

CLARIUM

Piazza della Vittoria 8
25122 - Brescia
Tel.: +39 030 46383
Fax: +39 030 7772229
e-mail: info@clarium.it
www.clarium.it

STUDIO LEGALE FBS

Piazza della Vittoria 8
25122 - Brescia
Tel.: +39 030 7281978
Fax: + 39 030 7281849
e-mail: segreteria.brescia@fbslaw.com
www.fbslaw.com



in partnership con



Newsletter marzo - 2017



Periodico di aggiornamento in materia legale e fiscale
Pubblicato e distribuito gratuitamente

© Copyright - CLARIUM S.r.l.

La presente newsletter non costituisce parere professionale e il relativo contenuto ha esclusivamente carattere informativo.

Gli articoli contenuti nella presente newsletter non possono essere riprodotti senza la preventiva espressa autorizzazione di CLARIUM.

La citazione o l'estrapolazione di parti del testo degli articoli è consentita a condizione che siano indicati gli autori e i riferimenti di pubblicazione sulla CLARIUM Newsletter.

1. **Approfondimenti**

1.1 **La «strumentalità» divide gli immobili in bilancio**

L'iscrizione in bilancio degli immobili, al pari di tutte le attività, deve rispettare il criterio della «destinazione»: l'articolo 2424-bis, comma 1, del Codice civile prevede che gli elementi destinati a essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti nelle immobilizzazioni.

Pertanto, gli immobili destinati a un utilizzo durevole sono iscritti nelle immobilizzazioni, mentre gli altri sono iscritti nelle rimanenze. La differente iscrizione non è di poco conto perché anche ai fini valutativi si seguono regole diverse, contenute nel Codice civile e, sul piano operativo, nei principi contabili Oic 16 per le Immobilizzazioni materiali e Oic 13 per le Rimanenze.

Il principio contabile Oic 16 denomina gli immobili «fabbricati» e li suddivide in due categorie riferite all'attività dell'impresa: a) fabbricati strumentali; b) fabbricati che non sono strumentali.

La nuova versione aggiornata del principio contabile sostituisce le denominazioni «*fabbricati industriali*» con «fabbricati strumentali» e «*fabbricati civili*» con «fabbricati non strumentali» per identificare quelli che rappresentano un investimento. I fabbricati strumentali per l'attività della società sono costituiti, per esempio, da fabbricati e stabilimenti con destinazione industriale, opere idrauliche fisse, silos, piazzali e recinzioni, autorimesse, officine, oleodotti, opere di urbanizzazione, fabbricati a uso amministrativo, commerciale, uffici, negozi, esposizioni, magazzini e altre opere murarie.

I fabbricati che non sono strumentali per l'attività della società ma che rappresentano un investimento di mezzi finanziari, oppure sono posseduti in ossequio a norme di carattere statutario o previsioni di legge,

sono, per esempio, immobili a uso abitativo, termale, sportivo, balneare, terapeutico; collegi, colonie, asili nido, scuole materne e edifici atti allo svolgimento di altre attività accessorie; la categoria comprende anche gli immobili aventi carattere accessorio rispetto agli investimenti strumentali (per esempio: villaggi residenziali ubicati in prossimità degli stabilimenti per l'abitazione del personale).

Ai fini dell'ammortamento, la nuova versione dell'Oic 16 contiene una novità rilevante, precisando che i fabbricati che rappresentano una forma d'investimento di mezzi finanziari non sono ammortizzati se il valore residuo è pari o superiore al valore netto contabile: se sono ammortizzati, il piano di ammortamento risponde alle medesime caratteristiche delle altre immobilizzazioni materiali.

Rispetto alla formulazione precedente è previsto, quale regola generale, l'ammortamento sino a quando il valore residuo diventa pari o superiore al valore contabile: è stata eliminata la facoltà di non ammortizzare i fabbricati non strumentali perché rappresentava un'eccezione alla regola generale dell'ammortamento che non ammette deroghe.

In sostanza, i fabbricati non strumentali sono ammortizzati al pari delle altre immobilizzazioni, applicando la regola in base alla quale il valore da ammortizzare è costituito dalla differenza tra il costo dell'immobilizzazione e, se determinabile, il valore residuo: quest'ultimo è il presumibile valore realizzabile del bene al termine del periodo di vita utile.

Per esempio, con costo 1.000 e valore residuo 100, si può ammortizzare 900. Il valore residuo può anche essere stimato successivamente: per esempio, se in un determinato esercizio il costo residuo da ammortizzare (valore netto contabile) è 300, ma il valore residuo (realizzabile) è 500 si può legittimamente interrompere

l'ammortamento. Ovviamente, il valore residuo è stimato e, come tutte le stime, soggetto a revisioni e cambiamenti nel tempo, in base a quanto prevede anche il principio contabile Oic 29.

Quella descritta è la regola generale, valida per tutte le immobilizzazioni: nel caso di impianti non di facile applicazione, mentre per i fabbricati può essere applicata più facilmente data la presenza sul mercato di quotazioni ufficiali.

Gli immobili destinati alla vendita si iscrivono in bilancio nelle rimanenze e sono valutati, in base a quanto prevede l'articolo 2426 n. 9 del Codice civile, al minore tra il costo di acquisto o produzione e il valore di realizzazione desumibile dal mercato.

Trattandosi di beni non fungibili, sono valutati applicando il metodo del costo specifico. Il principio Oic 13 precisa che il metodo generale per la determinazione del costo dei beni è il costo specifico, che presuppone l'individuazione e l'attribuzione alle singole unità fisiche dei costi specificamente sostenuti per le unità medesime.

I metodi alternativi, costituiti da Lifo, Fifo e costo medio, sono applicati solo ai beni fungibili, costituiti da beni che presentano le stesse caratteristiche e sono fra loro scambiabili.

1.2 Imposta di registro in tema di conferimenti di azienda.

La sentenza 6758/2017 consolida l'orientamento dei giudici di Cassazione che, ai fini dell'imposta di registro, riquilifica in cessione diretta di azienda i conferimenti di azienda seguiti dalla cessione della partecipazione nel soggetto conferitario (c.d. share deal), attribuendo piena rilevanza agli effetti economici prodotti in presenza di più atti negoziali collegati.

Ne deriva una situazione di estrema criticità e di forte incertezza del diritto, destinata a

penalizzare queste operazioni senza ragione alcuna.

La sentenza 6758 del 15 marzo, sulla falsariga di altre recenti pronunce dei giudici di legittimità, afferma che l'articolo 20 del Tur non è norma antielusiva ma previsione dichiaratamente interpretativa che consente di riquilificare gli atti in ragione della loro «intrinseca natura».

La norma si riferisce agli atti nella loro oggettività ermeneutica, prescindendo da qualunque riferimento all'eventuale intento abusivo delle parti.

Sin qui il ragionamento della Corte è condivisibile. Dopo l'introduzione dell'articolo 10 bis dello Statuto del contribuente è infatti immotivato continuare a sostenere la natura antielusiva dell'articolo 20 del Tur in quanto qualsiasi contestazione di tale natura deve essere assorbita dalla nuova disciplina antiabuso che, peraltro, reca precise procedure di garanzia sostanziali e procedurali per il contribuente, pena l'invalidità degli atti adottati dall'agenzia delle Entrate in modo difforme.

Il passaggio chiave della sentenza - che dà luogo a forti criticità - è quello in cui si afferma che, in presenza di più atti negoziali collegati, gli effetti giuridici prodotti sono, in realtà, gli effetti economici dell'operazione complessiva. In tal modo la sentenza "risponde" alla obiezione da più parti avanzata secondo la quale la cessione di azienda e la cessione delle quote della conferitaria sono operazioni con effetti economici equivalenti ma con differenti effetti giuridici.

La Cassazione, al riguardo, afferma che in realtà «una dicotomia assoluta tra effetti giuridici ed effetti economici del negozio può giustificarsi soltanto nella prospettiva dell'atto isolato e della causa tipica. Quando gli atti sono plurimi e funzionalmente collegati, quando cioè la causa tipica di ciascuno è in funzione di un programma negoziale che la trascende, non può rilevare

che la causa concreta dell'operazione complessiva».

Nel tempo risulta quindi superato il filone giurisprudenziale che riqualifica le operazioni in esame basandosi su una supposta funzione antielusiva dell'articolo 20 Tur e si va invece affermando un diverso filone che si fonda sulla natura interpretativa della medesima previsione che, tuttavia, consentirebbe di interpretare gli atti sulla base degli effetti che essi realizzano. Dove gli effetti sarebbero quelli economici finali e non quelli meramente giuridici come invece l'articolo 20 dispone.

Questo orientamento va rigettato in quanto l'articolo 20 Tur dovrebbe consentire agli uffici di disconoscere la forma giuridica dell'atto, laddove quest'ultima risponde a una errata o falsa qualificazione, ma non di "costruire" una fattispecie imponibile diversa da quella voluta e comportante differenti effetti giuridici.

Va, inoltre, evidenziato che laddove le affermazioni della sentenza n. 6758 fossero condivisibili, e non lo sono, allora ne dovrebbe anche derivare che la "riqualificazione" in cessione di azienda non può riguardare la mera cessione di partecipazione totalitaria; operazione anche questa oggetto di contestazione ai fini dell'imposta di registro e di alcune pronunce giurisprudenziali in senso sfavorevole al contribuente. In questo caso, infatti, non si è in presenza di atti plurimi e funzionalmente collegati.

Risulta a questo punto voce piuttosto isolata quella della sentenza 2054/2017 che aveva preso atto della circostanza che l'equivalenza economica tra l'atto posto in essere e quello di cui si invoca la più onerosa imposizione non ha nessun fondamento nel nostro ordinamento. Ma, se questo deve essere, si intervenga a modificare le norme e non si lasci una tale incertezza su un tema così rilevante.

1.3 Dichiarazione di intento

Gli operatori devono porre particolare attenzione alla gestione delle dichiarazioni d'intento ricevute in fase di transito al nuovo modello.

Gli adempimenti e le verifiche, infatti, variano in funzione dei comportamenti adottati.

Una prima situazione è quella dell'esportatore abituale che aveva emesso la dichiarazione d'intento utilizzando l'opzione del periodo di validità e che ha quindi dovuto procedere con l'emissione di un nuovo documento a valere sulle operazioni poste in essere dal 1° marzo. Per evitare periodi "scoperti", dovuti al fatto che il nuovo modello è stato reso disponibile solo nella giornata del 1° marzo, taluni hanno proceduto all'emissione di una dichiarazione d'intento sul vecchio modello entro la fine di febbraio indicando, anziché il periodo di validità della stessa, l'ammontare delle operazioni da eseguire in regime di non imponibilità.

Questo, "sfruttando" il fatto che, con la risoluzione 120/E/2016, è stata ammessa la validità, anche oltre il 28 febbraio, delle lettere d'intento redatte sul vecchio modello utilizzando una delle due alternative "sopravvissute", seppur nei limiti dell'importo indicato. In molti casi, la consegna della (seconda) dichiarazione d'intento è scortata da un foglio informativo in cui si precisa che tale documento esplica i propri effetti in relazione alle operazioni effettuate dal 1° marzo, restando valida la precedente per quelle fino al 28 febbraio.

Tale situazione, che risulta in linea con quanto precisato al punto 3 della risoluzione 120/E, comporta che i fornitori devono aver richiamato in fattura la dichiarazione originaria per le operazioni effettuate fino al 28 febbraio e la seconda per quelle compiute successivamente. Va poi precisato che il fornitore deve verificare di non eccedere l'importo indicato nella seconda

dichiarazione d'intento ricevuta, e questo per non incorrere nella sanzione di cui all'articolo 7, comma 3, del Dlgs 471/1997 (dal 100 al 200% dell'imposta), ma nel limite dovrà computare solo le operazioni effettuate dal primo marzo.

Altra situazione è quella dell'esportatore abituale che, in un primo momento, aveva inviato la lettera d'intento a valere su un determinato arco temporale e che, per effetto dell'introduzione del nuovo modello, ha provveduto ad emettere la nuova dichiarazione, il 1° marzo o in data successiva.

In quest'ultimo caso, le eventuali operazioni effettuate dal 1° marzo ma prima della ricezione e riscontro della lettera d'intento erano "scoperte" e, quindi, avrebbero dovuto essere fatturate addebitando l'imposta. Per le operazioni effettuate a dichiarazione "operante", invece, il fornitore deve verificare di non eccedere l'importo indicato nella lettera d'intento, per evitare la sanzione proporzionale.

Se, una volta "esaurita" la dichiarazione, l'esportatore abituale invia un'ulteriore lettera d'intento, il fornitore può continuare a fatturare in regime di non imponibilità fino all'importo indicatovi.

Con questa (seconda) lettera d'intento, che potremmo chiamare "aggiuntiva", l'esportatore abituale "spende" infatti plafond ulteriore rispetto a quello recato dalla precedente. Infine, potremmo ipotizzare che l'esportatore abituale abbia inviato la dichiarazione "aggiuntiva" prima dell'esaurimento di quella già consegnata, al fine di evitare che un'operazione a cavallo del limite sia assoggettata parzialmente ad Iva. In questo caso, si ritiene che il fornitore possa utilizzare, fino ad esaurimento, la prima e, per l'eccedenza, la seconda, dovendo quindi indicare in fattura il riferimento a entrambe le dichiarazioni d'intento. Un'ulteriore accortezza consiste nel verificare che la seconda dichiarazione

d'intento non sia un'integrativa. Infatti, in questo caso, essa andrebbe a sostituire la precedente e non ad aggiungersi alla stessa.

2 Brevi

2.1 Agenzia delle Entrate: chiarimenti su super e iper ammortamenti

Nella circolare 4/E del 30 marzo 2017, l'Agenzia delle Entrate e il ministero dello Sviluppo economico sono intervenuti congiuntamente in merito alle disposizioni contenute nell'articolo 1, commi da 8 a 13, della legge 232/2016, in merito al prolungamento del super ammortamento del 40% e all'introduzione dell'iper ammortamento del 150% per i beni materiali "Industria 4.0" e della maggiorazione del 40% per i beni immateriali.

Riguardo i beneficiari della proroga del super ammortamento, la circolare ribadisce quanto già chiarito in riferimento alla norma originaria: si tratta degli esercenti arti e professioni e di tutti i titolari di reddito d'impresa, indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale e dal settore economico in cui operano, compresi gli enti non commerciali per l'attività commerciale eventualmente esercitata e le stabili organizzazioni di soggetti non residenti.

La proroga non riguarda i veicoli i cui costi sono deducibili in misura limitata (20% ovvero, per gli agenti e i rappresentanti di commercio, 80%) su un importo massimo e quelli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta (con deducibilità limitata al 70%).

I beneficiari della maggiorazione del 150% del costo di acquisizione dei beni materiali strumentali nuovi, funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello "Industria 4.0", è limitata ai soli titolari di reddito d'impresa.

Beneficiari della maggiorazione del 40% per alcuni beni immateriali (elencati nell'allegato B della legge di bilancio 2017: software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni) che la Stabilità 2016 aveva escluso dal super ammortamento, sono i titolari di reddito d'impresa già fruitori della maggiorazione del 150%.

Dal lato temporale per super e iper ammortamento valgono i criteri stabiliti dall'articolo 109 del Tuir anche per chi applica il principio di derivazione rafforzata introdotto dalla legge di conversione del Milleproroghe.

Se il bene iperammortizzabile è stato consegnato entro il 31 dicembre 2016, spetta solo la maggiorazione del 40% pur se l'entrata in funzione e l'interconnessione si realizza nel 2017.

2.2 Nuova Sabatini e Industria 4.0

Invitalia ha pubblicato sul suo sito il comunicato stampa in cui espone le novità circa il rifinanziamento e potenziamento della Nuova Sabatini.

La disposizione agevolativa è stata rifinanziata dalla legge Finanziaria 2017; particolare attenzione è stata dedicata all'innovazione e l'efficienza del sistema imprenditoriale nell'ottica "Industria 4.0". Le imprese che investono in tecnologie digitali e in sistemi di tracciamento e pesatura dei rifiuti possono presentare domanda per usufruire del contributo maggiorato dal 1° marzo 2017.

2.3 Super ammortamenti anche per il fotovoltaico

Gli impianti fotovoltaici tornano ad essere considerati beni mobili.

La circolare 4/E/2017 afferma che, non essendo più accatastabile con il fabbricato, l'impianto fotovoltaico viene ammortizzato con la percentuale del 9%.

Pertanto può usufruire del superammortamento maggiorando il costo del 40%.

2.4 Depositi IVA ed estrazione

Con la pubblicazione in GU del D.M. 23 febbraio 2017, dal 1° aprile saranno operative le nuove regole che prevedono l'applicazione dell'imposta mediante autofattura per l'estrazione dal deposito IVA dei beni di provenienza extracomunitaria subordinatamente alla prestazione di apposita garanzia.

In base alla nuova disciplina, la garanzia deve essere prestata, secondo le modalità stabilite dall'art.38-bis, co.5, DPR n.633/1972, per l'importo corrispondente all'imposta dovuta e per la durata di sei mesi dalla data di estrazione.

Sono esclusi da tale adempimento i soggetti che hanno già prestato la garanzia in sede di introduzione dei beni in deposito, in applicazione dell'art.50-bis, co.4, lett. b), DL n.331/1993 nonché i soggetti in possesso della certificazione AEO o che sono esonerati in base all'art.90, DPR n.43/1973 (Amministrazioni dello Stato, enti pubblici e ditte di notoria solvibilità) ed infine i soggetti considerati virtuosi in quanto soddisfano specifici requisiti di affidabilità, riferiti: a) alla presentazione della dichiarazione IVA nei tre anni antecedenti l'estrazione; b) all'esecuzione dei versamenti dell'IVA dovuta in base alle ultime tre dichiarazioni annuali alla data dell'estrazione; c) all'assenza di avviso di rettifica o di accertamento definitivo per il quale non sia stato eseguito il pagamento delle somme dovute, per violazioni relative all'emissione o all'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, notificati nell'anno in corso ovvero nei tre anni antecedenti l'estrazione; d) all'assenza della formale conoscenza dell'inizio di procedimenti penali o di condanne o di applicazione della pena su

richiesta delle parti a carico del legale rappresentante o del titolare della ditta individuale, per delitti sanzionati dal DLgs n.74/2000 o dalla Legge fallimentare. Per i soggetti virtuosi, la sussistenza dei requisiti di affidabilità è attestata dal soggetto che procede all'estrazione attraverso una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, redatta in conformità al modello disponibile in bozza sul sito Internet dell'Agenzia delle Entrate.

Si ricorda, inoltre, che l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione 35/E, ha chiarito le modalità di presentazione della dichiarazione d'intento per utilizzo in estrazione da deposito IVA.

È prevista una dichiarazione d'intento per ogni singola estrazione. Gli esportati abituali che ricorreranno alla dichiarazione d'intento per l'estrazione dei beni dal deposito Iva, dovranno utilizzare il loro plafond disponibile.

Si legge: "per ogni singola estrazione l'importo del plafond va ridotto dell'ammontare indicato nella Sezione "Dichiarazione" – campo 1 "una sola operazione per un importo fino a euro" del modello".

2.5 Ravvedimento per omesso o tardivo F24 con saldo a zero

Con la risoluzione n. 36/E del 20 marzo 2017, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti circa le modalità applicative dell'istituto del ravvedimento operoso in caso di omessa o ritardata presentazione del modello F24 a saldo zero.

Dal 1° gennaio 2016, per l'omessa presentazione dell'F24 a zero, si applica la sanzione di 100 euro, ridotti a 50 se il ritardo non è superiore a cinque giorni lavorativi (articolo 15, comma 2-bis, Dlgs 471/1997). Nella risoluzione 36/2017, viene ribadito che è possibile regolarizzare anche l'omessa presentazione dell'F24 con saldo a zero, presentando lo stesso (con indicazione

dell'ammontare del credito e delle somme compensate) e versando la sanzione in misura ridotta.

La sanzione è determinata in misura diversa a seconda dell'arco temporale in cui la violazione viene regolarizzata. La riduzione a 1/9 (regolarizzazione entro 90 gg) si applica con riferimento alla sanzione base di: 50 euro, se l'F24 con saldo zero è presentato con ritardo non superiore a cinque giorni lavorativi (5,56 euro); 100 euro, se l'F24 con saldo zero è presentato con ritardo superiore a cinque giorni lavorativi ma entro novanta giorni dall'omissione (11,11 euro).

Oltre i 90 gg, la sanzione base cui commisurare la riduzione è sempre quella di 100 euro. Pertanto, la sanzione è pari a 12,50 euro (1/8 di 100 euro), se l'F24 con saldo zero è presentato entro un anno dall'omissione; 14,29 euro (1/7 di 100 euro), se l'F24 con saldo zero è presentato entro due anni dall'omissione; 16,67 euro (1/6 di 100 euro), se l'F24 con saldo zero è presentato oltre due anni dall'omissione; 20 euro (1/5 di 100 euro), se l'F24 con saldo zero è presentato dopo la consegna di un Pvc.

2.6 Indagini sui patrimoni esteri

L'Agenzia delle Entrate (provvedimento 43999/2017) ha approvato le modalità di formazione delle liste di contribuenti da controllare in merito ai patrimoni e ai redditi posseduti all'estero.

I criteri seguiti sono i seguenti: residenza dichiarata in uno degli Stati e territori a fiscalità privilegiata; movimenti di capitale da e verso l'estero; informazioni relative a patrimoni immobiliari e finanziari detenuti all'estero, trasmesse dalle Amministrazioni fiscali estere nell'ambito di Direttive europee e di Accordi di scambio automatico di informazioni; residenza in Italia del nucleo familiare del contribuente; atti del registro

segnalatici dell'effettiva presenza in Italia del contribuente; utenze elettriche, idriche, del gas e telefoniche attive; disponibilità di autoveicoli, motoveicoli e unità da diporto; titolarità di partita Iva attiva; rilevanti partecipazioni in società residenti di persone o a ristretta base azionaria; titolarità di cariche sociali; versamento di contributi per collaboratori domestici; informazioni trasmesse dai sostituti d'imposta con la Certificazione unica e con il modello dichiarativo 770; informazioni relative a operazioni rilevanti ai fini Iva comunicate all'Agenzia delle Entrate (spesometro).

2.7 Notifica via PEC l'Agenzia chiarisce come fare

Il DL 193/2016, collegato alla manovra di bilancio 2017, ha previsto la facoltà per gli uffici dell'amministrazione finanziaria di notificare gli avvisi e gli atti di propria competenza mediante posta elettronica certificata.

Al fine è stato ora pubblicato il provvedimento direttoriale che approva il modello per la comunicazione dei dati relativi all'indirizzo e le istruzioni per la sua corretta compilazione. Il modello può essere utilizzato: dalle persone fisiche residenti non obbligate ad avere un indirizzo pec; dai soggetti italiani non residenti iscritti all'Aire; dai soggetti stranieri non residenti; dai soggetti diversi dalle persone fisiche non obbligati per legge a dotarsi di indirizzo pec. Il modello è disponibile gratuitamente in formato elettronico sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, deve essere presentato esclusivamente per via telematica direttamente dal soggetto istante abilitato ai servizi telematici Fisconline o Entratel.



Piazza della Vittoria 8
25122 - Brescia
Tel.: +39 030 46383
Fax: +39 030 7772229
e-mail: info@clarium.it
www.clarium.it
