

Edizione di lunedì 20 marzo 2017

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Affitto e bollette aiutano a dimostrare la residenza estera

di Nicola Fasano

ACCERTAMENTO

Il difficile rapporto tra professionisti e società di servizi

di Lucia Recchioni

PENALE TRIBUTARIO

La riforma dei reati ambientali

di Luigi Ferrajoli

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Fusione e affrancamento “speciale” dei maggiori valori

di Sandro Cerato

RISCOSSIONE

La regolarità dei versamenti per la rottamazione delle cartelle

di Leonardo Pietrobon

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Affitto e bollette aiutano a dimostrare la residenza estera

di Nicola Fasano

La Cassazione con una recente sentenza ([n. 5388 depositata il 3 marzo 2017](#)) è tornata ad occuparsi del tema della **prova contraria** che il contribuente deve fornire rispetto alla **contestazione di fittizia residenza** all'estero mossa dall'Amministrazione finanziaria.

Nel caso di specie i giudici di legittimità hanno **accolto il ricorso proposto dal contribuente**, rinviando alla CTR della Liguria, per il riesame del merito in quanto il soggetto accertato, **tenista professionista**, aveva trasferito la propria **residenza a Montecarlo** nel 1999, dimostrando il proprio effettivo trasferimento nel Principato facendo leva sui seguenti elementi riconducibili all'anno oggetto di accertamento (il 1999 appunto):

- contratto di **affitto sottoscritto e registrato** a Montecarlo;
- contratto di **conto corrente con banca monegasca** del 2 giugno 1999;
- **fatture di elettricità e gas** del 1999 pagate a Montecarlo.

Secondo la Suprema Corte si tratta di elementi determinanti che se correttamente interpretati e tenuti in considerazione dai giudici di merito avrebbero dovuto portare gli stessi, contrariamente a quanto avvenuto nel caso di specie, ad **accogliere la difesa del contribuente** con annullamento del relativo avviso di accertamento.

Dal punto di vista processuale, inoltre, è interessante constatare che i suddetti documenti (contratti e bollette) erano stati **esibiti in secondo grado**, e sono stati giudicati **ammissibili** da parte della Cassazione, in ossequio alla facoltà di deposito di nuovi documenti in secondo grado sancita dall'[articolo 58, D.Lgs. 546/1992](#).

La **effettiva residenza estera delle persone fisiche**, peraltro, resta un tema centrale su cui legislatore e Agenzia delle Entrate hanno posto particolare attenzione negli ultimi tempi come dimostrato dal [provvedimento del 3 marzo scorso](#) emanato in attuazione delle disposizioni introdotte dall'[articolo 7 del D.L. 193/2016](#) secondo cui devono essere redatte **specifiche liste di controllo per i soggetti iscritti all'AIRE**, al fine di valutare l'effettività o meno del trasferimento all'estero.

In base a tale provvedimento i criteri utilizzati ai fini della formazione di queste liste sono dati da:

- residenza dichiarata in uno degli **Stati e territori a fiscalità privilegiata** (per la cui individuazione si fa riferimento al D.M. 4 maggio 1999);

- **movimenti di capitale da e verso l'estero**, trasmessi dalle banche (e altri intermediari finanziari) in adempimento degli obblighi sul monitoraggio fiscale;
- 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** segnaletici 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 dello **spesometro**.

Queste liste verranno utilizzate anche per il controllo della posizione degli **iscritti AIRE dal 2010 in poi**.

Il **salto di qualità dei controlli del Fisco** per intercettare i soggetti fittizialmente residenti all'estero del resto nasce da una duplice considerazione:

1. il **sempre maggior numero di informazioni a disposizione del Fisco**, alcune "molto qualificate" come quelle frutto dello scambio con le amministrazioni finanziarie estere su scala europea (in base alla Direttiva 2011/16/UE e successive modifiche) o internazionale (in base ai *Common Reporting Standard* elaborati in sede OCSE con 101 Paesi che entro il 2018 scambieranno in via automatica i dati finanziari);
2. il **notevole affinamento dell'elaborazione informatica** di questa enorme mole di dati da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Sotto quest'ultimo aspetto, spicca l'implementazione di una specifica **banca dati SO.NO.RE** (acronimo di "soggetti non residenti") in cui confluiscono tutti i dati di interesse (in pratica la gran parte di quelli sopra evidenziati) che consentono, in sostanza, di attribuire a ciascun soggetto non residente **una sorta di "indice di rischio"** tanto più elevato quante più sono le informazioni a suo carico che lasciano presumere la permanenza di fatto della residenza fiscale in Italia. Per dirla in altro modo, mentre prima in passato le informazioni (comunque meno numerose e "qualificate") **dovevano pur sempre essere assemblate "manualmente"**, solitamente dopo l'avvio di un controllo, ora la citata banca dati permette al Fisco di avere uno **sguardo di insieme "automatico" sulla base del quale poter impostare i controlli** stessi sui soggetti maggiormente a rischio.

Questo significa che la contestazione della fittizia residenza all'estero potrà riguardare **non solo i cosiddetti "VIP"** (artisti, sportivi ecc.), fisiologicamente più esposti a questo tipo di

controlli in quanto più “visibili”, ma anche, **molto più spesso che in passato, le altre categorie di contribuenti “normali”**. Un motivo in più per valutare con attenzione, nei casi critici, **se salire sul treno della voluntary-bis**.

Seminario di specializzazione

LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

ACCERTAMENTO

Il difficile rapporto tra professionisti e società di servizi

di Lucia Recchioni

Potrebbe accadere che il **professionista** acquisti un immobile o altri beni per mezzo di un'apposita **società di servizi**, per poi **locare** i beni stessi al suo studio professionale.

Gli effetti fiscali, in tal caso, potrebbero essere non di poco conto, soprattutto ove si considerino ipotesi per le quali è prevista **l'indeducibilità** del costo per il professionista ma non per una società commerciale.

Tipico esempio sono gli **immobili**, per i quali la legge, così come modellata nel corso degli anni, prevede spesso per i professionisti l'indeducibilità o la deducibilità parziale degli ammortamenti, dei canoni di *leasing* o delle spese di manutenzione, ristrutturazione e ammodernamento.

Proprio in considerazione di questo **different regime di tassazione**, potrebbe sorgere il rischio di riprese fiscali a seguito di **controlli** da parte dell'Amministrazione finanziaria.

I **Giudici**, tuttavia, hanno spesso mostrato un orientamento finalizzato a garantire **l'insindacabilità delle scelte imprenditoriali**: principio, questo, che dovrebbe sempre ispirare il diritto tributario, nei limiti in cui non siano violate le disposizioni in tema di **abuso del diritto**.

Una delle più recenti pronunce sul punto è rappresentata dalla [sentenza C.T.P. Treviso 17 ottobre 2016, n. 401](#) riguardante il caso di un professionista che si era visto **disconoscere** tutti i costi pagati ad una società di servizi, cui era socio unitamente alla moglie, per la gestione e l'aggiornamento dei *software* e dei programmi operativi, la pulizia dei locali, l'addestramento ed organizzazione del personale, l'elaborazione dei dati contabili, l'erogazione dei servizi amministrativi, la tenuta della contabilità, l'archiviazione informatica.

Più precisamente l'Ufficio disconosceva la deduzione qualificando come **ingiustificato** l'importo, e ritenendo l'operazione posta in essere dal contribuente unicamente per avere un **risparmio di imposta** (tenuto conto che per il proprio reddito avrebbe pagato l'aliquota del **43%**, mentre la società era tassata nella misura del **27,50%**).

Il Collegio ha quindi ritenuto che spettasse all'Ufficio "almeno fornire gli **elementi indiziari attendibili sulla inesistenza delle operazioni** contestate onde consentire, da una parte al contribuente di poter offrire elementi contrari e dall'altra al giudicante di porre, a fondamento della sua decisione, i riscontri offerti dalle parti. Nel caso il Collegio ritiene che l'Ufficio si sia limitato a contestare i costi dedotti adducendo che la documentazione fiscale prodotta dalla parte non è

*dirimente e, in generale, una **carenza probatoria** da parte del ricorrente. Ma, a fronte di un tale comportamento dell'Ufficio, **di generica contestazione**, i costi di cui alla documentazione fiscale offerta dal ricorrente appaiono **legittimi e quindi deducibili**".*

Ugualmente recente è la [sentenza C.T.P. Ancona 15.7.2016 n. 1736/1/16](#), riguardante il caso di un professionista nei confronti del quale erano stati ripresi a tassazione i **canoni di locazione** pagati alla **società immobiliare** della quale era socio di maggioranza unitamente alla moglie (più precisamente, l'indeducibilità era stata giustificata dalla circostanza che i canoni erano stati pagati a se stesso).

I Giudici hanno ritenuto che *"detta presunzione **viola il principio di insindacabilità** delle scelte imprenditoriali in diritto tributario. Detta tecnica ermeneutica finisce col continuare a legittimare gli uffici finanziari a sindacare le scelte dell'imprenditore sotto il profilo del **difetto di inerenza**: è, infatti, sufficiente il semplice rilievo (logico) della fuoriuscita di alcuni atti di gestione dal modello descrittivo tracciato in via interpretativa per supportare la contestazione di indeducibilità dei relativi costi ai fini della determinazione della base imponibile da assoggettare a tassazione".*

I Giudici hanno quindi concluso ritenendo che *"alcun comportamento abusivo è riscontrabile, perché le operazioni poste in essere dal contribuente non hanno fatto conseguire, anche con riferimento all'Iva alcuna evasione fiscale e/o risparmio d'imposta. Stante l'affermata deducibilità dei canoni di locazione, devono riconoscersi **deducibili** i costi per le spese condominiali e la relativa Iva".*

A diverse conclusioni è invece giunta la **Corte di Cassazione** con la [sentenza 11 dicembre 2012, n. 22579](#), ma è da rilevare che anche il caso prospettato è diverso da quelli finora analizzati, in quanto interessato anche da profili di **inerenza temporale** del costo.

Più precisamente, la pronuncia riguarda il caso di un professionista che aveva pagato anticipatamente il canone di locazione dell'ufficio per il periodo di **cinque anni**, per un importo di euro 150.000,00 (deducendolo, ovviamente, per cassa), **prima ancora della scadenza** del contratto di locazione che prevedeva, invece, un pagamento di canone trimestrale. La **società** cui erano stati pagati i canoni era di proprietà dello stesso professionista (per il 50%) e di sua moglie.

I Giudici si sono quindi pronunciati chiarendo che *"il professionista non può, a suo piacimento, imputare a titolo di costi dell'attività professionale oneri che appaiono **incoerenti** rispetto allo strumento negoziale utilizzato per avere a disposizione un bene strumentale all'esercizio professionale ed **ipotetici** rispetto all'esercizio dell'attività che andrà a svolgersi, in futuro. Ammettendo il contrario si finirebbe col legittimare il professionista a condizionare a suo piacimento i risultati delle dichiarazioni dei redditi in relazione a scelte individuali che, pur in astratto ammissibili, devono comunque sottostare alle **regole di inerenza anche temporale** che l'Ufficio ha il compito di verificare".*

Una successiva pronuncia ([Corte di Cassazione, sentenza 18 febbraio 2015, n. 3198](#)) riguarda

invece il caso di uno **specialista ortopedico** che si era visto rettificare le dichiarazioni Iva, Irpef e Irap a seguito del disconoscimento, quali costi indeducibili, dei **fitti** corrisposti ad una S.a.s. per la locazione dell'immobile adibito ad ambulatorio e per la prestazione di servizi di segreteria.

La C.T.R., ritenuto che l'unico limite generale alla deduzione dei costi fosse quello **dell'inerenza** e, quindi, quello **dell'effettività delle prestazioni**, aveva confermato il parziale **annullamento** degli avvisi di accertamento in oggetto.

La Suprema Corte, dopo aver ricordato che è consentita la deducibilità dal reddito delle sole spese provviste dall'attributo dell'**inerenza** rispetto all'attività esercitata, ha ritenuto non censurabile il giudizio espresso dalla CTR *“che ha escluso nel caso concreto la ripetibilità dei costi rappresentati dai fitti passivi corrisposti dal (OMISSIONIS) alla (OMISSIONIS) S.a.s. per la locazione dell'immobile adibito ad ambulatorio e per la fruizione di altri servizi sulla base del rilievo che “il costo è inerente se serve a produrre ricavi” e della conseguente affermazione che “una volta accertata questa qualità del costo è abbastanza difficile poter dire, senza scivolare in una zona molto discrezionale, in quale misura esso è deducibile o meno, tranne che non vi sia una indicazione normativa specifica che ponga un tetto alle spese”*, perché la CTR esprimendosi in questi termini non ha violato alcuna delle norme indicate dalla ricorrente”.

Si segnala, infine, una pronuncia riguardante **l'onere della prova** nel caso di **disconoscimento** dei costi per canoni di locazione pagati da un dentista ad una società immobiliare cui era socio unitamente ai suoi familiari.

La **Corte di Cassazione**, con l'[Ordinanza 14 marzo 2013, n. 6528](#) ha infatti chiarito che *“l'individuazione dell'impiego abusivo di una forma giuridica incombeva sull'Amministrazione finanziaria, la quale individuava e precisava gli aspetti e le particolarità che facevano ritenere l'operazione priva di reale contenuto economico diverso dal risparmio di imposta, e precisamente la sostanziale mancanza di attività della società; il carattere strettamente familiare; la riscossione del canone; il pagamento del leasing; la misura analoga del primo rispetto a quella del secondo”*.

Seminario di specializzazione

LAVORATORI AUTONOMI: ACCERTAMENTI E VERIFICHE - IL RUOLO DEL COMMERCIALISTA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

PENALE TRIBUTARIO

La riforma dei reati ambientali

di Luigi Ferrajoli

Da tempo si attendeva che il Legislatore intervenisse per riorganizzare le disposizioni vigenti in **materia ambientale** ed in particolare che, alla luce delle note vicende che hanno suscitato clamore tra l'opinione pubblica, rivedesse le fattispecie incriminatrici penali in modo da garantire un'efficace risposta sanzionatoria, concretamente idonea a coprire le più disparate contingenze.

Nel corso degli ultimi anni sono, infatti, diversi i casi, riportati anche dalla cronaca, che hanno visto imprese coinvolte in **processi penali per aver causato danni all'ambiente ed alla pubblica incolumità**, in ragione dello svolgimento delle attività proprie in mancanza degli opportuni accorgimenti volti a prevenire la commissione di tali pregiudizi, il più delle volte irrimediabili *ex post*.

Così la riforma del **D.Lgs. 68/2015**, che sembra essere a tutti gli effetti l'epilogo di un percorso piuttosto travagliato, ha l'enorme pregio di aver introdotto il **Titolo VI bis nel codice penale**, appositamente dedicato ai **"Delitti contro l'ambiente"** ove vengono elencate le nuove fattispecie penali, che sono:

- **inquinamento ambientale** ([articolo 452-bisp.](#));
- **disastro ambientale** ([articolo 452-quaterp.](#));
- **traffico ed abbandono di materiale ad alta radioattività** ([articolo 452-sexiesp.](#));
- **impedimento di controllo** ([articolo 452-septies p.](#));
- **omessa bonifica** ([articolo 452-terdeciesp.](#)).

Si rileva inoltre che il Legislatore, sempre per assicurare l'effettività della normativa, ha da un lato previsto la **punibilità dei delitti di inquinamento e di disastro ambientale anche a titolo di colpa** ai sensi dell'[articolo 452-quinques c.p.](#), ma dall'altro lato ha introdotto talune **circostanze aggravanti**, idonee a determinare un aumento della pena base prefissata per ciascuna fattispecie, qualora i reati enunciati nel presente Titolo siano commessi **per mezzo di associazioni per delinquere** *ex articolo 416 c.p.* o associazioni di tipo mafioso anche straniere ([articolo 416 bis c.p.](#)).

Sino alla riforma del 2015, il sistema sanzionatorio predisposto a protezione delle fattispecie ambientali era per la maggior parte costituito dalle **contravvenzioni previste dal Codice sull'Ambiente (D.Lgs. 152/2006)**, costruite come specifici rimedi da applicarsi in caso di violazioni alla dettagliata normativa ambientale di diritto amministrativo riguardante la **gestione dei rifiuti**, il trattamento del suolo e del sottosuolo, delle acque e dell'aria.

Si avvertiva così la mancanza di una previsione a carattere generale in grado di sanzionare le ipotesi di evidente **compromissione o deterioramento dell'ecosistema** alle quali spesso si accompagna il verificarsi di gravi – ed il più delle volte irreparabili – danni alla pubblica incolumità.

Prima dell'intervento del Legislatore si è cercato di sopperire a tale mancanza ricorrendo alla figura del c.d. **disastro innominato** descritto nell'[articolo 434 c.p.](#) il quale punisce chiunque “*commette un fatto diretto a cagionare il crollo di una costruzione o di una parte di essa ovvero un altro disastro se dal fatto deriva pericolo per la pubblica incolumità*”.

Sulla scarna e poco definita formulazione dell'[articolo 434 c.p.](#) si sono innescate plurime discussioni sino alla [sentenza della Corte Costituzionale n. 327/2008](#) la quale, pur avendolo salvato da una pronuncia di incostituzionalità, non ha mancato di confermarne tutte le problematicità del caso evidenziate in sede di applicazione pratica; la Corte Costituzionale ha precisato infatti che la disposizione era stata configurata come norma di chiusura per i delitti contro l'incolumità e come una figura di reato di mero pericolo, non postulando il concreto verificarsi del danno all'integrità pubblica come presupposto integrativo della fattispecie penale ma costituendone una mera ipotesi aggravante.

Il **reato di disastro ambientale** ex [articolo 452 quater c.p.](#) rappresenta, quindi, un decisivo passo in avanti venendo a coprire la lacuna legislativa lasciata dall'[articolo 434 c.p.](#).

La nuova norma è stata formulata tenendo in considerazione il contenuto della citata sentenza della Consulta, nella parte in cui aveva evidenziato la **necessità di individuare una nozione unitaria di disastro**, nella quale dovevano ricorrere – contemporaneamente – due circostanze, ossia **la natura straordinaria dell'evento** (che deve essere atto a produrre effetti dannosi gravi, complessi ed estesi) e **il pericolo per la pubblica incolumità** che da esso deriva; tuttavia il legislatore, differentemente da quanto prospettato dalla Corte Costituzionale, ha disposto che le due circostanze possano ricorrere anche in via alternativa prevedendo che “*Costituiscono disastro ambientale alternativamente: 1) l'alterazione irreversibile dell'equilibrio di un ecosistema; 2) l'alterazione dell'equilibrio di un ecosistema la cui eliminazione risulti particolarmente onerosa e conseguibile solo con provvedimenti eccezionali; 3) l'offesa alla pubblica incolumità in ragione della rilevanza del fatto per l'estensione della compromissione o dei suoi effetti lesivi ovvero per il numero delle persone offese o esposte a pericolo*”, ipotesi quest'ultima ora elevata da circostanza aggravante a **presupposto integrativo del delitto**.

Master di specializzazione

VIOLAZIONI AMMINISTRATIVE E PENALI IN MATERIA AMBIENTALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Fusione e affrancamento “speciale” dei maggiori valori

di Sandro Cerato

Ai fini delle imposte sui redditi, l'[articolo 172 del Tuir](#) dispone che **l'operazione di fusione** (sia “propria”, sia per “incorporazione”) è caratterizzata da un **regime fiscale di neutralità** per tutti i soggetti coinvolti (soggetto dante causa, soggetto avente causa e soci di entrambi i citati soggetti). Più in particolare, per quel che riguarda la società incorporante, la neutralità fiscale implica, tra l'altro, **l'irrilevanza ai fini fiscali dei maggiori valori iscritti nel proprio stato patrimoniale** dei seguenti elementi:

- **plusvalori rivenienti dalle valutazioni inserite nell'eventuale perizia di stima**, ovvero nella relazione degli esperti per la valutazione del rapporto di cambio;
- **allocazione del disavanzo di fusione** negli elementi patrimoniali recepiti tramite la fusione, o alla voce “avviamento”.

Nel passato, e precisamente con l'[articolo 1, comma 47, della Legge 244/2007](#) (Finanziaria 2008), il legislatore, nel confermare il **principio di neutralità dell'operazione di fusione**, ha introdotto nell'[articolo 172 del Tuir \(comma 10-bis\)](#), un **regime (del tutto opzionale) di imposta sostitutiva ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap** che consente alla società incorporante di ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori contabili iscritti nel proprio stato patrimoniale.

Il successivo [comma 47 dell'articolo 1 della stessa Legge 244/2007](#), rinvia all'emanazione di un apposito decreto di natura non regolamentare, da parte del Ministro dell'Economia e delle Finanze, per l'attuazione delle disposizioni relative all'esercizio ed agli effetti dell'opzione, nonché a tutte le altre “regole” che devono essere rispettate per l'opzione in oggetto. Tale decreto è stato approvato in data 25.7.2008, e successivamente è intervenuta **l'Agenzia delle Entrate** a commento di tale decreto, con la [circolare 47/E/2008](#), e con la [risoluzione 46/E/2009](#).

Schematicamente, l'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva deve avvenire nel rispetto delle seguenti regole:

- **differenze affrancabili**: l'[articolo 2 del D.M. 25.7.2008](#) (di seguito “decreto attuativo”), dispone che l'affrancamento riguarda “*le differenze tra il valore di iscrizione in bilancio dei beni ricevuti in occasione di operazioni di fusione (...) e classificati tra le immobilizzazioni materiali e immateriali, incluso l'avviamento, e l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dei beni stessi presso il soggetto incorporato, fuso (...)*”. Sul punto, come precisato dalla [circolare 57/E/2008](#), i maggiori valori devono riguardare

necessariamente i beni provenienti dalla società incorporata, e non anche quelli già esistenti in capo alla società incorporante;

- **categorie omogenee di beni:** l'imposta sostitutiva, a norma del comma 2 dell'articolo 1, del decreto attuativo, applicabile anche per le fusioni, pur potendo essere applicata anche in misura parziale, e quindi solamente sulla quota parte del suddetto differenziale di valore, deve essere richiesta per categorie omogenee di immobilizzazioni. In particolare, per quelle immateriali, il citato articolo 1, comma 2, prevede per l'avviamento costituisca una categoria omogenea a sé stante, e quindi affrancabile autonomamente rispetto alle altre;
- **modalità e tempi di esercizio dell'opzione:** ai sensi dell'[articolo 1, comma 4, del D.M. 25.7.2008](#), l'opzione per l'imposta sostitutiva può essere esercitata, distintamente per ciascuna operazione di fusione, *“nel primo o, al più tardi, nel secondo periodo d'imposta successivo a quello dell'operazione stessa (...)”*;
- **misura dell'imposta sostitutiva:** secondo quanto previsto dal comma 5 dell'articolo 1 del decreto attuativo, l'imposta sostitutiva si applica a “scaglioni”. In particolare: 12% sulla parte dei maggiori valori fino a euro 5milioni, 14% sulla parte dei maggiori valori superiori a euro 5milioni e fino a euro 10milioni e 16% sulla parte dei maggiori valori eccedenti l'importo di euro 10milioni;
- **versamento dell'imposta sostitutiva:** il comma 8 del decreto attuativo prevede che l'imposta sostitutiva deve essere versata obbligatoriamente in tre rate: la prima, pari al 30% dell'importo complessivamente dovuto, entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito e dell'Irap relative al periodo d'imposta dell'operazione di fusione, ovvero in caso di opzione ritardata, a quello successivo; la seconda, pari al 40%, e la terza, pari al 30%, entro il termine di versamento a saldo dell'imposta sul reddito e dell'Irap relative, rispettivamente, al primo ed al secondo, ovvero al secondo ed al terzo, periodo successivo a quello dell'operazione di fusione. Sulla seconda e terza rata, si rendono dovuti gli interessi nella misura del 2,5% annui.

Come detto, **l'avviamento costituisce categoria omogenea a sé stante**, con la conseguenza che è possibile procedere all'affrancamento della relativa differenza di valore (anche in misura parziale), senza dover necessariamente procedere all'affrancamento anche di altre poste di bilancio, in quanto facenti parte di differenti categorie omogenee.

Master di specializzazione

LE OPERAZIONI STRAORDINARIE

CASO PER CASO

Firenze Milano Padova

RISCOSSIONE

La regolarità dei versamenti per la rottamazione delle cartelle

di Leonardo Pietrobon

Uno degli aspetti di estremo interesse in tema rottamazione delle cartelle è rappresentato dalla possibilità di poter accedere alla definizione agevolata anche da parte dei soggetti che hanno in essere una rateazione dei carichi ex [articolo 19 D.P.R. 602/1973](#).

A tale proposito, l'[articolo 6 del D.L. 193/2016](#) pone come condizione quella della regolarità nei versamenti rateali per le rate dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2016. In particolare, il comma 8 della norma stabilisce che “*La facoltà di definizione prevista dal comma 1 può essere esercitata anche dai debitori che hanno già pagato parzialmente, anche a seguito di provvedimenti di dilazione emessi dall'agente della riscossione, le somme dovute relativamente ai carichi indicati al comma 1 e purché, rispetto ai piani rateali in essere, risultino adempiuti tutti i versamenti con scadenza dal 1° ottobre al 31 dicembre 2016*”.

Paradossalmente, di conseguenza, un contribuente che alla data di presentazione della domanda di definizione non ha in essere un piano di rateazione ex [articolo 19 D.P.R. 602/1973](#) può accedere, con riferimento a tali carichi, alla rottamazione, dimenticando qualsiasi tipologia di regolarità nei versamenti, in quanto tale condizione è richiesta solo dai soggetti titolari di un piano di rateazione al momento della presentazione della domanda di definizione agevolata.

Soggetto con in essere un piano di rateazione ex articolo 19 D.P.R. 602/1973 riguardante i carichi che si intendono definire	Regolarità nel versamento delle rate di ottobre – novembre e dicembre 2016	Possibilità di definizione agevolata
Si	Si	Si
Si	No	No
No	No	Si

Tale previsione normativa, tuttavia, deve essere coordinata con il contenuto di cui al comma 2 dell'[articolo 31 D.P.R. 602/1973](#), secondo cui “*se il contribuente è debitore di rate scadute il pagamento non può essere imputato alle rate non scadute se non per la eventuale eccedenza sull'ammontare delle prime, comprese le indennità di mora, i diritti e le spese maturati a favore dell'esattore*”.

Tecnicamente ciò sta a significare che:

1. se un contribuente è regolare con il pagamento delle rate fino al mese di settembre

2016, per poter accedere alla definizione agevolata, è necessario verificare la regolarità delle sole rate di ottobre, novembre e dicembre 2016;

2. se un contribuente **non ha adempiuto al pagamento delle rate antecedenti al mese di ottobre, novembre e dicembre, il pagamento di tale rate comporta la non regolarità**, di conseguenza non gli è consentito l'accesso alla definizione agevolata. **Il pagamento delle rate di ottobre, novembre e dicembre viene imputato alle rate antecedenti scadute e non pagate**, determinando di fatto la non regolarità proprio sulle rate di ottobre, novembre e dicembre 2016.

Tale meccanismo di imputazione non viene meno – con la conseguente manifesta irregolarità nei versamenti – anche nel caso in cui vengano utilizzati i **bollettini precompilati** messi a disposizione dall'Agente per la riscossione, in cui sono riportate i mesi a cui si riferisce la rata.

A mero titolo esemplificativo, si pensi ad un contribuente che ha in essere un piano di rateazione, tuttavia non ha versato la rata del mese di giugno 2016. Tale dimenticanza determina un'**irregolarità** dei versamenti, in quanto, in applicazione dell'[articolo 31 D.P.R. 602/1973](#) quanto pagato dopo il mese di giugno viene **imputato a scalare** a tale rata non pagata.

Scadenza rata	Effettivo pagamento	Imputazione del pagamento alla rata scadente
Gennaio	Gennaio	Gennaio
Febbraio	Febbraio	Febbraio
Marzo	Marzo	Marzo
Aprile	Aprile	Aprile
Maggio	Maggio	Maggio
Giugno	–	Luglio
Luglio	Luglio	Agosto
Agosto	Agosto	Settembre
Settembre	Settembre	Ottobre
Ottobre	Ottobre	Novembre
Novembre	Novembre	Dicembre
Dicembre	Dicembre	Emerge l'irregolarità per la rata di dicembre

In conclusione è opportuno procedere con una **verifica** della **regolarità dei versamenti dei carichi oggetto di definizione agevolata** (rottamazione), non limitando, quindi, l'analisi ai soli mesi di ottobre, novembre e dicembre 2016.



*La soluzione ai tuoi casi,
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



[richiedi la prova gratuita per 30 giorni >](#)