

## Edizione di lunedì 5 maggio 2014

### EDITORIALI

#### Non è tempo di comodo

di Giovanni Valcarenghi, Sergio Pellegrino

### FISCALITÀ INTERNAZIONALE

#### Addio alla ritenuta in ingresso sui flussi esteri

di Nicola Fasano

### FISCALITÀ INTERNAZIONALE

#### Le modifiche alle istruzioni del quadro RW

di Ennio Vial

### ENTI NON COMMERCIALI

#### Per l'inserimento negli elenchi del 5 per mille c'è tempo fino al 7 maggio

di Guido Martinelli, Marta Saccaro

### AGEVOLAZIONI

#### Ritardato rilascio delle autorizzazioni: nessuna decadenza dall'agevolazione prima casa

di Leonardo Pietrobon

## EDITORIALI

---

### **Non è tempo di comodo**

di **Giovanni Valcarenghi, Sergio Pellegrino**

Si profila una nuova tornata di dichiarazioni nella quale la **disciplina sulle società di comodo** è destinata a lasciare molte **“vittime sul campo”**.

Tra **non operative** e in **perdita sistematica** sono infatti sempre di più le società che, già in difficoltà per una crisi che ormai “morde” da troppi anni, rischiano di ricevere il “colpo finale” da un **meccanismo presuntivo** che definire “perverso” è riduttivo.

Faccio queste riflessioni anche alla luce dell'incontro avuto qualche giorno fa con **Colleghi di Manzano**, preoccupati per la situazione di alcuni loro clienti.

Manzano, per chi non la conoscesse, è una località del Friuli che è stata per decenni il riferimento a livello mondiale per la **produzione di sedie**.

Una zona quindi disseminata di fabbriche, che costituivano appunto il **distretto della sedia**, che però ha fronteggiato, come molte altre aree produttive del Paese, gli **effetti peggiori della crisi**.

In pochi anni circa la metà delle aziende ha chiuso, parte di quelle che sono rimaste “arrancano”, ci sono, come è facile intuire, **molti capannoni “disponibili”**.

In questo contesto, pensare di applicare la disciplina delle non operative, associando al valore degli immobili strumentali il coefficiente preteso dalla norma per determinare i ricavi attesi, è pura follia, **ma le presunzioni non “pesano” la crisi** e apparentemente in molti casi non lo fa neppure l'Ufficio.

Così imprenditori che in passato hanno costituito l'**immobiliare di famiglia**, per preservare i capannoni dal rischio d'impresa e crearsi la “pensione” dopo decenni di lavoro, non solo devono fronteggiare le difficoltà di un mercato divenuto improvvisamente ostico per le loro aziende, ma sull'altro versante devono affrontare un **fisco “rapace”**, che rischia di metterli definitivamente k.o. e di vanificare il tentativo di salvare almeno una parte dei posti di lavoro che c'erano una volta.

Lo schema è quello **classico**: l'operativa è in difficoltà e quindi si riducono i canoni (che comunque non vengono corrisposti) per avere un bilancio “presentabile” in banca, ma questo **fa diventare di comodo l'immobiliare**.

Gli imprenditori si trovano quindi fra **incudine e martello**: da un lato l'**estromissione degli immobili**, proibitiva dal punto di vista del carico fiscale dell'operazione, dall'altro l'**incertezza del responso agli interPELLI sulle comodo** e commissioni tributarie talvolta troppo "appiattite" su un meccanismo presuntivo davvero approssimativo e impietoso.

**Non c'è apparente via di uscita** e questo crea naturalmente **rabbia e frustrazione** negli interessati, oltre che la considerazione, amara, che anziché aiutare le imprese (ed il lavoro,) con questa **continua presunzione di evasione e correlata inversione dell'onere della prova**, sembra che, si faccia di tutto per impedire loro di poter competere con agguerriti concorrenti, che certo operano in uno scenario decisamente diverso e meno "masochistico".

E allora, se si vuole dare una speranza a questi imprenditori, bisogna subito intervenire per **riscrivere le regole delle comodo**, non essendo la procedura di interpello sufficiente a garantire la razionalità del sistema.

Non basta: è necessario nel contempo prevedere una norma che consenta l'**estromissione agevolata dei beni dalle imprese**.

Farebbe bene agli imprenditori, ma farebbe bene anche all'Erario, che si garantirebbe un **extra gettito** in un momento così difficile sul versante dei conti pubblici.

**Logico e semplice ... non resta che farlo, prima che per molti sia troppo tardi.**

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

---

### ***Addio alla ritenuta in ingresso sui flussi esteri***

di Nicola Fasano

Il Decreto Renzi ([articolo 4, comma 2 del D.L. 66/2014](#)) **abroga definitivamente** la ritenuta generalizzata del 20% sui **flussi provenienti dall'estero** introdotta dalla legge europea n. 97/2013 che ha completamente riformulato il D.L. 167/1990 in materia di monitoraggio fiscale

Come si ricorderà, Il primo periodo del comma 2 del “nuovo” articolo 4 del D.L. 167/1990 stabiliva, come principio di carattere generale, che **tutti i redditi** derivanti dagli investimenti detenuti **all'estero** e dalle attività **estere** di natura finanziaria dovevano **in ogni caso** assoggettati a **ritenuta** o ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, secondo le norme vigenti, dagli **intermediari residenti che intervenivano nella riscossione dei relativi flussi finanziari e dei redditi**, oltre che nei casi in cui detti investimenti ed attività fossero ad essi affidati in custodia, amministrazione o gestione.

Inoltre, il secondo e terzo periodo del comma 2 dell'articolo 4 del D.L. 167/1990 avevano introdotto una **nuova ritenuta d'ingresso, a titolo di acconto**, su determinate tipologie di **redditi di capitale** e di redditi **diversi** che concorrono a formare il reddito complessivo del contribuente, derivanti da investimenti detenuti all'estero o da attività estere di natura finanziaria.

Secondo quanto chiarito dalla [circolare 38/E/2013](#), tale prelievo doveva essere effettuato dagli intermediari finanziari su **tutti i flussi lordi provenienti dall'estero** percepiti da soggetti tenuti alla compilazione del quadro RW, **salvo differente comunicazione** da parte del cliente.

Con [Provvedimento prot. 2014/24663 del 19 Febbraio 2014](#), l'Agenzia delle entrate, alla luce delle notevoli criticità riscontrate per l'applicazione di tale disposizione da parte degli operatori, e su imbeccata del Ministero dell'Economia e delle Finanze, **aveva rinviato l'entrata in vigore** della novità in esame, originariamente prevista per il 1 gennaio 2014, **al 1 luglio 2014**.

Ora il Decreto-Renzi ne sancisce la **definitiva abolizione**.

In particolare le fattispecie interessate dalla disposizione in esame sono rappresentate da una serie di redditi di capitale e redditi diversi che **concorrono a formare il reddito complessivo** del contribuente. Si tratta in particolare delle seguenti tipologie reddituali:

- **interessi** ed altri proventi derivanti da mutui, depositi e conti correnti, **diversi da quelli bancari**;
- **rendite perpetue** e le prestazioni annue perpetue;
- compensi per prestazione di **fideiussione** o altra garanzia;
- **interessi ed altri proventi** derivanti da altri rapporti aventi per oggetto l'impiego del capitale, esclusi i rapporti attraverso cui possono essere realizzati differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto;
- **plusvalenze** derivanti dalla cessioni di **immobili situati all'estero**;
- **plusvalenze** realizzate a seguito della cessione a titolo oneroso di **terreni** detenuti all'estero suscettibili di **utilizzazione edificatoria**;
- redditi derivanti dalla **locazione di immobili situati all'estero**;
- redditi derivanti **dall'affitto, locazione, noleggio di beni** mobili, veicoli, macchine e altri beni situati all'estero nonché di aziende aventi sede all'estero;
- **plusvalenze** realizzate mediante la cessione di **partecipazioni qualificate** in società non residenti e fattispecie assimilate.

L'abrogazione della ritenuta, da salutare sicuramente con favore (in caso contrario peraltro l'Italia sarebbe stata sicuramente esposta a censure in sede europea), pone tuttavia alcune **complicazioni dal punto di vista dichiarativo**. Ciò in quanto resta in vigore il comma 3 dell'art. 4 del D.L. 167/1990, come modificato dalla legge 97/2013, ai sensi del quale gli obblighi di indicazione ai fini del monitoraggio fiscale non sussistono per le **sole** attività finanziarie e patrimoniali **affidate in gestione o in amministrazione** agli intermediari residenti e per i contratti comunque conclusi attraverso il loro intervento, qualora i **flussi** finanziari e i **redditi** derivanti da tali attività e contratti siano stati **assoggettati a ritenuta o imposta sostitutiva dagli intermediari** stessi. Rispetto alla disciplina previgente, in sostanza, **non è più sufficiente il mero intervento nella riscossione** dei flussi esteri da parte dell'intermediario finanziario, ma è necessaria la effettiva applicazione della ritenuta che ora, per le citate categorie reddituali, è stata definitivamente soppressa. Diretta conseguenza di tale eliminazione, pertanto, è che, a regime, gli investimenti esteri i cui redditi **non sono assoggettati a ritenuta, pur se affidati in gestione o amministrazione a un intermediario residente, devono essere comunque indicati in RW ai fini del monitoraggio fiscale** (mentre in questi casi l'IVIE è assolta dall'intermediario e l'IVAFE invece non è dovuta, poiché in linea di principio è applicato dalla fiduciaria italiana il "bollo interno"). Tale situazione, comunque, si è **già concretizzata in Unico 2014**, in quanto, come ribadito nelle istruzioni del quadro RW, il più ristretto perimetro di esonero dalla compilazione dell'RW (che richiede l'applicazione della ritenuta) si applica già a partire dal periodo di imposta 2013, mentre la "nuova" ritenuta, ora abrogata e di fatto mai applicata, avrebbe dovuto riguardare i flussi percepiti dal 2014 in poi (semplificando, in teoria, la compilazione dell'RW da Unico 2015).

**Nulla cambia dal punto di vista reddituale:** i redditi in esame continuano, come in passato, a dover essere riportati negli appositi quadri della dichiarazione, trattandosi di redditi che concorrono a formare il reddito complessivo del contribuente.

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

### ***Le modifiche alle istruzioni del quadro RW***

di Ennio Vial

Lo scorso 4 aprile è stato diffuso il [provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, Prot. 48.537/2014](#) che ha introdotto alcune **modifiche ai modelli e alle istruzioni** del Modello Unico Persone fisiche. Alcune novità riguardano le **istruzioni al quadro RW**. Vediamo di approfondirle con qualche commento.

Innanzitutto, è stata recepita la novità introdotta dalla L. 50/2014 di conversione del D.L. 4/2014 che ha **reintrodotto la soglia dei 10 mila euro** ma solamente per i depositi ed i conti correnti bancari. In sostanza, si tratta dell'art. 4-bis del D.L. 28 gennaio 2014, n. 4, convertito con modificazioni dalla legge 28 marzo 2014, n. 50.

Senza soffermarci sul tema che è già stato oggetto di approfondimento in un [precedente intervento](#), ci limitiamo in questa sede ad evidenziare come l'inserimento della precisazione nelle istruzioni, abbia **dipanato ogni dubbio** in merito alla entrata in vigore della disposizione già in relazione al **Modello Unico 2014** e quindi per il periodo di imposta 2013.

Oltre alla soglia dei 10 mila euro, una modifica ha riguardato anche la casella numero 1 del modello dove si deve indicare il **titolo** a cui si **detiene l'investimento**.

In precedenza erano presenti 4 codici:

- il codice 1 per la “piena” proprietà;
- il codice 2 per l'usufrutto;
- il codice 3 per la nuda proprietà;
- il codice 4 per gli **altri diritti reali**.

La modifica ha riguardato l'ultimo codice che è stato ora rinominato più semplicemente in **“altro”** con indicazione, tra parentesi, degli “altri diritti reali” e del “beneficiario del trust”. Si tratta di una **elencazione non esaustiva** (è infatti presente un eccetera).

L'innovazione, a ben vedere, allinea il quadro RW delle persone fisiche a quello degli enti non commerciali dove il codice 4 continua a riferirsi ad “altro diritto reale”, ma sin dall'inizio era presente il **codice 5** denominato genericamente “trust” che ragionevolmente rappresenta il caso del **beneficiario del trust**.

Rimane invece **immutato** il **quadro RW** delle **società di persone** dove il codice 4 reca la denominazione “altro diritto reale”. In questo caso si ritiene di estendere legittimamente le conclusioni cui si è giunti per la persona fisica.

Come precisato nel provvedimento del Direttore, sebbene la normativa antiriciclaggio si riferisca esplicitamente soltanto alle persone fisiche, ai fini dell'obbligo di compilazione del quadro RW, lo *status* di “**titolare effettivo**” è riferibile anche agli altri soggetti tenuti agli **obblighi di monitoraggio** in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi, e cioè agli **enti non commerciali** e alle **società semplici** ed equiparate, residenti in Italia.

Una ulteriore modifica attiene alla **casella 2** del quadro RW dove si deve indicare il codice 2 nel caso in cui si tratti della dichiarazione compilata dal **titolare effettivo**. Ebbene, a pagina 35 delle istruzioni, con riferimento alle istruzioni dei righi da RW1 a RW5 nella colonna 2 dopo le parole “se il contribuente risulta il titolare effettivo” sono **eliminate** le **parole** “delle attività detenute per il tramite di **soggetti esteri**”.

La modifica è volta a ricomprendere in sostanza anche il caso del titolare effettivo di **trust** residenti.

Alla luce dei chiarimenti forniti dalla [\*\*C.M. 38/E/2013\*\*](#), infatti, l'ipotesi del **titolare effettivo** trova applicazione nei seguenti casi:

- titolare effettivo di **trust estero**;
- titolare effettivo di **trust residente**;
- titolare effettivo di **partecipazioni paradisiache e non**.

Ebbene, la mancata inclusione nel codice 2 del trust italiano era stata vista dal sottoscritto come una linea sottile per distinguere il trust non residente da quello residente che sarebbe stato poi identificato dal codice fiscale della casella 20. In realtà si trattava probabilmente di una semplice svista.

## ENTI NON COMMERCIALI

---

### **Per l'inserimento negli elenchi del 5 per mille c'è tempo fino al 7 maggio**

di Guido Martinelli, Marta Saccaro

Il prossimo **7 maggio** scade il termine per trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate la richiesta per essere **inseriti nell'elenco dei possibili destinatari del contributo del 5 per mille dell'Irpef** da parte dei cosiddetti **"enti del volontariato"** (organizzazioni di volontariato di cui alla L. n. 266/1991, Onlus, associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionale, regionali e provinciali, associazioni e fondazioni riconosciute che operano nei settori indicati previsti per le Onlus) e delle **associazioni sportive dilettantistiche**. Con la [\*\*circolare n. 7/E del 20 marzo 2014\*\*](#) l'Agenzia delle Entrate ha precisato le tempistiche da seguire e gli adempimenti da rispettare per quest'anno.

In realtà, è ormai da diverse edizioni che il "5 per mille" rinvia a quanto stabilito dal DPCM del 23 aprile 2010, aggiornando opportunamente termini e scadenze. E qui nasce la prima considerazione. Non si riesce infatti a comprendere come mai questo beneficio, giunto ormai quest'anno alla **nona "riedizione"** cavalcando sempre un onda di grande interesse (dagli ultimi dati diffusi dall'Agenzia delle Entrate in relazione alle scelte effettuate nel corso del 2012 è emerso che sono stati circa 34.500 gli enti del volontariato destinatari del contributo per un totale di circa 260 milioni di euro da distribuire) non sia riuscito mai a trovare, in tutti questi anni, una **definizione stabile che consentisse di elevare il contributo a norma di sistema**. E la constatazione resta tanto più amara quanto più si considera che è bastata una sola edizione per rendere **definitivo il contributo del 2 per mille dell'Irpef ai partiti politici**.

Dalla "precarietà" del contributo discende poi un'ulteriore serie di **considerazioni di carattere operativo**. Si pensi, ad esempio, al fatto che proprio perché la norma non è stabile ma rinnovata di anno in anno, **per ogni nuova edizione gli enti interessati devono presentare una nuova richiesta e non vale quella fatta negli anni precedenti**. In più, il sistema stesso, che prevede di fare la domanda entro il 7 maggio e poi di **confermarla con un'autocertificazione da spedire per posta raccomandata a.r. entro il 30 giugno** induce facilmente gli interessati in errore. Già è difficile ricordarsi un adempimento, figuriamoci due! E poi perché l'obbligo di presentazione **esclusivamente telematica** della richiesta di inserimento negli elenchi? Chi non ha dimestichezza con il computer è costretto a rivolgersi ad un professionista sostenendo l'inevitabile spesa per il servizio...

Non si comprende poi come mai, nonostante, come detto, siano due comunicazioni da

trasmettere per richiedere e confermare la richiesta di inserimento negli elenchi dei destinatari del contributo, in nessuno dei moduli sia prevista la **possibilità di indicare il codice IBAN**. Con il rischio che si allunghino i tempi per l'incasso delle somme spettanti qualora l'Agenzia delle Entrate non sia in altro modo a conoscenza dei dati per l'accredito (ricordiamo, in proposito, che il modulo per la comunicazione dell'IBAN si può prelevare sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate). Si dirà che tra il momento in cui viene fatta la richiesta per l'inserimento negli elenchi e quello in cui avviene la distribuzione dei fondi può passare anche qualche anno e, magari, l'ente ha cambiato banca (e, di conseguenza, IBAN). Però se questo non accade (e salva comunque la possibilità di comunicare le variazioni) si potrebbe risparmiare un bel po' di tempo!

La questione che desta la maggiore perplessità è però quella legata alla cosiddetta **"remissione in bonis"**. E' infatti previsto che qualora venga effettuato qualche **errore nella procedura di invio delle comunicazioni** (ad esempio, se l'istanza telematica non è presentata o è presentata in ritardo o se alla raccomandata non è allegato il documento di identità del legale rappresentante e così via) è possibile effettuare la **regolarizzazione entro il 30 settembre pagando 258 euro di sanzione con il modello F24**. Se la possibilità di correggere gli errori, introdotta solo dal 2012 con il D.L. n. 16, è stata salutata con favore dagli addetti ai lavori, non si condivide però la scelta di addebitare una sanzione. Non si tratta, infatti, in questo caso, di comunicazioni relative a dati fiscali ma soltanto della richiesta di inserimento in un elenco organizzato dall'Agenzia delle Entrate. Non si trova quindi la giustificazione di una sanzione che è quella prevista dall'art. 11, comma 1 del D.Lgs. n. 471, in relazione a violazioni di carattere tributario!

Con tutti questi dubbi, il 5 per mille prosegue comunque il proprio cammino. Per dovere di cronaca, ricordiamo, infine, che, oltre agli enti del volontariato e alle associazioni sportive dilettantistiche i soggetti Irpef potranno scegliere di firmare anche per gli **enti della ricerca scientifica e università, gli enti della ricerca sanitaria, le attività sociali svolte dal comune di residenza**. È inoltre prevista la possibilità di finanziare anche le attività di tutela, promozione e valorizzazione dei **beni culturali e paesaggistici**.

## AGEVOLAZIONI

---

### **Ritardato rilascio delle autorizzazioni: nessuna decadenza dall'agevolazione prima casa**

di Leonardo Pietrobon

In un precedente intervento ([Le lungaggini del Comune non sono causa di decadenza del 20/1/2014](#)) era stata messa in evidenza la sentenza della [CTR del Veneto 25/19/14 del 13/1/2014](#), con la quale i giudici di secondo grado hanno stabilito il principio in base al quale, nel caso di acquisto di **immobile in corso di costruzione** per il quale si intende fruire dell'agevolazione prima casa, **per il computo del termine dei diciotto mesi** per il trasferimento della residenza **non si deve prendere in considerazione il periodo di tempo** occorso **per il rilascio del certificato di abitabilità**. In altri termini, il concetto espresso dalla CTR Veneto è quello in base al quale tutto ciò che non dipende dalla volontà del contribuente, non può essere ad esso imputato, che tradotto in termini ancora più sintetici conosciamo con l'espressione “causa di forza maggiore”.

Sulla medesima questione è tornata ad esprimersi ancora la [Corte di Cassazione con la sentenza n. 8392 del 9/4/2014](#), affermando ancora una volta la **validità del concetto di “causa di forza maggiore”** che, sempre a parere dei supremi giudici, dovrebbe spingere l'Amministrazione finanziaria, nel rispetto dei principi di collaborazione e buona fede cui devono essere improntati i rapporti con il contribuente (ex art. 10 L. n. 212/2000), **ad accettare se il superamento del termine** stabilito dalla nota 2-bis dell'art. 1 della Tariffa Parte Prima D.P.R. n. 131/1986 per la fruizione dell'agevolazione prima casa – trasferimento della residenza entro 18 mesi dalla data di acquisto – **sia conseguente a colpa degli uffici competenti**, che abbiano indebitamente ritardato il rilascio delle necessarie autorizzazioni.

A tal proposito, la Corte di Cassazione nella citata sentenza fa presente che, tuttavia, **il contribuente è gravato** dell'onere **di dimostrare di aver operato con adeguata diligenza**, allo scopo di conseguire la necessaria certificazione per il trasferimento della residenza, entro il termine stabilito dalla citata normativa. A sostegno di tale ultimo concetto la Corte di Cassazione richiama alcune pronunce interenti le agevolazioni fiscali per l'acquisto di **terreni agricoli**, a favore della piccole proprietà contadina, di cui alla L. n. 604/1954, quali la sentenza n. 10406/2011 e la n. 9159/2010, le quali affermano il citato obbligo in capo al contribuente.

La questione affrontata con la sentenza in commento ricalca quanto già affermato ancora dalla stessa **Corte di Cassazione con la sentenza n. 17442 del 17/7/2013**, con la quale afferma che, sebbene **l'impegno assunto nell'atto di compravendita** dell'immobile rappresenti una

**condizione propedeutica per la fruizione dell'agevolazione** prima casa (concessa solo a titolo provvisorio al momento del rogito notarile), nella valutazione complessiva **deve tenersi conto** dell'eventuale **verificarsi di un evento di forza maggiore** che renda oggettivamente impossibile la realizzazione della volontà abitativa. Di conseguenza, la stessa Corte di Cassazione ribadisce che **il mancato stabilimento della residenza nel termine di 18 mesi non comporta la decadenza dall'agevolazione**, se ciò? sia **dipeso da una causa di forza maggiore**, sopravvenuta in un momento successivo alla stipula dell'atto di acquisto dell'immobile per il quale è stata chiesta la fruizione dell'agevolazione prima casa.

Nella stessa sentenza – con riferimento alla n. 17442/2013 – la Corte di Cassazione conclude affermando che nel momento in cui viene rilevata la non imputabilità del trasferimento della residenza, per effetto della sopravvenienza di un impedimento oggettivo, imprevedibile ed inevitabile, deve escludersi, di per sé, la decadenza dall'agevolazione, senza che possano esser, a tal fine, richiesti ulteriori comportamenti (ad esempio il reperimento di altro immobile nello stesso Comune) a carico del contribuente.

In altri termini, quindi, a parere dei supremi giudici, la **circostanza che l'immobile**, oggetto di acquisto con l'applicazione dell'agevolazione prima casa, **non possa essere adibito ad abitazione principale** nei termini stabiliti dalla citata normativa per causa di forza maggiore, **non può legittimare l'Amministrazione finanziaria a chiedere ulteriori adempimenti** in capo al contribuente, come ad esempio il trasferimento della “semplice” residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile oggetto di acquisto, per il solo fatto che la citata normativa non prevede, quale condizione per la fruizione dell'agevolazione in commento, la perfetta coincidenza tra residenza ed immobile oggetto di acquisto.

Con riferimento ancora al mancato trasferimento della residenza, si ricorda, invece, che la stessa Corte di Cassazione, con le sentenze **n. 28401 del 19/12/2013** e la **n. 2552 del 20/2/2003**, ha stabilito che **sono irrilevanti le motivazioni soggettive** relative al mancato trasferimento della residenza. Di conseguenza, **la mancanza di un elemento oggettivo** tale da ostacolare il trasferimento della residenza, ma bensì la presenza di una condizione oggettiva, quale ad esempio un mutamento dei gusti in riferimento all'abitazione, **comporta**, in capo al contribuente, la **decadenza dall'agevolazione prima casa**.