

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 – Determinazione dei valori di ingresso di attività e passività ai sensi dell’art. 166-bis del TUIR, nell’ipotesi di fusione in entrata di società residenti in Paesi inclusi nella lista di cui all’art. 11, comma 4, lettera c) del D.Lgs. n. 239/1996.	2
IVA – Lotto di fatture elettroniche scartato dallo Sistema di Interscambio– Omessa fatturazione – Sanzioni applicabili.....	4
Versamenti in acconto 2019 – Chiarimenti.....	5
Risoluzione n. 96/E – Istituzione dei codici tributo per consentire ai fornitori di recuperare in compensazione, tramite modello F24, gli sconti praticati in relazione alle detrazioni spettanti per gli interventi di riqualificazione energetica (c.d. Ecobonus).	7
Ritenute d’acconto non operate dal sostituto d’imposta – Chiarimenti.....	8
Visto di conformità - Obbligo di identità soggettiva tra chi appone il visto e chi trasmette la dichiarazione.	9



Imposte sui redditi – Determinazione dei valori di ingresso di attività e passività ai sensi dell’art. 166-*bis* del TUIR, nell’ipotesi di fusione in entrata di società residenti in Paesi inclusi nella lista di cui all’art. 11, comma 4, lettera c) del D.Lgs. n. 239/1996.

Con Risoluzione n. 92/E del 5 novembre 2019, l’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alla disciplina dettata dall’articolo 166-*bis* del TUIR, nella formulazione vigente fino al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2018, considerato che l’articolo in esame è stato modificato dall’art. 3 del D. Lgs. n. 142 del 2018 con effetto a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018.

In particolare, è stato chiesto all’Agenzia delle Entrate se nell’ipotesi di fusione per incorporazione in entrata, avvenuta nel corso del 2018, di una società residente in uno Stato incluso nella lista di cui all’art. 11, comma 4, lettera c), del D.Lgs. n. 239/1996, il valore di ingresso delle attività e delle passività trasferite in Italia per effetto dell’operazione straordinaria possa essere individuato automaticamente nel valore attribuito in sede di determinazione dell’*exit tax* dovuta nello Stato di provenienza, essendo quest’ultimo conforme ai criteri elaborati dall’OCSE per l’individuazione del prezzo in coerenza con il principio di libera concorrenza.

E’ stato inoltre chiesto se, nell’ambito della medesima operazione, sia possibile attribuire rilevanza fiscale al disavanzo da fusione che l’incorporante ha allocato contabilmente ad avviamento.

Con riferimento al primo dei due quesiti, l’Agenzia ha richiamato quanto stabilito dal medesimo articolo 166-*bis*, nella formulazione vigente fino al 31 dicembre 2018, secondo il quale nell’ipotesi di imprese commerciali provenienti da Stati c.d. white list che, trasferendosi in Italia ne acquisiscono la residenza ai fini delle imposte



sui redditi, le stesse assumono quale valore fiscale delle attività e delle passività il valore normale, da determinarsi ai sensi dell'articolo 9 del TUIR.

Il predetto criterio, così come già chiarito nella R.M. n. 69/E del 5 agosto 2016, troverebbe applicazione anche nelle ipotesi in cui il trasferimento nel territorio dello Stato si verifica a seguito e per effetto di una fusione con una società italiana e opera a prescindere dal pagamento di una *exit tax* nello Stato di uscita.

Da ciò discende che il valore normale è assunto quale criterio generale per i trasferimenti da Stati o territori cosiddetti white list.

Il fine del legislatore è, infatti, quello di evitare che plusvalori o minusvalori dei beni maturati interamente all'estero influiscano sulla determinazione del reddito imponibile in Italia.

In sostanza, si esclude, la possibilità di recepire automaticamente il valore delle attività e passività in ingresso determinato nello Stato estero di provenienza ai fini della *exit tax* che è stata eventualmente versata.

Con riferimento al secondo quesito, ovvero alla possibilità di attribuire rilevanza fiscale al disavanzo da fusione allocato contabilmente ad avviamento, l'Agenzia ha precisato che il menzionato art. 166-*bis* non contiene alcun riferimento specifico a tale posta di bilancio

Di conseguenza non appare possibile attribuire automatica rilevanza fiscale all'avviamento emerso a seguito dell'operazione di fusione; ciò in quanto la predetta posta non è riconducibile alle attività e passività del soggetto che trasferisce la residenza in Italia attraverso l'operazione straordinaria, dal momento che emerge nel bilancio dell'incorporante solo dopo il perfezionamento della medesima



operazione come disavanzo da fusione.

IVA – Lotto di fatture elettroniche scartato dallo Sistema di Interscambio– Omessa fatturazione – Sanzioni applicabili.

Con Principio di diritto n. 23 dell'11 novembre 2019, l'Agenzia delle Entrate ha illustrato il regime sanzionatorio applicabile in caso di scarto delle fatture elettroniche da parte del Sistema di Interscambio.

Secondo quanto precisato nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 89757 del 30 aprile 2018, aggiornato con il successivo provvedimento prot. n. 164664 del 30 maggio 2019, la fattura elettronica e le fatture del lotto di cui al file scartato dal SdI si considerano non emesse.

Di conseguenza, alla mancata emissione della fattura nei termini previsti, cui andrà equiparata la tardività dell'adempimento, saranno applicabili le sanzioni di cui all'articolo 6 del D. Lgs n. 471/1997, ossia, per ciascuna violazione:

- fra il 90 e il 180 per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato, con un minimo di 500 euro
- da 250 a 2 mila euro se la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo.

Il principio di diritto precisa, inoltre, che non sono cumulabili, ma alternativi tra loro, gli istituti del "concorso di violazioni e continuazione" (articolo 12, D. Lgs n. 472/1997) e del "ravvedimento operoso"(articolo 13, D. Lgs n. 472/1997).

Tuttavia, aggiunge l'Agenzia, l'articolo 10, comma 1, del D.L. n. 119/2018, ha stabilito che per il primo periodo di applicazione dell'obbligo di fatturazione elettronica tramite Sdi (primo semestre del 2019), le sanzioni previste dall'articolo 1, comma 6, D. Lgs n.



127/2015 (che rimandano a quelle su richiamate contenute nell'articolo 6 del Dlgs n. 471/1997):

- non trovano applicazione in caso di fatturazione elettronica regolarmente emessa entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica IVA relativa all'operazione documentata;
- sono ridotte dell'80 per cento, se la fattura elettronica è emessa entro il termine di effettuazione della liquidazione IVA del periodo successivo; la predetta riduzione si applica sino al 30 settembre 2019 per i soli contribuenti che effettuano la liquidazione mensile.

Versamenti in acconto 2019 – Chiarimenti.

Con Risoluzione n. 93/E del 12 novembre 2019, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito all'art. 58 del D.L. n. 124/2019, rubricato "quota versamenti in acconto".

La citata norma prevede che, a decorrere dal 27 ottobre 2019 (data di entrata in vigore del decreto legge), per i soggetti per i quali trovano applicazione i nuovi ISA, nonché per i soggetti che applicano i regimi agevolati di determinazione del reddito, i versamenti di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta sul reddito delle società, nonché quelli relativi all'imposta regionale sulle attività produttive sono effettuati, ai sensi dell'articolo 17 del D.P.R. n. 435/2001, in due rate ciascuna nella misura del 50 per cento, fatto salvo quanto eventualmente già versato per l'esercizio in corso con la prima rata di acconto con corrispondente rideterminazione della misura dell'acconto dovuto in caso di versamento unico.

In merito all'ambito soggettivo di applicazione della norma in esame, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la stessa si applica ai contribuenti che, contestualmente:

- esercitano, in forma di impresa o di lavoro autonomo, le attività economiche per le quali sono stati approvati gli ISA, prescindendo



dal fatto che gli stessi applichino o meno gli ISA;

- dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun ISA, dal relativo decreto ministeriale di approvazione.

Ricorrendo le condizioni di cui sopra, la nuova norma si applica anche ai contribuenti che:

- applicano il regime forfetario di cui all'art. 1, commi da 54 a 89, della L. n. 190/2014;
- applicano il regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità, di cui all'art. 27, commi 1 e 2, del D.L. n. 98/2011;
- determinano il reddito con altre tipologie di criteri forfetari;
- ricadono nelle altre cause di esclusione dagli ISA.

Con riguardo all'ambito oggettivo di applicazione della nuova disposizione, la Risoluzione in commento ha precisato che, la rimodulazione del versamento degli acconti è applicabile, oltre che alle imposte individuate espressamente dall'art. 58, D.L. n. 124/2019, anche:

- all'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP dovuta dai contribuenti che si avvalgono di forme di determinazione del reddito con criteri forfetari;
- alla cedolare secca sul canone di locazione, all'IVIE e all'IVAFE.

Infine, quanto alla quantificazione degli acconti dovuti, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019, è fatto salvo il versamento dell'eventuale prima rata di acconto ed è dovuta la seconda rata nella misura del 50 a prescindere



dalla data di versamento della prima rata nella misura del 40.

Risoluzione n. 96/E – Istituzione dei codici tributo per consentire ai fornitori di recuperare in compensazione, tramite modello F24, gli sconti praticati in relazione alle detrazioni spettanti per gli interventi di riqualificazione energetica (c.d. Ecobonus).

Con Risoluzione n. 96/E del 20 novembre 2019, l’Agenzia delle Entrate ha istituito i codici tributo per consentire ai fornitori di recuperare in compensazione, tramite modello F24, gli sconti praticati in relazione alle detrazioni spettanti per gli interventi di riqualificazione energetica, c.d. Ecobonus, nonché per la riduzione del rischio sismico, c.d. Sismabonus, di cui, rispettivamente agli articoli 14, comma 3.1 e 16, comma 1-*octies*, del D.L. n. 63/2013.

In particolare, le norme citate consentono ai soggetti beneficiari delle detrazioni per interventi di riqualificazione energetica e di riduzione di rischio sismico di optare, in luogo dell’utilizzo diretto delle detrazioni stesse, per un contributo di pari ammontare, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi.

Il fornitore recupera lo sconto praticato sotto forma di credito di imposta da utilizzare esclusivamente in compensazione tramite modello F24, in cinque quote annuali di pari importo, a decorrere dal giorno 10 del mese successivo a quello in cui il soggetto beneficiario della detrazione ha comunicato all’Agenzia delle Entrate l’esercizio dell’opzione per lo sconto in fattura.

Tanto premesso, per consentire ai fornitori e agli eventuali cessionari l’utilizzo in compensazione dei predetti crediti di imposta, vengono istituiti i seguenti codici tributo:

- “6908” denominato “ECOBONUS – Recupero dello sconto



praticato dal fornitore – articolo 14, comma 3.1, del decreto-legge n. 63/2013, e succ. modif.”;

- “6909” denominato “SISMABONUS – Recupero dello sconto praticato dal fornitore – articolo 16, comma 1-*octies*, del decreto-legge n. 63/2013, e succ. modif.”.

Nel modello F24 i codici tributo vanno riportati nella sezione “Erario”, in corrispondenza delle somme indicate nella colonna “importi a credito compensati”.

Per quanto riguarda la compilazione del campo “anno di riferimento”, l’Agenzia delle Entrate specifica che va indicato l’anno, nel formato AAAA, in cui è utilizzabile la quota del credito d’imposta a fronte dello sconto praticato.

Ritenute d’acconto non operate dal sostituto d’imposta – Chiarimenti.

Con risposta ad interpello n. 499 del 26 novembre 2019 l’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di ritenute d’acconto non operate dal sostituto d’imposta.

In particolare l’Agenzia, partendo dal caso sottoposto alla sua attenzione ha precisato che, con riferimento alla ritenuta d’acconto, l’art. 64, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973, pone l’onere del versamento della stessa a carico del sostituto di imposta.

Partendo da tale assunto, ed allineandosi alla sentenza della Corte di Cassazione n. 10378 del 12 aprile 2019, l’Agenzia delle Entrate afferma che nel caso in cui il sostituto ometta di versare le somme, per le quali ha però operato le ritenute d’acconto, il sostituto non è tenuto in solido in sede di riscossione, atteso che la responsabilità solidale prevista dall’art. 35 del D.P.R. n. 602/1973 è espressamente



condizionata alla circostanza che non siano state effettuate le ritenute.

Di conseguenza, in presenza del solo omesso versamento della ritenuta da parte del sostituto d'imposta è esclusa la responsabilità solidale da parte del sostituto qualora sia documentato che quest'ultimo l'abbia effettivamente subita.

L'Agenzia ha inoltre chiarito, richiamando quanto già indicato nella R.M. n. 68/E del 19 marzo 2009, che nell'ipotesi di ritenuta d'acconto subita ma non documentata dal sostituto mediante il rilascio della certificazione, il sostituto potrà scomputare dall'imposta sul reddito delle persone fisiche le ritenute subite sui redditi di lavoro autonomo o d'impresa, a condizione che sia in grado di documentare l'effettivo assoggettamento a ritenuta.

Visto di conformità - Obbligo di identità soggettiva tra chi appone il visto e chi trasmette la dichiarazione.

Con Risoluzione n. 99/E del 29 novembre 2019, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito all'obbligo di identità soggettiva tra chi trasmette la dichiarazione e chi appone il visto di conformità.

Sul punto l'art. 35, comma 3 del D.Lgs. n. 241/1997 prevede espressamente che i soggetti abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni, rilasciano, su richiesta dei contribuenti, il visto di conformità e l'asseverazione relativamente alle dichiarazioni da loro predisposte.

La normativa, inoltre, all'art. 23 del D.M. n. 164/1999, stabilisce che i professionisti rilasciano il visto di conformità se hanno predisposto le dichiarazioni e tenuto le relative scritture contabili, chiarendo però che le dichiarazioni e le scritture contabili si intendono predisposte e tenute dal professionista anche quando sono predisposte e tenute



direttamente dallo stesso contribuente o da una società di servizi di cui uno o più professionisti posseggono la maggioranza assoluta del capitale sociale, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità dello stesso professionista.

Ciò premesso, l’Agenzia delle Entrate, nel documento di prassi in esame, ha sottolineato come è evidente l’obbligo di identità soggettiva che deve sussistere tra chi appone il visto di conformità e chi predispose e trasmette la dichiarazione.

