Entrate, di un atto idoneo a riconoscere in Italia una rettifica in diminuzione del reddito di cui all'art. 110, comma 7, secondo periodo, del TUIR.

Il punto 2 del Provvedimento in esame definisce le modalità di accesso alla suddetta procedura.



In particolare, il punto 2.1 precisa che l'istanza deve essere inoltrata all'Ufficio Accordi Preventivi e Controversie internazionali dell'Agenzia delle Entrate.

Nella stessa occorre indicare:

- l'oggetto della stessa, ossia la richiesta di eliminazione della doppia imposizione generata da una rettifica in aumento, definitiva e conforme al principio di libera concorrenza, effettuata dall'autorità fiscale dello Stato estero con il quale è in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni sui redditi. Qualora la rettifica in aumento non sia ancora definitiva, l'istanza deve indicare la fase in cui essa si trova;
- la documentazione da allegare, ossia:
 - i. la traduzione in lingua italiana o, in alternativa, in lingua inglese degli atti impositivi emessi dall'autorità fiscale estera dai quali scaturisce la rettifica in aumento;
 - ii. tutti gli elementi di diritto e di fatto che consentano di valutare che la rettifica in aumento, effettuata nel Paese estero, sia conforme al principio di libera concorrenza;
- la firma del legale rappresentante dell'impresa o altra persona munita dei poteri di rappresentanza.

Ai sensi del successivo punto 3.1, l'istanza è dichiarata ammissibile entro trenta giorni dal suo ricevimento qualora ricorrano tutti gli elementi indicati in precedenza.

Entro il medesimo termine l'istanza è dichiarata improcedibile qualora l'Ufficio ravvisi la mancanza di taluno degli elementi essenziali previsti.

In tale ipotesi, l'Ufficio concede un termine pari a trenta giorni per integrare l'istanza, pena la declaratoria della sua inammissibilità.

I punti 4.1 e 4.2 del Provvedimento in esame dispongono che il procedimento si concluda entro centoottanta giorni dal ricevimento dell'istanza, con l'emissione da parte dell'Ufficio di un atto motivato di accoglimento o di rigetto.

In caso di riconoscimento, l'Ufficio comunica all'Autorità fiscale dello Stato estero la relativa rettifica in diminuzione.

