

Edizione di venerdì 8 settembre 2017

ADEMPIMENTI

Proroga al 28 settembre anche per i contribuenti opzionali
di Alessandro Bonuzzi

IMPOSTE INDIRETTE

Fabbricato da demolire: nella cessione il registro diverge dalle dirette
di Fabio Garrini

IVA

Triangolazione ed esportazione dopo la lavorazione in altro Paese UE
di Marco Peirolo

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La Convenzione Multilaterale BEPS modifica i trattati internazionali
di Marco Bargagli

ISTITUTI DEFLATTIVI

Presupposti applicativi del reclamo/mediazione
di Dottryna

VIAGGI E TEMPO LIBERO

Proposte di lettura da parte di un bibliofilo cronico
di Andrea Valiotto

ADEMPIMENTI

Proroga al 28 settembre anche per i contribuenti opzionali

di Alessandro Bonuzzi

L'Agenzia delle Entrate, con un [comunicato stampa](#) di ieri, ha precisato che la **proroga al prossimo 28 settembre per la comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute, relative al primo semestre 2017**, vale **anche** per i soggetti che hanno aderito al **regime opzionale** per la **trasmissione telematica** dei dati delle fatture ([articolo 1, comma 3, del D.Lgs. 127/2015](#)).

Il chiarimento del Fisco fa seguito al [comunicato stampa n. 147](#) dell'1° settembre scorso, con il quale il **Ministero** dell'economia e delle finanze, anticipando il contenuto di un DPCM di prossima pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale, ha reso noto il differimento dal 16 al 28 settembre 2017 del termine per effettuare l'invio del "nuovo" spesometro relativo alla prima parte del 2017.

A detta dell'Agenzia, la coincidenza delle scadenze è in linea con quanto previsto dal provvedimento del 27 marzo 2017 che ha **uniformato**, per il primo anno di applicazione, i termini per l'invio opzionale dei dati delle fatture ([articolo 1, comma 3, del D.Lgs. 127/2015](#)) con i termini per la "*Comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute*" ([articolo 21 del D.L. 78/2010](#)).

Pertanto, la **nuova scadenza** interessa tutti i **contribuenti**. Al riguardo, si ricorda che, in linea generale, sono tenuti alla comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute **tutti i soggetti passivi Iva** (esercenti attività di impresa, arte o professione ai sensi degli [articoli 4 e 5 del D.P.R. 633/1972](#) nonché i rappresentanti fiscali e le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti) che **effettuano operazioni attive e passive** rilevanti ai fini dell'imposta.

Sono però **esonerati** dall'adempimento:

- i **produttori agricoli** in regime di **esonero** ex [articolo 34, comma 6, del D.P.R. 633/1972](#), situati nelle zone "montane" di cui all'[articolo 9 del D.P.R. 601/1973](#);
- le **Amministrazioni pubbliche**, considerato l'obbligo di fattura elettronica tramite SDI;
- i **contribuenti "minimi"** e i soggetti che applicano il regime **"forfetario"**.

Relativamente ai **produttori agricoli in regime di esonero**, la [risoluzione AdE 105/E/2017](#) ha precisato che, ai fini dell'individuazione dei soggetti esonerati, è necessario fare riferimento al **luogo in cui sono ubicati i terreni sui quali viene svolta l'attività agricola** e non a quello in cui i soggetti in esame hanno il domicilio fiscale.

In pratica, per fruire dell'esonero è necessario che gli agricoltori svolgano la loro **attività** in

terreni:

- situati ad una altitudine non inferiore a 700 metri sul livello del mare e in quelli rappresentati da particelle catastali che si trovano solo in parte a tale altitudine;
- compresi nell'elenco dei territori montani compilato dalla commissione censuaria centrale;
- facenti parte di comprensori di bonifica montana.

I produttori agricoli in esonero operanti in zone “**diverse**” da quelle di cui all'[articolo 9 del D.P.R. 601/1973](#) devono, invece, assolvere l'obbligo comunicativo anche se in via semplificata: difatti, essi sono tenuti a comunicare unicamente i dati relativi alle **operazioni “attive”** risultanti dalle autofatture emesse dai cessionari.

Evidentemente, in caso di opzione per il **regime Iva ordinario**, trovano applicazione gli ordinari obblighi di comunicazione dei dati fattura ([circolare AdE 1/E/2017](#)).



*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 >](#)

IMPOSTE INDIRETTE

Fabbricato da demolire: nella cessione il registro diverge dalle dirette

di Fabio Garrini

Il tema riguardante il trattamento fiscale della cessione del fabbricato da demolire è da tempo controverso. Nella [sentenza n. 10113 del 21 aprile 2017](#) la Cassazione afferma, da un primo punto di vista, che l'imposta di registro va applicata tenendo conto delle potenzialità edificatorie che l'acquirente ottiene; al contrario, ai fini delle imposte dirette, il bene trasferito va considerato come fabbricato per valutare se sia presente o meno una plusvalenza tassabile quale reddito diverso ai fini dell'[articolo 67 Tuir](#).

Imposta di registro

Nella [sentenza n. 10113/2017](#) la Cassazione conferma la tesi (già espressa, ad esempio, nella precedente [sentenza 24799 del 21 novembre 2014](#)) secondo la quale si ritiene possibile riqualificare un atto di "cessione di edificio" in "vendita di terreno edificabile". In altre parole, secondo i Giudici di Legittimità, è necessario valutare, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, il reale motivo che ha portato le parti al trasferimento degli immobili, essendo preminente l'interesse dell'acquirente all'acquisizione della potenzialità edificatoria, non ai fabbricati esistenti al momento in cui è avvenuta la compravendita.

Peralterro, la Cassazione evidenzia alcuni elementi (da intendersi ovviamente quali parametri indicativi e non esaustivi) che sono atti a rimarcare come l'interesse dell'acquirente non possa considerarsi riferito ai fabbricati esistenti, ma bensì alla potenzialità edificatoria che essi consegnano a chi ottiene il bene:

- lo stato di vetustà che rendeva commercialmente poco o nulla appetibile il fabbricato preesistente;
- la sua demolizione e ricostruzione successivamente alla compravendita;
- la presentazione, da parte dell'acquirente, dell'istanza di demolizione e ricostruzione al Comune appena tre giorni dopo la stipulazione;
- la circostanza che, già prima della compravendita, il Comune avesse emanato due pareri favorevoli di fattibilità degli interventi edilizi poi realizzati;
- la rispondenza del prezzo pattuito alla valorizzazione dello sfruttamento delle concrete potenzialità edificatorie, ovvero ri-edificatorie, del suolo.

Imposte sul reddito

A questo punto occorre osservare come la posizione della **Cassazione** sia **diametralmente opposta** quando si valuta l'operazione sotto il **profilo reddituale del cedente**.

Con numerose pronunce – si ricordano, in particolare, le [**sentenze n. 4150 del 21 febbraio 2014, n. 15629 del 9 luglio 2014 e n. 7853 del 20 aprile 2016**](#) – i Giudici di Legittimità hanno sostenuto la tesi per cui la **tassazione in capo al cedente sarà parametrata al fabbricato esistente al momento della cessione**, quindi, se detto fabbricato è posseduto da oltre cinque anni, ai sensi dell'[**articolo 67 Tuir**](#) non vi sarà plusvalenza tassabile.

La giustificazione deriva dal fatto che la potenzialità edificatoria non è attuale ma futura; essa è **“eventuale e rimessa alla potestà di soggetto (l'acquirente) diverso da quello interessato dall'imposizione fiscale.”**

Risulta evidente pertanto che la medesima situazione sia valutata in maniera diversa a seconda dell'imposta considerata.

Sotto questo profilo consta l'osservazione della medesima [**sentenza n. 10113/2017**](#), che **non considera la riqualificazione ai fini del registro in contrasto con la posizione espressa ai fini delle imposte dirette**, che invece mira a considerare l'aspetto fattuale: *“Va infatti considerato che una cosa è interpretare l'atto secondo la sua intrinseca natura ed i suoi effetti giuridici, ex articolo 20 D.P.R. 131/1986, in vista della sua esatta collocazione tra i gruppi tariffari previsti ai fini dell'imposta di registro; ed altra è affermare che l'acquisto di area già edificata non dà luogo a plusvalenza tassabile (in capo al venditore) ai fini dell'imposizione sul reddito. Lo stesso orientamento di legittimità da ultimo citato individua la ratio dell'imposizione reddituale nell'emersione di una plusvalenza che trovi origine non “da un'attività produttiva del proprietario, ma dalla avvenuta destinazione edificatoria del terreno in sede di pianificazione urbanistica”.*

La Cassazione evidenzia infatti come le due imposte abbiano dei **presupposti ben diversi** che possono portare a un diverso trattamento della medesima fattispecie:

- **ai fini delle imposte dirette**, la tassazione è ancorata alla natura attribuita dal terreno dallo strumento urbanistico e tale area è già stata utilizzata ai fini edificatori quando venne costruito il fabbricato, indipendentemente dal fatto che successivamente detto fabbricato verrà demolito;
- **ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro**, in forza dell'[**articolo 20 D.P.R. 131/1986**](#), occorre invece andare ad esplorare l'esatto contenuto dell'operazione che la parti hanno posto in essere, indipendentemente dalla realtà formale.

Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO 2.0 CON LUIGI FERRAJOLI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Triangolazione ed esportazione dopo la lavorazione in altro Paese UE

di Marco Peirolo

Nelle **triangolazioni** comunitarie cd. “**improprie**” intervengono due soggetti identificati nei rispettivi Paesi membri dell’Unione europea, che devono essere diversi, mentre il terzo soggetto è identificato in un Paese extra-UE.

A fronte di un unico trasferimento “fisico” dei beni (dal primo cedente al cliente del promotore della triangolazione) si verifica un **duplicato trasferimento di proprietà**, ossia dal primo cedente al promotore della triangolazione e da quest’ultimo al proprio cliente.

La [**C.M. n. 13-VII-15-464 del 1994**](#) (§ B.16.3) distingue il trattamento IVA delle suddette triangolazioni in base al ruolo assunto dal **soggetto passivo italiano**, che può agire in veste di primo cedente, di promotore della triangolazione o di cessionario finale.

Se l’operatore nazionale è il **primo cedente** e il soggetto extracomunitario è il suo cliente, l’Amministrazione finanziaria ha chiarito che il fornitore italiano non effettua né una cessione all’esportazione, in quanto i beni sono diretti in altro Stato membro, né una cessione intracomunitaria, in quanto il cessionario è un soggetto extracomunitario.

In questa situazione, la fattura deve essere **emessa con addebito dell’IVA**, a meno che il promotore della triangolazione si identifichi all’interno della UE. In difetto, l’imposta applicata in sede di cessione **non può essere chiesta a rimborso** secondo la procedura dell’[**articolo 38-ter del D.P.R. 633/1972**](#), neppure nell’ipotesi in cui il richiedente, cioè il soggetto extracomunitario, fosse stabilito in uno dei Paesi con i quali opera una condizione di reciprocità prevista dalla norma, vale a dire la Svizzera, la Norvegia e l’Israele. L’acquirente extracomunitario, infatti, nel disporre il trasferimento dei beni al proprio cliente comunitario, pone in essere una cessione di beni esistenti in Italia, ivi territorialmente rilevante ai sensi dell’[**articolo 7-bis, comma 1, del D.P.R. 633/1972**](#). Il rimborso, in particolare, è precluso dal rinvio all’[**articolo 38-bis2, comma 1, del D.P.R. 633/1972**](#), secondo cui la **restituzione** dell’imposta assolta sugli acquisti è vietata per i soggetti non residenti che, nel periodo di riferimento, hanno effettuato nel territorio dello Stato “*operazioni diverse da quelle per le quali debitore dell’imposta è il committente o cessionario (...)*”.

Il caso esposto può essere quello dell’azienda specializzata nello sviluppo, produzione e vendita di **principi attivi farmaceutici** che ha come cliente una società extra-UE. Il principio attivo oggetto di cessione è spedito in altro Paese UE al fine di ottenere il farmaco, che sarà

successivamente rivenduto alla società extra-UE.

Occorre chiedersi se gli inconvenienti evidenziati (IVA addebitata al cliente extracomunitario e divieto di rimborso *ex articolo 38-ter del D.P.R. 633/1972*) possano essere evitati variando opportunamente la struttura dell'operazione complessivamente posta in essere.

Si ipotizzi che il cliente *extra-UE*, anziché rivendere il principio attivo alla società comunitaria, ne ordini l'invio alla medesima in **conto lavorazione**, con successiva spedizione del farmaco alla società extra-UE.

La lavorazione resa da terzista nel proprio Stato membro non dà luogo a problematiche particolari, in quanto tale prestazione, avendo come destinatario il cliente extra-UE, non è soggetta a IVA nella UE, essendo territorialmente rilevante nel Paese di stabilimento del cliente, *ex articolo 44 della Direttiva n. 2006/112/CE*.

Si tratta, piuttosto, di comprendere se la cessione del principio attivo operata dal fornitore nazionale sia non imponibile ai sensi dell'[**articolo 8, comma 1, del D.P.R. 633/1972**](#).

La circostanza che i beni siano esportati attraverso un altro Stato membro non costituisce un ostacolo per l'applicazione della detassazione, anche se può essere **problematico acquisire la prova che i beni abbiano effettivamente lasciato il territorio dell'Unione**.

L'aspetto che deve essere approfondito, invece, è se la non imponibilità sia applicabile in Italia, tenuto conto che i beni esportati **non sono quelli oggetto di cessione, ma quelli risultanti dalla lavorazione, effettuata in altro Stato membro**.

Sulla questione, vanno richiamate le considerazioni svolte dal Comitato IVA nel WP n. 894 dell'8 febbraio 2016, avente per oggetto il trattamento IVA dell'esportazione di beni al termine della lavorazione effettuata, per conto del cliente non residente, in uno Stato membro diverso da quello del cedente.

Durante le discussioni nell'ambito del VAT Forum è emerso che, per risolvere la questione, occorre prendere in considerazione la sentenza Fonderie 2A ([**causa C-446/13 del 2 ottobre 2014**](#)), i cui fatti di causa sono descritti nei punti 14-18 della pronuncia: "Nel 2001, la ricorrente nel procedimento principale ha prodotto in Italia pezzi metallici, da essa venduti all'Atral, una società con sede sociale in Francia. Prima della loro cessione all'Atral, la ricorrente nel procedimento principale ha spedito tali pezzi, per proprio conto, ad un'altra società francese, la Saunier-Plumaz, affinché quest'ultima realizzasse su di essi lavori di rifinitura, ossia lavori di verniciatura, rispedendoli poi direttamente all'acquirente finale. Il prezzo di vendita dei suddetti pezzi, fatturato all'Atral dalla Fonderie 2A, comprendeva tali lavori di rifinitura. Questi stessi lavori di rifinitura sono stati fatturati alla Fonderie 2A dal prestatore, ossia la Saunier-Plumaz, per un importo che includeva parimenti l'IVA su tali lavori. In base alle disposizioni nazionali che danno attuazione all'ottava direttiva, la Fonderie 2A ha chiesto all'amministrazione tributaria francese il rimborso dell'IVA posta a suo carico. Tale domanda è stata respinta con la motivazione che,

conformemente alle disposizioni nazionali che danno attuazione alla sesta direttiva, il luogo della cessazione dei beni si trovava in Francia”.

Come, però, sottolineato dal Comitato IVA, la fattispecie ora all'esame **non è identica** a quella oggetto della sentenza Fonderie 2A, tant'è che, nello schema delineato dal WP n. 894, la lavorazione è eseguita su incarico del cliente *extra-UE* e non del venditore, ragion per cui l'esenzione andrebbe **riconosciuta nello Stato membro del cedente**, senza pertanto che quest'ultimo sia tenuto ad identificarsi ai fini IVA nello Stato membro del lavorante per adempiere agli obblighi IVA connessi all'operazione posta in essere.

Occorre, tuttavia, considerare che, in determinate ipotesi, questa soluzione potrebbe non essere percorribile.

Un conto, infatti, è la **lavorazione che non muta le caratteristiche fisiche del bene già venduto**, come nel caso della verniciatura del prodotto originario, sicché può (ancora) assumersi che la cessione dei beni *ante verniciatura* sia ricollegata alla successiva esportazione dei beni verniciati, beneficiando così dell'esenzione nello Stato membro 1. Diversa è, invece, la situazione se la lavorazione consiste, per esempio, nell'**assemblaggio o montaggio di più beni** con realizzazione di un **prodotto** del tutto **nuovo**, risultando **difficile se non, addirittura, impossibile** verificare la coincidenza dei beni inviati in conto lavorazione con quelli successivamente esportati.

Nello scenario descritto, che si verifica nel caso considerato del **farmaco** ottenuto dal principio attivo, è possibile che si verifichino fenomeni di abuso, in termini di sottofatturazione o sovrafatturazione dei beni. Come, infatti, rilevato dal Comitato IVA, “*the application of rules concerning the system of intra-Community transactions in goods and supply of services and also the exemption on exports should be done with the utmost rigor and aligned with control measures, especially after the serious fraud schemes detected in intra-Community trade, in imports and exports and in operations combining both. This is particularly important in the context of trade in raw materials, known as been fertile to fraud situations, whether purely domestic, intra-Community or international. This eventual exemption would not be applicable on complex production processes as the risk for abuse increases the greater the number of raw materials and/or Member States involved. Note that the production process in Member State 2 can generate “wastes” with commercial value. There can be an “under-report” of production or an “over-report” of production losses, so part of the real production is not exported and ends up supplying the black market*”.

Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La Convenzione Multilaterale BEPS modifica i trattati internazionali

di Marco Bargagli

Le **Convenzioni internazionali** per evitare le doppie imposizioni sui redditi sono **accordi bilaterali** stipulati tra i vari Stati per **regolare, reciprocamente, l'esercizio della potestà impositiva** con il precipuo scopo di **eliminare fenomeni di doppia imposizione** sui redditi e/o sul patrimonio gravanti sui soggetti economici residenti nei vari **Paesi nel mondo**.

Infatti, generalmente, le Convenzioni hanno la finalità di evitare **tassazioni non conformi** rispetto a quanto stabilito nei singoli accordi, nonché di prevenire **l'evasione e l'elusione fiscale** utilizzando, a tal fine, le anche le disposizioni previste in tema di **cooperazione amministrativa e scambio di informazioni**.

Sullo specifico tema, si segnala che l'Italia ha aderito alla “**Convenzione multilaterale BEPS**” redatta a Parigi in data **24 novembre 2016**, meglio conosciuta come “**Convenzione multilaterale per l'attuazione di misure relative alle convenzioni fiscali finalizzate a prevenire l'erosione della base imponibile e lo spostamento dei profitti**”.

La predetta Convenzione ha lo scopo di **integrare e modificare** numerosi accordi internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi, già sottoscritti in passato dal nostro Paese (denominati “**accordi fiscali coperti**”) e, simmetricamente, dare **concreta attuazione** alle misure contenute nel **progetto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)**.

È infatti **universalmente riconosciuto** che i Governi subiscono **ingenti perdite di gettito fiscale** derivanti da **strategie fiscali internazionali aggressive**, che si concretizzano in un **artificioso spostamento dei profitti** in luoghi ove vige un **livello di tassazione nulla o ridotta** (nei Paesi a fiscalità privilegiata).

In merito, a livello internazionale, è stata valutata la **necessità di assicurare** che gli utili delle imprese vengano tassati dove sono svolte **rilevanti attività economiche** che generano **profitti e valore aggiunto**.

Per tale motivo, accogliendo favorevolmente il **pacchetto di misure** sviluppato nell'ambito del richiamato progetto **OCSE/G20 in materia di BEPS**, occorre **garantire rapidamente** che gli accordi esistenti per evitare la doppia imposizione sui redditi, siano interpretati al fine di **eliminare la doppia imposizione sulle imposte**, contrastando i principali fenomeni di **evasione o elusione fiscale**.

In estrema sintesi, la **Convenzione multilaterale BEPS**:

- **contiene misure** per l'attuazione delle disposizioni relative alle Convenzioni internazionali finalizzate a **prevenire l'erosione della base imponibile** e lo **spostamento dei profitti** in Paesi a **bassa fiscalità**;
- **integra e modifica** numerose **Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi**, senza necessariamente dover **rinegoziare, di volta in volta, il singolo accordo bilaterale**;
- vuole dare **esecuzione concreta** al pacchetto di **misure anti-evasione** sviluppato nell'ambito del **progetto BEPS**.

In merito, si ricorda che l'OCSE ha infatti predisposto **specifiche misure** finalizzate a contrastare fenomeni di **pianificazione fiscale aggressiva**, sulla base delle seguenti direttive:

- eliminare gli effetti derivanti dai disallineamenti da **strumenti ibridi** (*c.d. hybrid mismatch arrangements*);
- prevenire **l'abuso dei trattati**, usufruendo di un **trattamento convenzionale non spettante** (*c.d. Treaty Shopping*);
- contrastare **l'elusione artificiosa** dello *status* di **stabile organizzazione** localizzata su un determinato territorio;
- **implementare e rendere più efficaci** i meccanismi di **risoluzione delle controversie** in ambito internazionale.

Per effetto dell'adesione alla **Convenzione multilaterale BEPS**, in Italia le modifiche agli accordi contro le doppie imposizioni sui redditi, saranno operative **dal 1° gennaio 2018**, con riferimento ai rapporti bilaterali stipulati con gli Stati che, a loro volta, hanno **aderito alla Convenzione BEPS**.

Di contro, per tutti gli altri Paesi, gli effetti si produrranno negli **anni successivi al 2018**.

Si ricorda che proprio l'Italia, al momento dell'adesione alla Convenzione multilaterale, ha inteso perseguire una **specifica politica antiabuso**, ponendo **alcune riserve** nella **parte III** relativa **all'abuso dei trattati**, così riassumibili:

- **applicazione degli articoli 6** “*Scopo di un Accordo fiscale coperto*”, **7** “*Prevenzione dell'abuso dei trattati*”, **paragrafo 1 e 9** “*Utili di capitale da alienazione di azioni o partecipazioni in entità il cui valore deriva principalmente da beni immobili*”;
- **riserva di non applicazione** degli **articoli 8** “*Transazioni relative al trasferimento dei*

dividendi”, 10 “Clausola antiabuso per le stabili organizzazioni situate in giurisdizioni terze” e 11 “Applicazione di Accordi fiscali per limitare il diritto di una Parte di assoggettare ad imposta i propri residenti”.

Con particolare riferimento alla **stabile organizzazione**, viene confermata la **strategia antiabuso** adottata dal nostro Paese finalizzata a contrastare **gli schemi giuridici** posti in essere con lo scopo di **evitare l'individuazione di una stabile organizzazione** sul territorio dello Stato.

Sul punto l'Italia ha **deciso di applicare gli articoli 13 e 15** della convenzione multilaterale BEPS, in luogo degli articoli 12 e 14.

In particolare, per effetto dell'articolo 13 (che contempla le **“eccezioni negative”** della stabile organizzazione), sarà fondamentale individuare il **carattere preparatorio o ausiliario** delle attività svolte nel territorio italiano, rispetto alla **principale attività di impresa** esercitata dalla **casa madre estera**: nello specifico, qualora le attività **non siano qualificabili** come **“ausiliarie e preparatorie”**, saremo comunque in presenza di **una stabile organizzazione**.

Risulterà altresì essenziale valutare **le attività svolte in diverse sedi** da parte della **casa madre non residente**, ossia quelle attività svolte **nella medesima sede o in differenti sedi** dalla stessa casa madre non residente, ovvero da parte di un'**impresa ad essa correlata** (la cui definizione è rinvenibile nell'articolo 15 della Convenzione Multilaterale BEPS).

In merito, **l'insieme di queste attività** potrà **configurare una stabile organizzazione** a condizione che le stesse, **esercitate dalle due imprese nella medesima sede**, oppure dalla stessa **impresa o da imprese strettamente collegate nelle due sedi**, costituiscano **funzioni complementari** che sono parte di **un'operazione economica coesa** (cfr. articolo 13, paragrafo 4, della Convenzione).

L'intento di questa previsione è quello di evitare la **frammentazione** di un'**operazione unitaria**, tra le diverse i sedi del Gruppo multinazionale.

Infine, si evidenzia che le previsioni in tema di **“eccezioni negative”**, aventi **carattere ausiliario e/o preparatorio** non configuranti una stabile organizzazione, potranno essere applicate ad un accordo fiscale coperto (*rectius* ad una **Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni sui redditi**) a condizione che anche l'altro Stato contraente **abbia optato per la loro applicazione** (articolo 13, paragrafi 7 e 8 della Convenzione Multilaterale BEPS).

Di conseguenza, una volta che gli **accordi saranno operativi**, si renderà necessario modificare l'attuale versione dell'[articolo 162, comma 4, del D.P.R. 917/1986](#), che dovrà **recepire i contenuti** dell'articolo 13 della richiamata Convenzione.

Master di specializzazione

FISCALITÀ INTERNAZIONALE: CASI OPERATIVI E NOVITÀ

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

ISTITUTI DEFLATTIVI

Presupposti applicativi del reclamo/mediazione

di Dottryna



Il reclamo/mediazione rappresenta uno strumento deflattivo del contenzioso tributario, la cui disciplina è contenuta nell'articolo 17-bis del D.Lgs. 546/1992.

Al fine di approfondire i diversi aspetti dell'istituto, è stata pubblicata in *Dottryna*, nella sezione “*Istituti deflattivi*”, una apposita *Scheda di studio*.

Il presente contributo analizza nello specifico i presupposti applicativi del reclamo/mediazione anche alla luce delle modifiche recate dalla Manovra correttiva.

L'istituto del reclamo/mediazione si sostanzia in un **procedimento di carattere amministrativo**, che si **avvia automaticamente con la proposizione del ricorso** e ha durata di novanta giorni, finalizzato a consentire un esame preventivo della fondatezza dei motivi del ricorso e della legittimità della pretesa tributaria, nonché una verifica circa la possibilità di evitare, anche mediante il raggiungimento di un accordo di mediazione, che la controversia prosegua innanzi al giudice.

Gli atti soggetti a reclamo

Il reclamo è obbligatorio, fatti salvi i limiti di valore, per tutti gli atti emessi da enti impositori (come, p.e., le agenzie fiscale, gli enti locali, camere di commercio e consorzi di bonifica) e può quindi riguardare **ogni atto autonomamente impugnabile** come per esempio:

- atti di **accertamento e di rettifica**;
- atti di **recupero dei crediti d'imposta**;
- atti di **dinego/revoca di agevolazioni** con cui viene contestata una **maggior imposta**;
- atti **irrogativi di sanzioni amministrative**;
- **rifiuto espresso o tacito alla restituzione** di tributi.

Il reclamo deve essere avviato anche per i provvedimenti relativi all'imposta principale di **registro** richiesta al solo notaio successivamente alla registrazione telematica, ai sensi dell'**articolo 3-ter del D.Lgs. 463/1997**.

Secondo i chiarimenti forniti dal notariato (studio Consiglio Nazionale del Notariato 8.2.2013 n. 72-2013/T), in tale ipotesi l'unico soggetto legittimato alla notifica del reclamo sarebbe il notaio in quanto **unico destinatario della notifica dell'atto reclamabile**. Tale orientamento non tiene, tuttavia, conto del parere espresso in merito dalla giurisprudenza, secondo la quale ([Cassazione, sentenza del 10 agosto 2010, n. 18493](#)) qualora l'avviso di liquidazione dell'imposta principale sia notificato al solo notaio, le parti contraenti rimangono comunque “**destinatarie sostanziali**” del provvedimento, e come tali **legittime ad agire**.

Rientrano, infine, nell'ambito del reclamo, anche gli atti dell'Agente e dei Concessionari privati della riscossione, quali:

- **cartelle di pagamento** (solo per i vizi imputabili all'Agente/Concessionario);
- **intimazioni ad adempiere** (ex [articolo 50 del D.P.R. 602/1973](#));
- **fermi di beni mobili registrati e ipoteche esattoriali.**

Il valore della lite

L'istituto del reclamo e della mediazione si applica ([comma 1, articolo 17-bis, D.Lgs. 546/1992](#)) a **tutte le controversie**, aventi valore non superiore a **ventimila euro**, elevati (ai sensi dell'[articolo 10, comma 1 e 2, del D.Lgs. 90/2017](#)) ad **euro cinquantamila** per gli **atti impugnabili** notificati a partire dal 1° gennaio 2018. Non rileva, dunque, la data di proposizione del ricorso ma solo quella di **notifica dell'atto impositivo che s'intende impugnare**.

Per la determinazione del valore della controversia occorre **fare riferimento all'importo del tributo**, senza computare gli interessi, le eventuali sanzioni nonché i contributi previdenziali ed assistenziali e senza tener conto di eventuali utilizzi di perdite.

La prassi in argomento (si vedano [circolari AdE 9/E/2012, punto 1.3](#) e [33/E/2012, par. 5.1 e 5.2](#)) ha chiarito come in generale il valore della lite non debba essere apprezzato sulla base dell'**importo accertato** (sia esso tributo o sanzione), ma in relazione all'**importo oggetto di contestazione da parte del contribuente** (ex [articolo 12, D.Lgs. 546/1992](#)), tenendo conto del **singolo atto impugnato**. Pertanto, se il contribuente contesta solo **una parte del tributo accertato** (o della sanzione irrogata) **il valore della lite sarà dato dalla sola quota contestata**.

Si ipotizzi che ad un contribuente venga notificato un avviso di accertamento con maggiori imposte pari ad euro 60.000 (oltre sanzioni ed interessi) e che lo stesso ritenga fondata la pretesa per euro 25.000. In tal caso il valore della lite dovrà essere stimato in euro 35.000 (derivante dalla differenza tra quanto contestato e quanto ritenuto legittimo dal contribuente), poiché sarà la somma sulla quale verrà formulata la contestazione in sede giurisdizionale.

Tanto premesso quindi, se la notifica dell'atto avvenisse entro il 31 dicembre 2017 per la

procedibilità del ricorso non risulterebbe necessario l'esperimento della procedura di reclamo/ mediazione, mentre se lo stesso fosse notificato **a partire dal 1 gennaio 2018** la procedura si renderebbe, invece, **obbligatoria**.

Seminario di specializzazione

LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

VIAGGI E TEMPO LIBERO

Proposte di lettura da parte di un bibliofilo cronico

di Andrea Valiotto

Lincoln nel Bardo



George Saunders

Feltrinelli

Prezzo – 18,50

Pagine – 352

Febbraio 1862, la Guerra Civile è iniziata da un anno, e il Presidente degli Stati Uniti, Abraham Lincoln, è alle prese con ciò che sta assumendo i contorni di una catastrofe. Nel frattempo Willie, il figlio prediletto di undici anni, si ammala gravemente e muore. Verrà sepolto a Washington, nel cimitero di Georgetown. A partire da questa scheggia di verità storica – i giornali dell'epoca raccontano che Lincoln si recò nella cripta e aprì la bara per abbracciare il figlio morto –, George Saunders mette in scena un inedito aldilà romanzesco popolato di anime in stallo. Il Bardo del titolo, un riferimento al *Libro tibetano dei morti*, allude infatti a quello stato intermedio in cui la coscienza è sospesa tra la vita passata e quella futura. È questo il limbo in cui si aggirano moltitudini di creature ancora troppo attaccate all'esistenza precedente come Willie, che non riesce a separarsi dal padre, e il padre, che non riesce a separarsi dal figlio. Accompagnati da tre improbabili guide di ascendenza dantesca, assisteremo allo sconvolgimento nel mondo di queste anime perse per l'arrivo di Willie, che è morto e non lo sa, e di suo padre, che è come morto ma deve vivere per il bene del proprio paese. Ascolteremo le voci – petulanti, nostalgiche, stizzose, accorate – degli spiriti e il controcanto della storia. Leggeremo nei pensieri di Lincoln e nella mente di suo figlio, uniti da un amore che trascende il dolore e il distacco fisico. Il romanzo si svolge in una sola notte, in un territorio dove tutto è possibile, dove la logica convive con l'assurdo, le vicende vere con quelle inventate, dove tragedia e farsa si compendiano in un'unica realtà indifferenziata e

contraddittoria. Come si può vivere, amare e compiere grandi imprese, sapendo che tutto finisce nel nulla.

La notte ha la mia voce



Alessandra Sarchi

Einaudi

Prezzo – 16,50

Pagine – 176

Una giovane donna ha perso l'uso delle gambe in seguito a un incidente. Abita un corpo che non le appartiene più e si sente in esilio dal territorio dei sani. Poi incontra la Donnagatto, e il suo modo di guardare se stessa, e gli altri, cambia. La prima cosa che arriva di Giovanna è la voce: argentina, decisa, sensuale. Fa pensare a qualcuno che avanzi sulle miserie quotidiane come un felino. Ecco perché, fin da subito, l'io narrante la battezza Donnagatto, sebbene Giovanna sia paralizzata, proprio come lei. Al contrario di lei, però, rivendica il diritto a desiderare ancora, sfidando l'imperfezione del mondo. La Donnagatto nasconde un segreto, e forse ha trovato una persona cui confessarlo, consegnandole la propria storia. Una storia dove è solo apparente il confine tra la condanna e la grazia. «È di libertà che si dovrebbe parlare, quando si parla di corpi. Ma come si fa, se non ce li scegliamo nemmeno alla nascita? I nostri corpi sono già passato, eredità elargita da chi ci ha generato e preceduto nella tirannia combinatoria dei geni».

Siate ribelli, praticate gentilezza



Saverio Tommasi

Sperling & Kupfer

Prezzo – 16,90

Pagine – 216

«Crescete pure ma rimanete piccole, figlie mie. Fate dispetto a chi vi vorrebbe senza sogni pericolosi.» «Un pilota perde un secondo a giro a ogni figlio che gli nasce» diceva Enzo Ferrari. È una frase bellissima. Significa capire che c'è qualcosa di più importante fuori da sé, e che quando ti nasce un figlio il successo non si misura più con i traguardi con cui l'hai misurato fino a quel momento. I figli sono l'occasione che ti regala la vita di guardarti allo specchio. Tutto quello... che sei, quello in cui credi, quello per cui lotti non sono più solo il tuo modo di stare al mondo, ma si caricano di una nuova responsabilità. Da quando sono arrivate Caterina e Margherita (quattro anni e due scarsi), per Saverio raccontare storie con immagini e parole non è più solo un modo per fare il proprio lavoro. È gettare sul mondo uno sguardo che sarà, almeno inizialmente, anche il loro, è fare scelte di cui a loro più che a chiunque altro dovrà rendere conto. In una lettera alle sue figlie, tra pappe dai colori indecenti e cambi di pannolini in alta quota, terribili gaffe e momenti di grande tenerezza, Saverio affronta i temi che più gli stanno a cuore: la tolleranza, i diritti dei più deboli, la lotta per l'uguaglianza, la denuncia di qualunque forma di razzismo e fascismo, i pericoli della rete.

Il codice dello scorpione



Arturo Pérez-Reverte

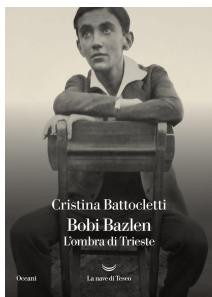
Rizzoli

Prezzo – 20,00

Pagine – 336

La vita è dura, il paesaggio crudele, e mi limito a rispettare le regole così come, in qualunque momento, qualcuno può rispettarle con me. Nessuno ha mai detto che muoversi per questo fottuto mondo sia facile, né gratuito. E tanto meno in tempi come questi. Nell'autunno spagnolo del 1936, a pochi mesi dall'inizio della guerra civile, la linea di confine che separa gli amici dai nemici è insidiosa e sottile. Ma Lorenzo Falcó, trentasette anni, animo scaltro e scuro e una passione dichiarata per le donne, i bei vestiti e le scarpe di vernice, non ha ideali alti né posizioni da prendere: ex trafficante di armi, avventuriero senza scrupoli, di lavoro fa la spia e si limita a eseguire gli ordini. Con freddezza, precisione. La nuova «faccenda» che lo vede coinvolto, così come la chiama il suo capo, alias l'Ammiraglio, responsabile del nucleo duro dello spionaggio franchista, è tenere le fila di una missione che potrebbe cambiare il corso della storia del Paese. Questa, infatti, è un'Europa turbolenta, questi sono tempi opachi e infiammati; perdere la vita o tradire, per un'idea o per molto meno, non è un'anomalia. Ad Alicante lo aspettano un uomo e due donne, che Falcó non conosce: saranno i suoi compagni di missione, o forse le sue vittime. Violenza, suspense, sogni macchiatati di sangue, scontri di potere e un senso malato della lealtà: Pérez-Reverte si muove con maestria tra le ambizioni più nere degli uomini su uno sfondo che intreccia verità storica e finzione, dà vita a un personaggio superbamente affascinante e con raffinata eleganza rintraccia e illumina le pieghe oscure che sostengono le rivoluzioni.

Bobi Bazlen – l'ombra di Trieste



Cristina Battocletti

La nave di Teseo

Prezzo – 19,50

Pagine – 392

Bobi Bazlen (Trieste 1902 – Milano 1965) è stato uno dei maggiori influenzatori della cultura italiana nel Dopoguerra. Fondatore assieme a Luciano Foà di Adelphi, consulente di Einaudi e

delle più importanti case editrici italiane, grazie a lui venne scoperto Italo Svevo e pubblicata la letteratura mitteleuropea fino ad allora sconosciuta, tra cui Franz Kafka e Robert Musil. Capace di leggere indifferentemente in tedesco, italiano, inglese e francese indovinava il valore dei libri in base al fatto che avessero "il suono giusto". Affascinato da oroscopi e mappe astrologiche, aveva una cultura vastissima che si spingeva fino all'antropologia e all'arte primitiva. Di madre ebrea e padre cristiano evangelico, da adulto abbracciò il taoismo e le filosofie orientali. Imprendibile, misterioso, bizzarro anche nel vestiario, è rimasto sempre nell'ombra. Chi era dunque, Roberto, Bobi, Bazlen? Perché ha lasciato fantasmi irrisolti? Perché era amato da tanti, come la poetessa Amelia Rosselli, e avversato da altri, come il regista Pier Paolo Pasolini e lo scrittore Alberto Moravia? Una vita piena di passioni, amicizie profonde e frequentazioni di intellettuali come Elsa Morante, sofferenze, sullo sfondo della grande storia del Novecento. Dalle mattinate passate nella bottega di Umberto Saba, alle correzioni alle poesie del Nobel Eugenio Montale, all'avventura della psicoanalisi, con Edoardo Weiss e Ernst Bernhard, di cui fu uno dei primi pazienti. Questo libro racconta un Bazlen inedito, attraverso lettere mai viste e nuove testimonianze che riportano a Trieste, che lasciò a 33 anni senza farvi (forse) più ritorno.