

Edizione di mercoledì 9 novembre 2016

ISTITUTI DEFLATTIVI

[Voluntary-bis con più responsabilità per il professionista](#)

di **Nicola Fasano**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[In dubbio l'Irap per i "vecchi" accertamenti sul transfer pricing](#)

di **Fabio Landuzzi**

AGEVOLAZIONI

[Iper ammortamento anche per i beni acquistati dal 15 ottobre 2015](#)

di **Pietro Vitale**

CONTENZIOSO

[La notifica a mezzo PEC nel processo tributario](#)

di **Luigi Ferrajoli**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

[Plusvalenza da cessione d'azienda individuale](#)

di **Sandro Cerato**

ISTITUTI DEFLATTIVI

Voluntary-bis con più responsabilità per il professionista

di **Nicola Fasano**

Nella *voluntary-bis* riaperta a partire dallo scorso 24 ottobre dall'[articolo 7 del D.L. 193/2016](#) spicca in modo ancora più evidente rispetto alla precedente edizione la **delicatezza** del ruolo del professionista.

Sotto il profilo amministrativo ciò deriva dal fatto che le **somme dovute** a seguito della presentazione delle istanze (da effettuare entro il 31 luglio 2017 mentre c'è tempo fino al 30 settembre per inviare documenti accompagnatori ed eventuali integrative), in prima battuta, **non saranno più versate a seguito degli inviti al contraddittorio o degli atti di contestazione** da parte dell'Agenzia delle Entrate, ma **autoliquidate** da parte del contribuente (ovviamente sulla base dei calcoli effettuati dal professionista) come se si agisse, in sostanza, nell'ambito del ravvedimento operoso. Tale versamento, deve essere effettuato, senza possibilità di avvalersi della compensazione, in unica soluzione **entro il 30 settembre 2017** oppure in **tre rate mensili di pari importo**, di cui la prima andrà pagata entro il 30 settembre 2017.

Tuttavia, qualora il contribuente **non versi spontaneamente le somme** dovute entro il termine del 30 settembre 2017 o qualora il **versamento delle somme dovute risulti insufficiente**, l'Agenzia delle Entrate procede al "recupero" delle stesse tramite le modalità già applicate nella passata edizione della *voluntary*, ma **gli sconti sulle sanzioni diminuiscono** in quanto:

- se gli autori delle violazioni **non provvedono spontaneamente** al versamento delle somme dovute entro il prossimo 30 settembre 2017, le sanzioni, a seconda dei casi, sono applicate **nella misura del 60 o 85% del minimo edittale**;
- in caso di **versamenti insufficienti** (si ritiene qualora l'Agenzia delle Entrate dovesse ritenere dovute somme maggiori a quelle liquidate sulla base dell'istanza) gli autori delle violazioni dovranno provvedere al pagamento delle **maggiori somme dovute** (previa notifica dei suddetti atti da parte dell'Agenzia) **che saranno però aumentate del 10% o del 3% a seconda dello scostamento** rilevato rispetto a quanto inizialmente liquidato.

In forza di ciò è evidente come il professionista debba valutare attentamente i casi "critici" relativi per esempio alla rilevanza ai fini reddituali di **eventuali apporti "dubbi"** e probabilmente è consigliabile dividerli prima con il cliente per decidere il comportamento da tenere e, soprattutto, **evitare contestazioni in ordine alle eventuali maggiori somme dovute**.

Altro aspetto da valutare con attenzione è quello legato all'introduzione di una **nuova fattispecie di reato** che punisce **chiunque fraudolentemente si avvale della procedura di**

collaborazione volontaria per far emergere attività finanziarie, patrimoniali e **contanti** derivanti da **reati diversi da quelli non punibili (di natura tributaria)**. È chiaro che il professionista che dovesse avere sentore che **i capitali derivano da reati "non scudati"** (come per esempio corruzione, traffico di stupefacenti ecc.) e si dovesse poi attivare per celare all'Amministrazione finanziaria la reale provenienza dei fondi oggetto di regolarizzazione, rischia comunque di essere **imputato per concorso con il contribuente**.

Sul punto, peraltro, è opportuno evidenziare che con specifico riferimento alla **regolarizzazione dei contanti** (su cui, diversamente da quanto inizialmente ipotizzato, **non c'è alcun meccanismo di forfettizzazione** degli importi dovuti) l'articolo 7 del D.L. 193/2016, nel **confermare gli adempimenti antiriciclaggio** in capo a professionisti e intermediari, prevede espressamente che nel questionario compilato dal cliente questi dichiarino **modalità e circostanze di acquisizione dei contanti** (ed eventuali valori al portatore) oggetto della procedura. In verità trattasi di adempimento necessario anche con riferimento agli altri *asset* oggetto della *voluntary*, già posto in essere nella precedente edizione della collaborazione volontaria.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione

LA VOLUNTARY-BIS: NOVITÀ, CONFERME, PROFILI PRATICI

Firenze Bologna Milano Roma Verona

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

In dubbio l'Irap per i “vecchi” accertamenti sul transfer pricing

di **Fabio Landuzzi**

La **Commissione Tributaria Regionale della Lombardia**, con **sentenza n. 3827 del 28 giugno 2016**, ha affermato che gli **accertamenti emessi** dall'Agenzia delle Entrate **prima dell'entrata in vigore della Legge di Stabilità 2014**, aventi per oggetto rilievi in materia di **transfer pricing**, **non hanno rilevanza ai fini Irap**. Analoga conclusione era già stata in precedenza affermata dalla **Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia**, con la **sentenza n. 510/3/14**.

La questione trae la sua origine dalle note modifiche apportate al decreto Irap dalla Legge 244/2007, ed in particolare dall'introduzione all'**articolo 5** del “**principio di derivazione**” della base imponibile Irap dal conto economico del bilancio d'esercizio. Di conseguenza, **a partire dall'anno 2008**, con l'entrata in vigore di queste modifiche normative, **non trovano applicazione ai fini Irap** le disposizioni contenute nel **Tuir** fra cui, quindi, non poteva che includersi anche la disciplina in materia di **transfer pricing** contenuta all'[articolo 110, comma 7, del Tuir](#). E d'altronde questo effetto pareva indirettamente confermato dall'approccio adottato dal Ministero dell'economia, il quale, a seguito delle modifiche al decreto Irap efficaci dal 2008, ha ritenuto **non più applicabile la convenzione arbitrale** (Convenzione multilaterale del 23 luglio 1990 n. 90/436/Cee), riferita alla **eliminazione della doppia imposizione** derivante dalle rettifiche di **transfer pricing**, agli avvisi di accertamento Irap.

Poiché invece, in fase accertativa, l'Amministrazione finanziaria continuava ad estendere anche all'Irap le contestazioni di **transfer pricing**, per porre rimedio a questa situazione, e quindi per **inglobare definitivamente nell'Irap** i rilievi in materia di **transfer pricing**, il Legislatore è corso ai ripari con la **Legge di Stabilità 2014** in cui è stato disposto che l'articolo 110, comma 7, del Tuir, **si applica ai fini Irap “anche per i periodi d'imposta successivi a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007”**: così, si è inteso dare **effetto retroattivo** a questa disposizione, emanata però solo a fine 2013, in modo da dare **rilevanza agli accertamenti** in materia di **transfer pricing** anche ai fini Irap per le **annualità anteriori**.

Come premesso, la **sentenza della CTR Lombardia** ha invece osservato che per gli **avvisi di accertamento emessi sino all'entrata in vigore della Legge di Stabilità 2014** l'applicazione retroattiva della rilevanza Irap dei rilievi in materia di **transfer pricing** **non può essere accettata**, per una serie di motivazioni.

In primo luogo, per il **legittimo affidamento del contribuente** il quale, nel sistema normativo vigente, non poteva che confidare nella irrilevanza Irap di eventuali contestazioni in materia di **transfer pricing**. L'attività impositiva dell'Amministrazione può essere esercitata **solo in presenza di una legge che lo consente** e secondo la **normativa vigente al momento di**

emanazione dell'atto tributario, senza che sia possibile sanare eventuali vuoti con una nuova **norma innovativa e retroattiva**.

Inoltre, **non è condivisibile** l'attribuzione di una **portata interpretativa** alla disposizione di cui alla **Legge di Stabilità 2014** se, come già osservato dalla CTP di Reggio Emilia nella citata sentenza, si vuole **"preservare la sua legittimazione costituzionale"**.

Una diversa applicazione avrebbe infatti l'effetto di introdurre una disposizione fiscale con effetto retroattivo; e né si potrebbe parlare nel caso di specie di una **norma di "interpretazione autentica"**, bensì di una norma "innovativa" avente efficacia solo per il futuro. Per essere "interpretativa" la norma deve **chiarire una disposizione esistente**, mentre non può dirsi "interpretativa" se ha l'effetto di **modificare lo status delle disposizioni**. La **giurisprudenza della Corte Costituzionale** è sempre stata chiaramente volta ad opporsi ad un **utilizzo improprio delle norme cd. di "interpretazione autentica"** quando il loro uso cela l'intento di attribuire valenza retroattiva ad una disposizione modificativa e quindi sostanzialmente innovativa.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Seminario di specializzazione

**IL TRANSFER PRICING NEI RAPPORTI INFRAGRUPPO:
GESTIONE OPERATIVA E STRATEGIE DI DIFESA**

Bologna Milano Verona

AGEVOLAZIONI

Iper ammortamento anche per i beni acquistati dal 15 ottobre 2015

di **Pietro Vitale**

Il **D.D.L.** di Bilancio 2017 attualmente all'esame della Camera prevede le seguenti 3 agevolazioni in tema di deducibilità degli **ammortamenti** di beni. In particolare, l'articolo 3 del D.D.L. come risultante dall'atto della Camera [AC. n. 4127-bis](#):

1. al comma 1 **proroga al 31/12/2017** (ovvero al **30/6/2018** a condizione che entro il 31/12/2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia pagato un acconto almeno del 20 per cento del costo di acquisizione) ***“Le disposizioni (il 140% – c.d. super-ammortamento) di cui all'[articolo 1, comma 91, della legge 22 dicembre 2015, n. 208](#)”***. Dalla proroga sono espressamente **escluse** le **autovetture** aziendali e quelle assegnate in *benefit* di cui all'[articolo 164, comma 1, lettere b\) e b-bis](#), **TUIR**. Brevemente si ricorda che rientrano nell'agevolazione i **beni strumentali materiali nuovi** con aliquota fiscale d'ammortamento superiore al 6,5% (non fabbricati e particolari beni). Pertanto, per tale tipologia di beni tutti gli acquisti effettuati dal **15/10/2015 al 30/6/2018** (nel seguito **“periodo finestra”**) godranno di un super-ammortamento fiscale del 40% che si concretizza in una variazione in diminuzione;
2. al comma 2 **rafforza al 250% (c.d. iper ammortamento) la suddetta agevolazione** prevedendo che ***“al fine di favorire processi di trasformazione tecnologica e digitale secondo il modello “Industria 4.0”, per gli investimenti, effettuati nel periodo indicato al comma 1, in beni materiali strumentali nuovi compresi nell'elenco di cui all'allegato A annesso alla presente legge, il costo di acquisizione è maggiorato del 150 per cento”***. Dal testo letterale testé riportato si evince che affinché si possa applicare il 250% $((1+1,50)*100)$ è necessario che:
 - i beni rientrino nell'**Allegato A** a cui si rimanda; si tratta tipicamente di beni funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale delle imprese in chiave **Industria 4.0**;
 - l'investimento **sia effettuato nel periodo indicato al punto 1**. Allo stato attuale la proposta normativa indica solo un termine finale (il 31/12/2017 ovvero 30/6/2018) e non anche quello iniziale. Resta pertanto da chiedersi se il termine iniziale a decorrere dal quale gli investimenti devono essere effettuati per poter beneficiare del 250% debba essere individuato con l'entrata in vigore della legge di bilancio 2017 (il 1/1/2017) ovvero con la data del 15/10/2015 indicata nell'articolo 1, comma 91, della L. 208/2015. Sembrerebbe doversi propendere per tale ultima tesi proprio in virtù del chiaro tenore letterale del comma 2 del D.D.L. che rimanda in toto al periodo del comma 91 (quindi

15/10/2015-31/12/2016 prorogato al 31/12/2017);

3. al comma 3 **introduce un nuovo super-ammortamento del 140%** *“per i soggetti che beneficiano della maggiorazione di cui al comma 2 e che, nel periodo indicato al comma 1, effettuano investimenti in **beni immateriali strumentali** compresi nell’elenco di cui all’Allegato B annesso alla presente legge, il costo di acquisizione di tali beni è maggiorato del 40 per cento”*. Per poter beneficiare di tale nuovo super-ammortamento (non previsto dalla precedente legge di bilancio 2016) è, pertanto, necessario beneficiare anche dell’iper ammortamento al 250%, con ciò significando che il bene immateriale di cui al comma 3 (di cui all’Allegato B) deve insistere sul bene materiale di cui al comma 2 (di cui all’Allegato A).

La **lettura** del comma 2 sopra fornita, secondo cui a partire dal 1/1/2017 (data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2017) si può godere dell’iper ammortamento anche su beni acquistati a partire dal 15/10/2015, è perfettamente in linea sia con il tenore letterale dell’articolo 3 del D.D.L. sia con i principi di efficacia delle norme tributarie nel tempo.

Si allude in particolar modo all’[articolo 3 della L. n. 212/2000](#) secondo cui le **norme tributarie non** possono avere una **efficacia retroattiva**. Ciononostante tale norma implica che la irretroattività è illegittima ogni qualvolta essa **viola** diritti costituzionalmente garantiti per il contribuente come quello della capacità contributiva di cui all’articolo 53 della Costituzione. Non pare, nel caso di specie, che estendere l’iper ammortamento a beni acquistati anche prima dell’entrata in vigore della finanziaria (quindi prima dell’1/1/2017) comporti la soppressione di qualche diritto costituzionalmente garantito per il contribuente, risolvendosi invece tale interpretazione in una **maggiore agevolazione**. Del resto *“va puntualizzato che il cosiddetto Statuto del contribuente è uno strumento di garanzia del contribuente e, quindi, mentre serve ad arginare il potere dell’erario nei confronti del soggetto più debole del rapporto di imposta, **non può ostacolare l’approvazione di disposizioni che siano a favore del contribuente**, che si risolvano eventualmente in un ulteriore autolimitazione del potere legislativo (una sorta di autotutela legislativa)”* (**Cassazione sentenza n. 5931/2001**).

Del resto anche il super-ammortamento della L. 208/2015 è stato previsto non solo per i beni acquistati a decorrere dal 1/1/2016 bensì a tutti quelli acquistati dal **15/10/2015** (data di approvazione da parte del consiglio dei ministri del D.D.L. di Bilancio 2016).

Peraltro, una tale lettura della norma pare **coerente** anche con il contenuto della relazione illustrativa al D.D.L., secondo cui *“l’agevolazione (ndr. del 40% per i beni dell’Allegato B ovvero del 150% per i beni dell’Allegato A) sarà fruita solo a decorrere **dal periodo di imposta in cui si realizza il requisito dell’interconnessione**”*; occorre, infatti, acquisire una **attestazione di atto notorio** del legale rappresentante ovvero, per i beni dal costo unitario superiore ad euro 500.000, una **perizia tecnica giurata** che attestino sia le qualità tecniche del bene (tali da includerlo ad esempio nell’Allegato A) sia la interconnessione del bene al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

La relazione, quindi, lascia intendere che un bene seppur acquistato nel periodo finestra (ad

esempio nel 2017) potrà godere del super e dell'iper ammortamento solo a partire dall'esercizio in cui la suddetta attestazione/perizia è **disponibile**. In quest'ottica gli acquisti effettuati nel 2016 godrebbero dell'iper ammortamento dal momento della loro entrata in funzione. Le aziende venditrici tasserebbero il ricavo alla consegna/spedizione con effetti benefici in termini di gettito per le casse dello Stato.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



CONTENZIOSO

La notifica a mezzo PEC nel processo tributario

di **Luigi Ferrajoli**

Con la recente [sentenza n. 17941 depositata in data 12 settembre 2016](#) la Corte di Cassazione è tornata a occuparsi del tema relativo **alla validità della notifica a mezzo posta elettronica certificata nel processo tributario**.

In particolare, nel caso in esame, la contribuente aveva proposto ricorso avverso l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro avanti alla CTP che **sortiva effetto sfavorevole in primo grado**, in quanto la Commissione aveva ritenuto la ricorrente carente d'interesse, atteso che al tempo della proposizione del ricorso l'avviso di liquidazione non le era stato ancora notificato.

Nel giudizio di appello, **la CTR accoglieva l'impugnazione proposta dalla contribuente** e con la medesima pronuncia rigettava l'appello proposto dal coobbligato solidale, avendo dichiarato correttamente i giudici di primo grado la **cessazione della materia del contendere nei confronti di quest'ultimo**, essendo intervenuto un provvedimento di revoca in autotutela dell'atto impositivo.

L'Ente impositore decideva di procedere ulteriormente in Cassazione, rilevando la violazione e falsa applicazione dell'articolo 21 D.Lgs. 546/1992 nella parte in cui la sentenza impugnata aveva accolto il gravame della contribuente, senza rilevare che la mancata impugnazione da parte della medesima dell'avviso di liquidazione, notificatole in data 7 settembre 2011, ne aveva comportato la definitività, e che la stessa aveva omesso d'impugnare il diniego di annullamento in autotutela dell'atto impositivo.

La controricorrente ha eccepito l'inammissibilità del ricorso per la tardività nella proposizione, tuttavia, la Corte di Cassazione ha **rilevato che tale eccezione era infondata atteso che la notifica eseguita a mezzo posta certificata** (tramite PEC) dal difensore della controricorrente della sentenza emessa dalla CTR non era idonea a far decorrere il termine breve d'impugnazione.

Il tema in questione è di grande rilevanza in quanto si discute se, in ambito tributario, **la notificazione a mezzo PEC eseguita in proprio dal difensore del contribuente possa essere ritenuta idonea**.

Come si può evincere, la problematica in esame non è di poco conto, perché l'ammissibilità o meno di tale notifica influenza la ricevibilità degli atti e l'ammissibilità dell'impugnazione.

Nel caso di specie, il difensore del contribuente aveva proceduto a notificare a mezzo PEC la

sentenza emessa dalla Commissione Tributaria Regionale, ai sensi di quanto **previsto dalla L. 53/1994** e successive modifiche, che statuisce che la notificazione degli atti in materia civile, amministrativa e stragiudiziale possa essere eseguita anche a mezzo di posta certificata.

Ebbene, anche alla luce della modifica legislativa che ha **previsto l'articolo 3-bis della citata legge**, la Corte di Cassazione osserva che tale forma di **notificazione non può essere ammessa per gli atti in materia tributaria**, se non è stata espressamente disciplinata dalle relative disposizioni specifiche.

La risposta fornita dalla Suprema Corte è negativa e l'argomentazione seguita nella sentenza in esame ne spiega i motivi.

Secondo il Giudice di legittimità, nel caso *de quo*, infatti, è applicabile l'originaria previsione per **cui le disposizioni relative all'utilizzo della posta elettronica certificata non si applicano all'uso degli strumenti informatici o telematici nel processo tributario**.

Conseguenza giuridica di tale assunto non può essere che, nella fattispecie in esame, **sia impossibile considerare equivalenti la trasmissione del documento informatico per via telematica e la notificazione a mezzo posta**. Pertanto, la notifica della sentenza effettuata dal difensore del contribuente a mezzo PEC non può essere considerata idonea a far decorrere il termine breve per la proposizione del ricorso per Cassazione.

In assenza di regole **tecniche di attuazione**, la **notifica in esame deve addirittura ritenersi inesistente**, senza che possa intervenire alcuna sanatoria.

In altre parole, è tuttora confermato che le norme tecniche per la notifica a mezzo posta elettronica certificata prevista per il processo civile non possano trovare applicazione nel processo tributario, *“neppure quale giudizio d'impugnazione sull'atto amministrativo tributario”*.

In conclusione, la Corte di Cassazione evidenzia che, dal sistema normativo così ricostruito, **“le notifiche a mezzo posta elettronica certificata nel processo tributario sono consentite laddove è operativa la disciplina del c.d. processo tributario telematico”**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione

LE VERIFICHE FISCALI IN AZIENDA ▶▶

Bologna Firenze Milano Napoli

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Plusvalenza da cessione d'azienda individuale

di **Sandro Cerato**

L'[articolo 86 del Tuir](#) disciplina la tassazione delle **plusvalenze** derivanti dalla vendita, nell'ambito del reddito d'impresa, dei beni diversi da quelli produttivi di ricavi, comprese quelle rivenienti dalla **cessione di un'azienda o di un ramo di essa**. Anche per tali beni, al pari degli altri beni strumentali, la plusvalenza è imponibile per intero nell'esercizio in cui avviene la cessione ovvero per quote fino a cinque rate annuali di pari importo se il **bene è detenuto dal almeno tre anni**, e per il computo del periodo di possesso si deve aver riguardo ai giorni di calendario.

L'[articolo 58, comma 1, del Tuir](#) – in relazione alle imprese individuali – prevede che, il **frazionamento della plusvalenza derivante dalla cessione d'azienda** (o ramo d'azienda), non si applica quando si fa richiesta di assoggettare detta plusvalenza a **tassazione separata** a norma dell'articolo 17, comma 1, del Tuir, il quale alla [lettera g\)](#) dispone che le plusvalenze, compreso il valore d'avviamento, realizzate mediante cessione a titolo oneroso di **aziende possedute dall'imprenditore individuale da più di cinque anni possono fruire della tassazione separata**.

Il Ministero delle finanze ([C.M. 320/E/1997](#)) ha chiarito che ai fini della **verifica del possesso quinquennale** necessario per accedere alla tassazione separata, si computa anche l'eventuale periodo in cui l'azienda è stata concessa dal proprietario in usufrutto o in affitto. Sembra utile far presente che la **disposizione in esame non deve necessariamente riguardare l'unica azienda posseduta dall'imprenditore**, ben potendo quest'ultimo cedere anche una sola delle diverse aziende che possiede. È appena il caso di osservare che **la disposizione in parola non opera per le società**, in capo alle quali l'unica possibilità è quella di "spalmare" la plusvalenza in cinque periodi d'imposta compreso quello in cui avviene la cessione.

In definitiva, l'imprenditore individuale, in **deroga al regime di tassazione ordinario** ovvero alla **rateizzazione**, può assoggettare la relativa plusvalenza a tassazione separata, mediante apposita compilazione del **quadro RM** di Unico. Occorre, comunque, versare in sede di modello Unico, un **acconto** pari al 20% dell'ammontare imponibile. Secondo tale regime, **l'imposta** non è calcolata direttamente dal contribuente in autotassazione, ma **liquidata a conguaglio dall'Agenzia** delle Entrate che comunica al contribuente il versamento da effettuare mediante apposita cartella esattoriale.

Si segnala che nell'ipotesi in cui l'imprenditore individuale dovesse cedere l'unica azienda perdendo in tal modo lo *status* di imprenditore, non potrà (ovviamente) fruire della **rateizzazione della plusvalenza**, ma potrà comunque avvalersi, in alternativa, della tassazione

separata di cui al citato articolo 17, comma 1, del Tuir, ricorrendone i presupposti sopra indicati.

Infine, va sottolineato che **la tassazione separata non necessariamente risulta più conveniente rispetto a quella ordinaria**, ragion per cui è necessario effettuare una valutazione di volta in volta in funzione del singolo caso. Evidentemente la tassazione separata non incide in alcun modo sulla **determinazione** della plusvalenza derivante dalla cessione dell'azienda, bensì esclusivamente sulla sua tassazione, restando la plusvalenza determinata per la differenza tra corrispettivo pattuito e costo fiscale della stessa.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

