

Edizione di giovedì 9 marzo 2017

RISCOSSIONE

I chiarimenti dell'Agencia sulla rottamazione delle cartelle

di **Alessandro Bonuzzi**

AGEVOLAZIONI

Flat tax: pronte le regole per chi trasferisce la residenza in Italia

di **Raffaele Pellino**

AGEVOLAZIONI

Rottamazione dei carichi: confini più definiti per i giudizi in corso

di **Marco Bomben**

CONTENZIOSO

Anche un breve ritardo nel versamento delle imposte danneggia l'Erario

di **Luigi Ferrajoli**

DICHIARAZIONI

Detrazione per canoni di leasing nel modello 730/2017 – 2° parte

di **Luca Mambrin**

RISCOSSIONE

I chiarimenti dell'Agazia sulla rottamazione delle cartelle

di **Alessandro Bonuzzi**

Con la [circolare n. 2/E](#) di ieri l'Agazia delle Entrate fornisce alcuni chiarimenti in merito all'applicazione della **definizione agevolata** (cd. **rottamazione delle cartelle**), introdotta dall'[articolo 6 del D.L. 193/2016](#), di cui è possibile avvalersi in relazione ai carichi affidati agli Agenti della riscossione dal 2000 al 2016 al fine di estinguere il proprio debito.

Il documento analizza alcuni profili della procedura emersi anche dall'esame dei contributi degli **operatori e commentatori** del settore.

Uno temi trattati riguarda l'**interazione** tra la disciplina della **rottamazione** e quella della **dilazione** di cui all'[articolo 19 del D.P.R. 602/1973](#).

In particolare, il Fisco ha voluto mettere definitivamente in chiaro quando si **conserva** la possibilità di riprendere il **versamento dilazionato** in corso al 24.10.2016 (data di entrata in vigore della norma) in caso di **mancato perfezionamento** della definizione agevolata.

Infatti, è noto che rientrano nell'**ambito applicativo** della rottamazione anche i debiti oggetto di piani rateali in essere alla data di entrata in vigore della procedura di favore purché risultino **adempiti i versamenti con scadenza fino al 31.12.2016**.

A seguito della presentazione della dichiarazione di adesione, i pagamenti relativi alle rate con scadenza successiva al 31.12.2016 sono **sospesi** fino al **prossimo luglio** (data fissata per il pagamento in unica soluzione o della prima rata).

A tale data la circolare in commento prospetta **due possibili scenari**:

1. il **debitore ha correttamente effettuato il pagamento della prima o unica rata**: in tal caso si determina la **revoca automatica** della **dilazione** ancora in essere;
2. il **debitore non ha correttamente effettuato il pagamento in unica soluzione o della prima rata**: in questa evenienza si determina, invece, l'**inefficacia** della **definizione** e il debito non può beneficiare di un nuovo provvedimento di rateizzazione. Tuttavia, il debitore può **riprendere** – a luglio – la **precedente dilazione** in essere alla data del 24.10.2016, giacché non automaticamente revocata.

Il documento di prassi, poi, va oltre e prende a riferimento l'ipotesi di **mancato, insufficiente o tardivo** pagamento di una delle **rate diverse dalla prima**.

Parimenti a quanto detto in relazione alla prima o unica rata, anche in tal caso si determina l'**inefficacia** della definizione e il debito **non** può essere **nuovamente rateizzato**.

D'altro canto la soluzione prospettata è figlia del fatto che la **procedura di rottamazione si perfeziona solo con il pagamento integrale e tempestivo di tutte le somme dovute**.

Inoltre, qui si verifica un'**ulteriore conseguenza**: infatti, il debitore che non rispetta una delle rate diverse dalla prima **non** può nemmeno **riprendere** i versamenti relativi alla **precedente dilazione** in essere alla data del 24.10.2016.

Ciò in conseguenza del fatto che la vecchia rateizzazione è stata **automaticamente revocata** a seguito del pagamento della **prima rata**.



AGEVOLAZIONI

Flat tax: pronte le regole per chi trasferisce la residenza in Italia

di Raffaele Pellino

Definite le regole per gli stranieri che **intendono trasferire la residenza fiscale in Italia** beneficiando di un'**imposta sostitutiva** sui redditi prodotti all'estero.

Con il [provvedimento n. 47060 di ieri](#), infatti, l'Agenzia delle Entrate, **ha definito le modalità applicative del nuovo regime** di favore, **nonché approvato il modello di check list da allegare all'istanza di interpello** che consente una valutazione preventiva sull'ammissibilità.

Il regime opzionale, si ricorda, è stato introdotto con la legge di Bilancio 2017 al fine di attrarre ed incentivare il trasferimento nel nostro Paese degli **High net worth individual**, ossia delle persone con un **alto patrimonio**. È, tuttavia, possibile estendere tale regime anche ai **familiari** dell'istante, a condizione che questi trasferiscano la residenza in Italia e versino l'imposta per i residenti non domiciliati in Italia.

Prima di procedere alla disamina degli aspetti operativi, appare importante sgombrare il campo da eventuali dubbi circa l'invio all'Agenzia delle Entrate dell'**apposita istanza di interpello**; questa, facendo fede al dato normativo del nuovo [articolo 24-bis del Tuir](#), è **necessaria** ai fini dell'esercizio dell'opzione.

Come si esercita l'opzione

I contribuenti in possesso dei requisiti di cui all'[articolo 24-bis del Tuir](#) possono **optare per il regime di imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero nel momento della presentazione della dichiarazione dei redditi** riferita al periodo d'imposta in cui è stata trasferita la residenza in Italia o in quello **successivo**. Come precisato in apertura, l'adesione va esercitata **dopo** aver ottenuto risposta favorevole a una **specificata istanza di interpello alla Direzione Centrale Accertamento** delle Entrate, mediante consegna "a mano", raccomandata A/R ovvero in via telematica, utilizzando la casella di posta elettronica certificata dc.acc.nuoviresidenti@pec.agenziaentrate.it. I non residenti senza domiciliatario in Italia devono inviare l'interpello alla casella di posta elettronica ordinaria dc.acc.upacc@agenziaentrate.it.

Nell'istanza di interpello il neo (o aspirante) residente dovrà indicare:

1. i **dati anagrafici ed il codice fiscale** (se già attribuito), oltre all'indirizzo di residenza in Italia, se già residente;
2. lo **status di non residente in Italia** per un tempo almeno pari a 9 anni nel corso dei 10

- precedenti l'inizio di validità dell'opzione;
3. la **giurisdizione in cui ha avuto l'ultima residenza** fiscale prima dell'esercizio di validità dell'opzione;
 4. gli **Stati o territori esteri per i quali intende esercitare la facoltà** di non avvalersi dell'imposta sostitutiva;
 5. la **sussistenza degli elementi necessari per il riscontro delle condizioni per l'accesso** al regime, compilando **l'apposita check list e presentando, eventualmente, la relativa documentazione a supporto.**

Quando presentare la richiesta

L'opzione deve essere esercitata entro i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi, anche nel caso in cui non sia ancora pervenuta la risposta da parte delle Entrate all'istanza di interpello.

La domanda può essere presentata anche se non sono ancora decorsi i termini per radicare la residenza fiscale in Italia.

L'opzione si intende **tacitamente rinnovata di anno in anno a meno che non intervenga un'ipotesi di cessazione degli effetti**, di revoca dell'opzione o di decadenza dal regime.

-

Esercizio dell'opzione per uno o più familiari

Il regime "speciale" può essere **esteso anche ad uno o più familiari** di cui all'[articolo 433 del cod. civ.](#) in possesso dei requisiti previsti. In tal caso, l'opzione **si perfeziona mediante specifica indicazione nella dichiarazione** dei redditi riferita al periodo d'imposta in cui il familiare trasferisce la residenza fiscale in Italia ovvero nella dichiarazione riferita all'anno successivo a quello del trasferimento. L'estensione implica anche la **presentazione di un'istanza di interpello** che indichi, tra gli altri, i dati e le informazioni relative al familiare.

-

Cessazione degli effetti, revoca e decadenza dal regime

Gli **effetti del regime** di imposizione sostitutiva dei redditi prodotti all'estero **cessano**, in ogni caso, **decorsi 15 anni** dal primo periodo d'imposta di validità dell'opzione. Diversamente, il contribuente (o il familiare), può **revocare l'opzione** nella dichiarazione dell'anno successivo a quello di prima applicazione; in tal caso, se il contribuente non è tenuto alla presentazione della dichiarazione può effettuare apposita comunicazione alla Direzione Centrale Accertamento entro la data di scadenza della presentazione della dichiarazione.

In merito alla **decadenza dal regime**, il provvedimento precisa che tale eventualità si manifesta in caso di:

- **omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva** entro la data di versamento del saldo delle imposte sui redditi, con effetto dal periodo d'imposta rispetto al quale doveva essere eseguito il pagamento;
- **trasferimento della residenza fiscale** in altro Stato;

Tale regola vale anche per i familiari a cui è stata estesa l'opzione. Questi possono esercitare **un'opzione autonoma** con efficacia per i periodi d'imposta "residui" fino a un totale di 15 anni, computando anche le annualità in cui tali soggetti hanno goduto del regime come familiari.

-

Versamento dell'imposta

I contribuenti che aderiscono al regime in esame sono **tenuti al versamento di un'imposta sostitutiva, nella misura di 100 mila euro, in un'unica soluzione, per ciascun periodo di imposta di efficacia del regime, entro la data prevista per il versamento del saldo delle imposte sui redditi**. La misura dell'imposta sostitutiva è **ridotta a 25 mila euro per ciascuno dei familiari** ai quali sono estesi gli effetti dell'opzione.



Master di specializzazione

FISCALITÀ INTERNAZIONALE: CASI OPERATIVI E NOVITÀ

Scopri le sedi in programmazione >

AGEVOLAZIONI

Rottamazione dei carichi: confini più definiti per i giudizi in corso

di **Marco Bomben**

Affinché si produca l'estinzione del giudizio in corso per cessazione della materia del contendere, **non è sufficiente l'impegno formale del contribuente a rinunciare al giudizio stesso**, ma rileva esclusivamente il **perfezionamento della definizione agevolata** mediante l'integrale e tempestivo pagamento dell'importo dovuto.

È questo uno dei principali chiarimenti resi dall'Agenzia delle Entrate con la [circolare n. 2](#) di ieri.

In particolare, il citato documento di prassi, dopo aver ricordato la possibilità di definire in via agevolata:

- sia **carichi che si sono resi definitivi** per mancata impugnazione o a conclusione del giudizio,
- sia i **carichi ancora in contestazione**,

ha fornito rilevanti precisazioni in riferimento a questi ultimi.

Come noto, per i carichi ancora in contestazione, il [comma 2 dell'articolo 6 del D.L. 193/2016](#) prevede che il debitore, in sede **di dichiarazione di adesione alla definizione agevolata**, indichi, tra le altre informazioni, la pendenza di giudizi aventi ad oggetto i carichi per i quali richiede la rottamazione e assuma contestualmente l'impegno di rinunciare ai giudizi stessi.

A tal proposito, il Fisco ha però chiarito che, **dal punto di vista sostanziale** ciò che rileva non è tanto l'impegno formalmente assunto dal contribuente in sede di dichiarazione di adesione, quanto invece **"il perfezionamento della definizione agevolata mediante il tempestivo ed integrale versamento del complessivo importo dovuto"**.

Pertanto, si deve ritenere che **l'estinzione del giudizio** per cessazione della materia del contendere, si produca soltanto con **l'avvenuto perfezionamento della definizione agevolata** ovvero con l'integrale pagamento delle somme dovute. Ciò esclusivamente nel caso in cui la rottamazione faccia riferimento **all'intera pretesa oggetto del contendere**, mentre, in caso contrario **"persiste l'interesse alla decisione nel merito della lite"**.

Inoltre, la circolare n. 2 di ieri ha precisato che **"anche qualora il debitore irregolarmente abbia omissso di assumere formalmente l'impegno a rinunciare al giudizio nella dichiarazione di adesione alla definizione"**, ma provveda tuttavia all'integrale e tempestivo pagamento di quanto

necessario ai fini del perfezionamento della rottamazione “**si produce parimenti la causa di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere**” (sempre a condizione che la definizione agevolata abbia ad oggetto l'intero valore in contestazione).

Infine, il documento di prassi in esame ha precisato che la rottamazione può riguardare anche i **carichi annullati da una sentenza non definitiva** emessa:

- prima della presentazione della dichiarazione di adesione, ovvero
- nel periodo intercorrente tra la presentazione della dichiarazione e il perfezionamento della definizione.

In tal caso, infatti, si ravvisa **comunque un interesse del contribuente** alla definizione agevolata trattandosi di una **sentenza non definitiva** che potrebbe essere riformata in sede di successiva impugnazione.



CONTENZIOSO

Anche un breve ritardo nel versamento delle imposte danneggia l'Erario

di **Luigi Ferrajoli**

Con la recentissima [sentenza n. 4960 del 27 febbraio 2017](#) la Corte di Cassazione ha statuito che il **ritardo** nel **versamento** del tributo, anche se limitato a **pochi giorni**, comporta sempre un **danno** per l'Erario con conseguente legittima applicazione della relativa **sanzione**.

Nella vicenda oggetto della pronuncia della Suprema Corte, una società aveva effettuato il pagamento dell'accisa sul gas metano in data 31 dicembre, invece che entro il termine del 27 dicembre fissato dall'[articolo 28, comma 6, L. 388/2000](#); era stata quindi irrogata la sanzione pecuniaria prevista dall'[articolo 13, comma 1, del D.Lgs. 471/1997](#), oltre all'indennità di mora e agli interessi per il ritardato versamento.

L'atto di irrogazione delle sanzioni era stato annullato in primo grado con decisione confermata anche dalla CTR, secondo cui l'[articolo 28 L. 388/2000](#) era stato **dettato al fine di favorire il contribuente**, per consentire eventuali compensazioni e, pertanto, non era ragionevole ritenere che, avendo comunque il contribuente rispettato il termine massimo previsto per il versamento delle accise, potessero essere fatte ricadere su di lui onerose sanzioni. La CTR aveva ritenuto, inoltre, che la fattispecie ricadesse nell'applicazione della **L. 212/2000, che esclude l'irrogazione di sanzioni** ove non vi sia stato danno per l'Erario; infine aveva ritenuto applicabile l'articolo 10, comma 3, della stessa legge, per l'incertezza delle norme.

L'Agenzia delle Dogane ha proposto ricorso per cassazione eccependo, tra l'altro, anche la **violazione e falsa applicazione dell'[articolo 10, comma 3, della L. 212/2000](#)**, laddove la CTR aveva ritenuto che nel caso in esame non vi fosse stato danno per l'Erario e che sussistesse una oggettiva incertezza normativa.

La Cassazione ha accolto tale motivo rilevando che, in tema di sanzioni amministrative tributarie, il D.Lgs. 471/1997 detta una **disciplina valevole per tutti i tributi**, integrata dalle disposizioni normative speciali d'imposta (con riferimento alle accise, il D.Lgs. 504/1995), sicché, in caso di **omesso pagamento** dell'imposta di consumo sul gas, trovano applicazione sia l'[articolo 13 del D.Lgs. 471/1997](#), che prevede il pagamento di una somma a titolo di sanzione amministrativa, sia l'[articolo 3, n. 4, del D.Lgs. 504/1995](#) (nel testo vigente *ratione temporis*), che prevede un'indennità di mora e gli interessi per il ritardato pagamento, trattandosi "*di norme pienamente compatibili, che non realizzano un cumulo di sanzioni in ragione della loro diversità funzionale, afflittiva (con riferimento alla sanzione amministrativa) e reintegrativa del*

patrimonio leso (con riguardo all'indennità di mora ed agli interessi)".

Inoltre, la Suprema Corte ha precisato che *"il tardivo adempimento non integra una violazione meramente formale, poiché **il mancato versamento del tributo alla scadenza prevista determina il ritardato incasso erariale, con conseguente deficit di cassa, sia pure transitorio, nel periodo infrannuale, per cui è sanzionabile ai sensi dell'articolo 13 del D.Lgs. 471/1997**".*

Dopo avere ricostruito l'iter legislativo in tema di individuazione del concetto di errore formale, la Corte ha, quindi, pronunciato il seguente **principio di diritto** *"In tema di sanzioni tributarie, dovendo la violazione meramente formale non punibile rispondere a due concorrenti requisiti – non arrecare pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e, al contempo, non incidere sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo – **il ritardo nel versamento del tributo integra una violazione sostanziale e non formale della L. 388/2000, articolo 28, commi 6 e 7, ed è sanzionato dal D.Lgs. 471/1997, articolo 13, in quanto incide sul versamento del tributo ed arreca pregiudizio all'incasso erariale**".*

Infine, secondo la Corte, la **condizione di inevitabile incertezza normativa tributaria** sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, **che costituisce causa di esenzione, consiste in un'oggettiva impossibilità**, accertabile esclusivamente dal giudice, di individuare la norma giuridica in cui sussumere un caso di specie, mentre resta irrilevante l'incertezza soggettiva, derivante dall'ignoranza incolpevole del diritto o dall'erronea interpretazione della normativa o dei fatti di causa (Cass. n. 13076/2015).

Secondo la Cassazione, la sentenza della CTR risultava *"meramente assertiva e priva di qualsivoglia illustrazione circa gli elementi di oggettiva incertezza normativa"*, pertanto, le doglianze dell'Agenzia delle Dogane sono state accolte anche in relazione a tale profilo.



OneDay Master

IL GIUDIZIO DI SECONDO GRADO NEL PROCESSO TRIBUTARIO E LA CONSULENZA GIURIDICA NEL GIUDIZIO DI CASSAZIONE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

DICHIARAZIONI

Detrazione per canoni di leasing nel modello 730/2017 – 2° parte

di Luca Mambrin

Dopo aver analizzato (“[Detrazione per canoni di leasing nel modello 730/2017 – 1° parte](#)”) l’ambito soggettivo e oggettivo dell’agevolazione in esame con i chiarimenti forniti nella [circolare AdE 27/E/2016](#) e nello **studio n. 4-2016/T** emanato dal Consiglio Nazionale del Notariato, si analizzano le modalità applicative della detrazione, la documentazione necessaria, la compilazione del nuovo rigo E14 del modello 730/2017 e i **casi pratici** di compilazione.

L’[articolo 15, comma 1, lettera i-sexies.1\) Tuir](#) prevede che la detrazione spetti alle **medesime condizioni di cui alla lettera b) del medesimo articolo 15, comma 1**, che disciplina la **detrazione degli interessi passivi** e relativi **oneri accessori**, in dipendenza di mutui garantiti da ipoteca su immobili contratti per l’acquisto dell’unità immobiliare da adibire ad abitazione principale entro un anno dall’acquisto stesso. Pertanto, ai sensi della citata lettera b):

- nel caso in cui l’immobile acquistato sia **oggetto di lavori di ristrutturazione edilizia**, comprovata dalla relativa **concessione edilizia o atto equivalente**, la detrazione spetta a decorrere dalla data in cui l’unità immobiliare è adibita a dimora abituale, e comunque **entro due anni dall’acquisto**;
- in caso di **contitolarità del contratto di leasing** i limiti di spesa previsti per i canoni e per il prezzo di riscatto devono essere riferiti all’ammontare complessivo delle spese sostenute e **vanno ripartite per gli aventi diritto**;
- se il **contratto è intestato ad entrambi i coniugi**, ciascuno di essi può fruire della detrazione unicamente **per la propria quota di spesa**;
- in caso di **coniuge fiscalmente a carico** dell’altro la detrazione spetta **a quest’ultimo per entrambe le quote**.

Nel **modello 730/2017** è stato introdotto il nuovo **rigo E14** dove devono essere indicate:

		1	2	3	4
		Data stipula leasing	Numero anno	Importo canone di leasing	Prezzo di riscatto
E14	SPESE PER CANONI DI LEASING			,00	,00

- il limite di **8.000 euro annui** se alla data di stipula del contratto di leasing il contribuente aveva **meno di 35 anni**;
- il **limite di 4.000 euro annui** se a tale data il contribuente aveva un’età **uguale o superiore a 35 anni**;
- in **colonna 3 (Importo canone di leasing)**: l’ammontare dei canoni di **leasing pagati nel 2016**. L’importo dei canoni di **leasing** non può superare:

- in **colonna 2 (Numero anno)**: il **numero di anno** per cui si fruisce dell'agevolazione. Per l'anno d'imposta 2016 va indicato il numero 1;
- in **colonna 1 (Data stipula leasing)**: la **data di stipula del contratto di locazione finanziaria** dell'immobile da adibire ad abitazione principale;
- in **colonna 4 (Prezzo di riscatto)**: l'**importo del prezzo di riscatto pagato nel 2016** per acquistare la proprietà dell'immobile da adibire ad abitazione principale oggetto del contratto di locazione finanziaria. Il prezzo di riscatto non può superare:
 - il **limite di 20.000 euro** se alla data di stipula del contratto di *leasing* il contribuente aveva **meno di 35 anni**;
 - il **limite di 10.000 euro** se a tale data il contribuente aveva un età **uguale o superiore a 35 anni**.

ESEMPIO

Si ipotizzi che in data **22 settembre 2016** un contribuente abbia stipulato un **contratto di leasing** per l'acquisto di un immobile, in categoria catastale A/3 da adibire ad abitazione principale per un importo pari ad **euro 175.000**.

Il contribuente alla data della stipula del contratto ha **36 anni** ed un reddito complessivo pari ad euro 40.000. Relativamente **all'anno 2016** ha versato alla società di *leasing*:

- euro **20.000 di canone iniziale**;
- euro **1.500 di canoni periodici** a partire dal mese di ottobre 2016.

Nel modello **730/2017** dovrà così compilare il **rigo E14**:

E14 SPESE PER CANONI DI LEASING	Data stipula leasing		Numero anno	Importo canone di leasing	Prezzo di riscatto
	1	2	3	4	5
	2	2 0 9 1 6	1	4.000 ,00	,00

Dato che alla data della stipula del contratto il contribuente ha un'età **non inferiore a 35 anni** potrà beneficiare della detrazione per l'importo **dei canoni di leasing e degli oneri accessori pagati nel limite di euro 4.000**.

Al momento del riscatto del bene poi il contribuente potrà invece beneficiare della detrazione nel limite di euro 10.000 sull'importo del prezzo del riscatto pagato per l'immobile.

Per l'anno 2016 la detrazione sarà pari ad euro:

$$\text{euro } 4.000 * 19\% = \text{euro } 760$$

e sarà indicata dal soggetto che presta assistenza fiscale nel **rigo 28** del modello **730-3/2017**:

28 | Detrazione oneri ed erogazioni liberali

760,00

.00

Per quanto riguarda infine la **documentazione** da predisporre per poter beneficiare della detrazione, si ritiene che il contribuente dovrà esibire **la copia del contratto di leasing** dove risulti che lo stesso è stato concesso per l'acquisto dell'abitazione principale e la **certificazione della società di leasing** sull'importo dei canoni versati nell'anno, in quanto, come precisato anche nella [circolare AdE 27/E/2016](#), la detrazione dei canoni e dei relativi oneri accessori pattuiti nel contratto di *leasing* abitativo è **subordinata all'effettivo pagamento degli stessi** da parte dell'utilizzatore, **attestati dall'ente concedente**.

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

Convegno di aggiornamento

IL MODELLO UNICO DELLE PERSONE FISICHE E LA DICHIARAZIONE PRECOMPILATA

Scopri le sedi in programmazione >