

Edizione di martedì 27 giugno 2017

ISTITUTI DEFLATTIVI

[Le novità del D.L. 50/2017 sulla voluntary-bis](#)
di **Nicola Fasano**

DICHIARAZIONI

[Redditi SC 2017: la partecipazione in società di persone](#)
di **Federica Furlani**

REDDITO IMPRESA E IRAP

[Sopravvenienze attive e procedure della crisi d'impresa](#)
di **Sandro Cerato**

PENALE TRIBUTARIO

[Violazioni ambientali e obbligo di bonifica](#)
di **Luigi Ferrajoli**

REDDITO IMPRESA E IRAP

[Trasferimento dell'azienda dell'imprenditore a titolo gratuito](#)
di **Dottryna**

ISTITUTI DEFLATTIVI

Le novità del D.L. 50/2017 sulla voluntary-bis

di **Nicola Fasano**

Nella versione convertita del D.L. 50/2017 trovano spazio, nell'[articolo 1-ter](#), anche alcune modifiche sul filo di lana alla *voluntary-bis* le cui istanze, come noto, devono essere presentate **entro il prossimo 31 luglio**. Tali modifiche, peraltro, **non sono state commentate dalla recente circolare AdE 19/E/2017** in quanto la c.d. “Manovrina” non aveva ancora concluso l’*iter* parlamentare di approvazione.

Le novità principali riguardano, da un lato, la possibilità, seppur per pochi “eletti” di **scomputare il credito di imposta** per i redditi prodotti all'estero, e, dall'altro, un opportuno **correttivo al meccanismo dell'autoliquidazione**.

In particolare, per quanto concerne lo scomputo del credito di imposta, è previsto che se alla formazione del reddito complessivo concorrono **redditi prodotti all'estero di lavoro dipendete o di lavoro autonomo** (di cui all'[articolo 6, comma 1, lettere c\) e d\), Tuir](#)) non si applica l'[articolo 165, comma 8, Tuir](#), secondo cui il credito per le imposte estere **non spetta nel caso di dichiarazione omessa** o nel caso in cui il **reddito estero non sia dichiarato**.

La disposizione, che riguarda tutte le istanze non ancora definite e dunque anche **quelle già presentate nei mesi scorsi**, ha il pregio di **porre rimedio ad una delle criticità più rilevanti** della *voluntary* rappresentata proprio dalla impossibilità di recuperare le imposte eventualmente assolte all'estero, stante la preclusione fissata dal citato [articolo 165, comma 8, Tuir](#). La **legittimità** di tale ultima disposizione, tuttavia, soprattutto in presenza di una Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata dall'Italia con il Paese ove il reddito è stato prodotto, è **tutt'altro che scontata**.

Il rimedio varato dal D.L. 50/2017, però, **non riguarda tutte le categorie di reddito**, essendo limitato ai soli redditi da lavoro: restano pertanto **esclusi i redditi fondiari, i redditi di impresa, quelli finanziari e i redditi diversi**. Dovrebbero rientrarvi quelli degli **amministratori** solitamente inquadrati (se non si tratta di lavoratori autonomi) nell'ambito dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, al pari delle **pensioni** (sempre che la Convenzione non preveda tassazione esclusiva in Italia): su tali fattispecie sarebbe **auspicabile un celere chiarimento** da parte dell'Amministrazione finanziaria.

L'altra novità di rilievo riguarda le **maggiorazioni e le sanzioni** dovute in caso di insufficiente versamento da **autoliquidazione**.

A seguito delle modifiche introdotte dal D.L. 50/2017 viene espressamente previsto che:

- in caso di **insufficiente versamento** le sanzioni applicabili sono comunque **quelle più “leggere” previste in caso di autoliquidazione** (così ad esempio per le violazioni sul monitoraggio la sanzione minima applicabile resta quella dello 0,5% e non quella dello 0,6%), **fermo restando l'applicazione della maggiorazione del 3 o 10%**, dovuta a seconda del tipo di imposta e dello scostamento rilevato fra quanto indicato in istanza e quanto versato;
- in ogni caso, le somme da versare comprensive della suddetta maggiorazione, tenendo conto di quanto già versato dal contribuente, **non possono superare l'importo che sarebbe dovuto qualora il contribuente optasse per la posizione di “attesa” scegliendo di aspettare gli atti dell'Agenzia delle Entrate.**

Viene dunque previsto che, comunque, gli **importi teoricamente liquidabili da parte dell'Ufficio** rappresentano il **limite massimo** entro cui le somme sono dovute, anche quando ci dovesse essere un insufficiente versamento da autoliquidazione che fa scattare le maggiorazioni del 3 o del 10%.

Va segnalato, infine, che, a scanso di equivoci il D.L. 50/2017 **estende anche all'IVIE e all'IVAFE** (prima non espressamente richiamate) la **facoltà di versare**, entro il 30 settembre 2017, limitatamente agli *asset* oggetto della VD-*bis*, **le somme dovute per i periodi di imposta 2016 e (eventualmente) 2017** indicando i relativi dati direttamente nella relazione di accompagnamento e senza esporli nell'RW dei modelli Redditi 2017 e 2018.

DICHIARAZIONI

Redditi SC 2017: la partecipazione in società di persone

di **Federica Furlani**

La **società di capitali** che **partecipa** ad una **società di persone** (società in nome collettivo o in accomandita semplice) deve indicare nel modello Redditi SC, nella sezione dedicata del quadro RS, la relativa perdita o il reddito da partecipazione, imputato per **trasparenza**.

L'imputazione per trasparenza comporta l'inserimento del dato positivo o negativo nel **reddito d'impresa** della società partecipante: nel caso specifico occorre però applicare la particolare disposizione all'[articolo 101, comma 6, del Tuir](#).

Tale norma dispone che le **perdite** attribuite per trasparenza dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice sono **utilizzabili** solo in **abbattimento** degli **utili** attribuiti per trasparenza nei successivi cinque periodi d'imposta dalla **stessa società** che ha generato le perdite.

La perdita realizzata in un periodo d'imposta dalla partecipata **non può quindi essere immediatamente utilizzata per abbattere i redditi della società partecipante**, ma può essere utilizzata solo per abbattere redditi di partecipazioni prodotti in futuro (ma nei limiti del quinquennio successivo) dalla società che ha conseguito la perdita stessa.

Ai fini della compilazione del modello Redditi SC, il quadro RS assegna alcuni righi, da RS91 a RS100, alla **segnalazione** dei redditi o perdite imputate per trasparenza da società in nome collettivo o in accomandita semplice.

Perdite attribuite da società in nome collettivo e in accomandita semplice (art. 101, comma 6 del TUIR)		Codice fiscale		Quadro RH			
		1	2				
RS91		Perdita del 5° periodo d'imposta precedente	Perdita del 4° periodo d'imposta precedente	Perdita del 3° periodo d'imposta precedente	Perdita del 2° periodo d'imposta precedente	Perdita del 1° periodo d'imposta precedente	Perdita del presente periodo d'imposta
		3	4	5	6	7	8
		,00	,00	,00	,00	,00	,00
RS92	Reddito attribuito	(di cui reddito minimo 1					2
		,00)					,00
RS93	Reddito al netto delle perdite	Perdite progressivamente					Reddito
		1					2
		,00					,00

Si ipotizzi, ad esempio, che la società Alfa Srl detenga una **partecipazione totalitaria** nella società Beta Snc (codice fiscale 00757780325) e che entrambe le società abbiano l'esercizio coincidente con l'anno solare.

Nel corso del 2015 la società Beta Snc ha conseguito una **perdita d'esercizio** di 5.000 €, che è stata così indicata nel modello Unico SC 2016, senza aver concorso in alcun modo alla determinazione del reddito di Alfa Srl.

Perdite attribuite da società in nome collettivo e in accomandita semplice (art. 101, comma 6 del TUIR)	Codice fiscale										Quadro RH														
	0 0 7 5 7 7 8 0 3 2 5										2														
	RS91	Perdita del 5° periodo d'imposta precedente		Perdita del 4° periodo d'imposta precedente		Perdita del 3° periodo d'imposta precedente		Perdita del 2° periodo d'imposta precedente		Perdita del 1° periodo d'imposta precedente		Perdita del presente periodo d'imposta													
	3		,00		4		,00		5		,00		6		,00		7		,00		8		5.000 ,00		
RS92		Reddito attribuito										(di cui reddito minimo 1 ,00) 2 ,00													
RS93		Reddito al netto delle perdite										Perdite progressse										Reddito			
												1 ,00										2 ,00			

Perdite attribuite da società in nome collettivo e in accomandita semplice (art. 101, comma 6 del TUIR)	Codice fiscale		Quadro RH								
	0 0 7 5 7 7 8 0 3 2 5		2								
	RS91	Perdita del 5° periodo d'imposta precedente	Perdita del 4° periodo d'imposta precedente	Perdita del 3° periodo d'imposta precedente	Perdita del 2° periodo d'imposta precedente	Perdita del 1° periodo d'imposta precedente	Perdita del presente periodo d'imposta				
	3	,00	4	,00	5	,00	6	,00	7	,00	8
RS92	Reddito attribuito				(di cui reddito minimo		1	,00)	2	30.000,00
RS93	Reddito al netto delle perdite				Perdite progressive		Reddito				
					1		5.000	,00	2		25.000,00
RS100	Totale redditi (da riportare nel quadro RF)				(di cui reddito minimo		1	,00)	2	25.000,00

- operare una **variazione in aumento** del rigo RF58 colonna 1.

Determinazione del reddito	RF57 SOMMA ALGEBRICA	(A o B) + C + D - E				,00
	RF58 Redditi da partecipazione	1 25.000,00	2 ,00	reddito minimo	3 ,00	4 25.000,00
	RF59 Perdite da partecipazione	1 ,00	2 ,00		3 ,00	
	RF60 REDDITO AL LORDO DELLE EROGAZIONI LIBERALI (o perdita)		perdite non compensate	1 ,00	2 ,00	
	RF61 Erogazioni liberali					,00
	RF63 REDDITO (o PERDITA)					,00



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 >

REDDITO IMPRESA E IRAP

Sopravvenienze attive e procedure della crisi d'impresa

di **Sandro Cerato**

La disciplina, ai fini del reddito d'impresa, della **riduzione dei debiti derivanti dall'adozione di procedure finalizzate a risolvere una crisi d'impresa** è contenuta nell'[articolo 88, comma 4-ter, del Tuir](#), secondo cui è necessario suddividere gli effetti fiscali derivanti dalla riduzione dei debiti nell'ambito delle procedure concorsuali o para concorsuali in due categorie:

- quelle con **effetti fiscali "neutri"**, ossia da cui originano sopravvenienze attive **completamente detassate**, nel cui ambito rientrano i concordati fallimentari o preventivi liquidatori, nonché le procedure estere equivalenti;
- quelle con **effetti fiscali "limitati"**, ossia da cui originano sopravvenienze attive **detassate solo in parte**, nel cui ambito rientrano i concordati di risanamento, gli accordi di ristrutturazione ed i piani attestati di risanamento iscritti nel registro delle imprese, nonché le procedure estere equivalenti.

L'[articolo 88, comma 4-ter, del Tuir](#), prevede l'irrilevanza assoluta delle **sopravvenienze attive che derivano dalla riduzione dei debiti in sede di concordato fallimentare o preventivo liquidatorio**, ovvero in esecuzione di procedure estere equivalenti. In merito alle **procedure estere equivalenti**, la norma richiede l'ulteriore condizione che deve trattarsi di "*Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni*". Ai fini dell'individuazione di tali Stati, in assenza di qualsiasi indicazione, si potrebbe aderire alla posizione di chi ritiene che si debba aver riguardo al **D.M. 4 settembre 1996** contenente la lista degli Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni ai sensi delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni.

Il secondo periodo del [comma 4-ter dell'articolo 88 del Tuir](#) prevede un regime di imponibilità parziale delle **sopravvenienze attive che derivano dalla riduzione di debiti** in esecuzione delle seguenti operazioni: concordato di risanamento, accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'[articolo 182-bis della Legge Fallimentare](#) (R.D. 16 marzo 1942, n. 267) e piano attestato di risanamento ([articolo 67, comma 3, lett. b\), della Legge Fallimentare](#)) pubblicato nel Registro imprese.

Al pari di quanto previsto per il **concordato fallimentare o liquidatorio**, anche per le suddette operazioni, il legislatore ha esteso lo stesso regime fiscale alle procedure estere equivalenti. Per le **operazioni parzialmente neutre**, però, non vi è alcun riferimento agli Stati o territori con i quali è previsto un accordo che garantisca lo scambio di informazioni, ragion per cui il riferimento potrebbe intendersi a tutti gli Stati, a condizione che si tratti di **procedure equivalenti a quelle interne**. Tuttavia, ad una lettura più attenta si potrebbe sostenere che anche in tal caso sia necessario che lo stato estero garantisca un **adeguato scambio di**

informazioni, e ciò sia per ragioni di coerenza con le procedure liquidatorie previste nella prima parte del comma 4-ter, sia tenendo conto che l'[articolo 101, comma 5, del Tuir](#), al fine della deduzione della perdita su crediti in capo al creditore, richiede in tutti i casi (procedure concorsuali e para concorsuali) la condizione in parola. Per le operazioni elencate, il legislatore stabilisce la **non imponibilità della sopravvenienza attiva limitatamente alla parte che eccede le perdite fiscali pregresse e di periodo**.

È opportuno osservare che la finalità è quella di impedire che con la non imponibilità integrale delle sopravvenienze attive l'impresa possa proseguire l'attività **utilizzando le perdite** che si sono formate durante il periodo di crisi con i redditi che si formeranno nei periodi d'imposta in cui l'impresa stessa sarà ritornata in "bonis". Pertanto, è obbligatorio **preventivamente** utilizzare le perdite fiscali e solo l'eventuale eccedenza è detassata, con **conseguente penalizzazione** di non poco conto a carico di imprese che si trovano in uno stato di crisi. È bene evidenziare che l'eventuale eccedenza detassata non è solamente la parte che eccede le perdite fiscali, poiché il comma 4-ter, anche alla luce delle modifiche apportate dalla Legge 232/2016, prevede che **debbono essere "assorbiti" anche i seguenti elementi**:

- la **deduzione ACE** e l'eventuale eccedenza della stessa (rispetto al reddito);
- l'**eccedenza degli interessi passivi** di cui all'[articolo 96, comma 4, del Tuir](#), rispetto al 30% del ROL.

Seminario di specializzazione

IL NUOVO BILANCIO D'ESERCIZIO E LE IMPLICAZIONI FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >

PENALE TRIBUTARIO

Violazioni ambientali e obbligo di bonifica

di **Luigi Ferrajoli**

Con l'interessante [sentenza n. 4875 del 21.11.2016](#), il Consiglio di Stato ha affrontato lo scottante tema degli obblighi di messa in sicurezza di emergenza, **bonifica e ripristino ambientale** ricadenti in capo al proprietario del terreno non colpevole dell'illecito di abbandono di rifiuti.

La vicenda trae origine dal ricorso proposto innanzi al Tribunale amministrativo regionale del Veneto da parte di una società per l'annullamento di un'ordinanza con cui il sindaco del Comune ove era situato un terreno di proprietà della stessa società le aveva ingiunto di predisporre un **progetto di bonifica e di recupero ambientale del terreno sui cui era sorta** – all'insaputa degli organi sociali – una **discarica abusiva di rifiuti speciali**, richiedendo altresì l'attuazione del progetto di bonifica e recupero.

Il TAR del Veneto ha accolto il ricorso e ha conseguentemente annullato il provvedimento impugnato in primo grado non potendo, nel caso di specie, la società ricorrente essere qualificata come **responsabile della condotta di abbandono dei rifiuti**.

La sentenza veniva impugnata in appello dal Comune di Crocetta del Montello il quale ne richiedeva la riforma per omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione. L'Ente pubblico rilevava, in particolare, l'errore in cui era incorso il Giudice di prime cure per aver non aver ritenuto sussistenti specifici obblighi di bonifica e recupero ambientale in capo alla società proprietaria del terreno poiché quest'ultima non poteva ritenersi direttamente **responsabile dell'interramento e dell'abbandono dei rifiuti**.

Sotto il profilo giuridico, il Comune appellante metteva in evidenza che la responsabilità del proprietario incolpevole **è esclusa sulla base della normativa intervenuta dopo il 1997** (i.e.: all'indomani del D.Lgs. 22/1997, decreto emanato in attuazione delle [direttive 91/156/CEE](#) sui rifiuti, [91/689/CEE](#) sui rifiuti pericolosi e [94/62/CE](#) sugli imballaggi e sui rifiuti di imballaggio), **ma non anche in relazione a vicende che (come quella relativa al caso in esame) siano sorte prima di tale data**.

I Giudici di Palazzo Spada hanno ritenuto di non poter condividere tale impostazione, ciò ragione di quanto affermato dalla giurisprudenza nazionale e sovranazionale che è ormai sostanzialmente concorde nel riconoscere l'insussistenza di responsabilità nei confronti del proprietario dell'area che risulti **incolpevole delle condotte generative della contaminazione**.

Tramite la decisione in commento è stato evidenziato che con Adunanza plenaria n. 21 del

25.09.2013, il Consiglio di Stato aveva già avuto modo di chiarire che **l'Amministrazione non può imporre al proprietario di un'area contaminata l'obbligo di porre in essere misure di messa in sicurezza di emergenza** e di bonifica qualora questi non risulti essere l'autore dell'inquinamento. Gli effetti a carico del proprietario incolpevole, pertanto, devono restare limitati a quanto espressamente previsto dall'[articolo 253 del D.Lgs. 152/2006](#) in tema di **oneri reali e privilegi** il quale prevede semplicemente che *"nel caso in cui il proprietario non responsabile dell'inquinamento abbia **spontaneamente** provveduto alla bonifica del sito inquinato, ha diritto di rivalersi nei confronti del responsabile dell'inquinamento per le spese sostenute e per l'eventuale maggior danno subito"*.

Tale impostazione è stata peraltro confermata dalla Corte di Giustizia dell'UE che, con la **sentenza del 04.03.2016** relativa alla causa C-534/13, ha chiarito che la [direttiva 2004/35/CE](#) del Parlamento Europeo e del Consiglio del 21 aprile 2004, che si è occupata di **responsabilità ambientale in materia di prevenzione e riparazione del danno ambientale**, *"deve essere interpretata nel senso che non osta a una normativa che, quando sia impossibile individuare il responsabile della contaminazione di un sito o ottenere da quest'ultimo le misure di riparazione, non consente all'autorità competente di imporre l'esecuzione delle misure di prevenzione e di riparazione al proprietario di tale sito, non responsabile della contaminazione, il quale è tenuto soltanto al rimborso delle spese relative agli interventi effettuati dall'autorità competente nel limite del valore di mercato del sito, determinato dopo l'esecuzione di tali interventi"*.

Il Consiglio di Stato ha dunque ritenuto di dover confermare la sentenza gravata poiché la corretta interpretazione del **principio comunitario "chi inquina paga"** *"deve essere correttamente inteso secondo le categorie tipiche della responsabilità personale, senza che sia possibile fare ricorso ad indici presuntivi o a forme più o meno accentuate di **responsabilità oggettiva**"*.



*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 >

REDDITO IMPRESA E IRAP

Trasferimento dell'azienda dell'imprenditore a titolo gratuito

di **Dottryna**



L'articolo 58 del Tuir contiene la disciplina che regola la tassazione Irpef delle plusvalenze patrimoniali realizzate in regime d'impresa.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in *Dottryna*, nella sezione "*Imposte dirette*", la relativa *Scheda di studio*.

Il presente contributo si occupa nello specifico del trattamento fiscale applicabile al trasferimento d'azienda a titolo gratuito.

L'[articolo 58, comma 1, del Tuir](#) dispone che il trasferimento di azienda per **causa di morte** (successione) o per **atto gratuito** (donazione) è un'operazione fiscalmente **neutra** ai fini dell'Irpef, a prescindere dal beneficiario e dal fatto che sia o meno proseguita l'attività d'impresa.

Difatti, l'operazione **non costituisce realizzo di plusvalenza** alcuna; l'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa.

In altri termini, il trasferimento per causa di morte o per atto gratuito è **fiscalmente neutrale** purché l'azienda assuma i medesimi valori riconosciuti in capo al dante causa (*de cuius* o donante).

Sul piano soggettivo, l'[articolo 58 del Tuir](#) riguarda il trasferimento d'azienda a titolo di successione o donazione effettuati **dall'imprenditore individuale**. In particolare, si intende favorire il **passaggio generazionale dell'azienda** da parte dell'imprenditore individuale a **soggetti terzi persone fisiche**, a prescindere dal grado di parentela o dal rapporto di coniugio che intercorre con il beneficiario del trasferimento dell'azienda o del ramo di azienda. Tuttavia, detta disposizione, stante quanto disposto dall'[articolo 143 del Tuir](#), potrebbe applicarsi anche agli **enti non commerciali**.

Il fatto che "*l'azienda è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti in capo al dante causa*" comporta che il valore fiscale riconosciuto in capo all'avente causa è quello che, al momento

del trasferimento, l'azienda aveva nella **contabilità** (rilevante fiscalmente) del dante causa.

In altri termini, ciò significa che il beneficiario riceve l'azienda, dal punto di vista fiscale, non a "valori correnti", bensì a **"valori storici"**, con significative ripercussioni in termini di determinazione del proprio reddito di impresa. Basti considerare che, in caso di successiva cessione dell'azienda o dei singoli beni da parte dell'imprenditore donatario/erede, la base di calcolo per la determinazione della plusvalenza/minusvalenza sarà data dal **valore fiscale** che l'azienda aveva **in capo al donante/defunto**.

Come è noto, infatti, le *plus/minusvalenze* d'impresa si calcolano sottraendo al **corrispettivo** (o al valore di realizzo) il costo fiscalmente riconosciuto del bene trasferito, che a sua volta è dato dalla differenza tra costo iniziale e ammortamenti effettuati.

La successiva vendita della totalità o di parte dell'azienda da parte del donatario/erede, quindi, comporterà l'emersione di quelle plusvalenze non tassate in occasione del precedente passaggio gratuito dell'azienda, proprio per la **continuità** del valore fiscale del complesso aziendale (**Studio Notariato 36-2011/T**).

Sul punto, la [risoluzione AdE 341/E/2007](#) ribadisce che la plusvalenza, in caso di donazione d'azienda, resta allo **stato "latente"** e **concorrerà alla formazione del reddito del donatario all'atto della cessione dell'azienda o dei singoli beni** che la compongono. Sempre in merito alla donazione, la [C.M. 137/1997](#) ha precisato che, fermo restando la neutralità fiscale, **non vi è alcuna limitazione al numero dei beneficiari, che, nel proseguire l'attività del donante, danno vita, tra loro, a una società di fatto**. Pertanto, qualora i donatari intendano regolarizzare la società di fatto costituitasi, avente per oggetto l'attività commerciale, in una delle società tipiche regolate dal codice civile, **saranno applicabili le regole di neutralità fiscale** previste per la trasformazione di società ([articolo 170 del Tuir](#)).



*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 >