

Edizione di giovedì 5 Ottobre 2023

CASI OPERATIVI

Deduzione Irap ai fini Ires

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

ADEMPIMENTO IN PRATICA

I controlli da effettuare prima del deposito degli allegati nel processo tributario telematico

di **Francesco Paolo Fabbri**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Compensi derivanti dalle cariche professionali e Irap: ancora dubbi per gli studi associati

di **Stefano Rossetti**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Transfer Price: come evitare le sanzioni con la penalty protection?

di **Marco Bargagli**

OPERAZIONI STRAORDINARIE


La scissione mediante scorporo nello Studio del Notariato n. 45-2023/I

di **Ennio Vial**

CASI OPERATIVI

Deduzione Irap ai fini Ires

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

A horizontal banner with a blue border. On the left, there's a circular image showing hands typing on a laptop. To the right of the image is a blue square with 'M3' in white. Next to it, the text 'Master Breve' is in bold. To the right of that, '365 giorni di formazione in abbonamento' is written in blue. On the far right, there's a blue rounded rectangle with 'NUOVA EDIZIONE 2023/2024' in white. Below the main text, there's a link 'Scopri le novità della nuova edizione >' in blue.

Una società versa l'Irap nell'anno N come segue:

- 40 di saldo anno N-1;
- 300 di acconti anno N;
- 200 di acconti tardivi versati con ravvedimento riferiti all'anno N-2.

Pertanto, l'Irap complessivamente versata nell'anno N (per cassa) ammonta a 540.

Per effetto di tali versamenti, si ipotizzi che le deduzioni Irap previste dai codici 12 e 33 del rigo RF55 ammontino a complessivi 400, che pertanto sono al disotto dell'Irap versata per cassa nell'anno N, come indicato nelle istruzioni di RF55 codice 33.

Inoltre, le deduzioni calcolate prendendo a riferimento gli anni di imposta a cui i versamenti si riferiscono tenendo conto anche dei versamenti già eseguiti negli anni precedenti, non sfiorano l'Irap effettivamente dovuta nei rispettivi anni.

Qualora l'Irap dovuta in riferimento all'anno N sia ad esempio 350, è corretto pertanto dedurre comunque ai fini Ires 400? In quanto l'ulteriore *test* di non sfiorare l'Irap effettivamente dovuta va effettuato sulla base degli anni di imposta a cui i versamenti, anche quelli tardivi eseguiti con ravvedimento, si riferiscono, e non all'anno di imposta in cui vengono eseguiti?

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...](#)



FiscoPratico

ADEMPIMENTO IN PRATICA

I controlli da effettuare prima del deposito degli allegati nel processo tributario telematico

di **Francesco Paolo Fabbri**

Convegno di aggiornamento

Controlli e accertamenti: rimedi alternativi al contenzioso

Scopri di più

[In un precedente articolo](#) sono state illustrate le **verifiche** a cui sottoporre un **ricorso tributario**, sia con riguardo alla **notifica** che in sede di successivo **deposito** nel **fascicolo telematico**. Deposito che riguarda, altresì, gli **allegati** allo stesso ricorso, per i quali vi sono parimenti alcune **accortezze** da tenere in considerazione; ciò in quanto, nello specifico, anche a seguito di quanto previsto dal **D.M. 21.04.2023** (regole vigenti a partire dal 15.5.2023), vi sono **differenze non trascurabili** tra i documenti **allegati** e gli **atti principali**.

Di particolare interesse è, in primo luogo, l'**eliminazione** dell'**obbligo** di **firma digitale sugli allegati** da depositare: si ricorda, infatti, che dall'avvento del processo tributario telematico – ovvero a far data 1.7.2019 (fatta eccezione per le c.d. “liti minori” di importo inferiore a 3.000 euro) – vi è sempre stato l'obbligo di firmare digitalmente non solo l'atto introduttivo del giudizio – così come le controdeduzioni, le memorie illustrative, gli appelli eccetera – ma **anche i singoli allegati**. Con un processo particolarmente laborioso che, spesso, si traduceva in errori proprio legati a questa circostanza.

Ad oggi, invece, come già chiarito, la **firma digitale** andrà apposta solamente sull'**atto processuale principale** da depositare e **non più su ogni allegato**.

Altra previsione del D.M. 21.04.2023 è quella per cui gli **atti** e i **documenti** da trasmettere, ai fini della **costituzione in giudizio**, oltre a dover avere i **requisiti** stabiliti dalla legge, vengono **acquisiti singolarmente**, utilizzando esclusivamente la **classificazione** e i **controlli** resi **disponibili** dal sistema **SIGIT**.

Nel Decreto è stata poi **esplicitata** l'**effettuazione dei controlli** ai fini dell'acquisizione dei documenti telematici per gli atti processuali, puntualizzando, al riguardo, che essi vengono effettuati **“durante la fase di caricamento”** dei vari **file**. Più nello specifico, a seguito del **rilascio** della **ricevuta di accettazione** (in precedenza rispetto all'attribuzione del numero di Registro Generale) i **controlli** del sistema sui **file trasmessi** riguardano:

- l'**assenza di virus**;

- la **dimensione**;
- la **validità** della **firma digitale** eventualmente utilizzata;
- l'**integrità**;
- il **formato**.

In caso di **esito positivo** dei controlli avrà luogo il **deposito**, mentre in **caso contrario** verrà **segnalata** l'**anomalia** al fine della relativa **rimozione** (es. se si supera la dimensione massima consentita dei file sarà possibile ridurli, utilizzando le apposite funzioni informatiche, o procedere con successivi depositi di documenti). Contestualmente al riscontro degli errori, viene resa disponibile, nell'area riservata del depositante, un **messaggio** contenente la **tipologia** delle suddette **anomalie** (informazione questa che viene poi inviata all'indirizzo PEC dello stesso soggetto).

Da notare, comunque, che le **anomalie "non bloccanti"** non ostano al perfezionamento del deposito.

Un'ipotesi particolare è quella in cui i **file** da depositare siano stati **firmati digitalmente** da **più soggetti/difensori**, in cui i **controlli** effettuati dal SIGIT saranno **positivi** qualora **almeno una delle firme apposte** sui file risulti **valida: non è più necessario, quindi, che tutte le firme** (sui file con sottoscrizione plurima) **siano valide**.

Si riporta di seguito il **riepilogo** delle **caratteristiche** degli **allegati** agli atti principali nel **PTT**.

DEVONO ESSERE

in **formato**:

- **PDF/A-1a** o **PDF/A-1b**, oppure;
- **TIFF** con una risoluzione non superiore a 300 DPI, in bianco e nero e compressione CCITT Group IV (modalità fax), nonché;
- **EML** con possibilità di contenere allegati nei formati visti in precedenza.

privi di elementi attivi, tra cui:

- macro,
- campi variabili,
- collegamenti ipertestuali

POSSONO ESSERE

Particolare attenzione deve essere prestata alla **procura**, che risulta parimenti un **allegato del ricorso** per il quale è stata rilasciata e che, in considerazione del fatto che quest'ultimo documento deve essere "nativo digitale", viene normalmente **redatta separatamente** per poi essere depositata. La procura non deve, infatti, essere a sua volta nativa digitale: è sufficiente un **PDF scansionato** nel quale risulta la **firma** del **delegante** e l'**autentica** di quest'ultima da parte del **difensore**.

Su simile aspetto si può notare come, in particolar modo, a seguito dell'eliminazione

dell'obbligo di firma digitale sugli allegati, la procura debba avere **almeno l'autentica autografa del difensore**; se, invece, si dovesse optare per la firma digitale del file ciò sarebbe di per sé sufficiente. Rispetto ad una simile ipotesi, si può anche notare che, qualora il **delegante** sia a sua volta dotato di **firma digitale** – ad esempio se il **legale rappresentante** di una **società** la conferisce per un ricorso che la riguarda – la procura può risultare **in calce o/a margine** dello stesso **atto processuale**. Atto che dovrà, pertanto, essere **firmato digitalmente anche** dallo stesso **delegante** (sempre in quanto atto nativo digitale).

Vi è poi un altro “potenziale” allegato, ossia la **ricevuta di pagamento del contributo unificato**, il quale può essere versato:

- con **modello F23**, indicando in esso i dati necessari per il riconoscimento del pagamento per la controversia tributaria e successivamente **depositandolo tra gli allegati**, oppure;
- direttamente tramite la **piattaforma PagoPa**, venendo in questo modo automaticamente **associato al numero di RGR/RGA**.

Nel primo caso, a seguito della compilazione delle varie sezioni per il deposito dell'atto – “*Dati generali*”, “*Ricorrenti*”, “*Rappresentante*”, “*Difensori*” eccetera – e dopo aver caricato tutti gli allegati (tra cui la stessa ricevuta di pagamento del contributo unificato), una volta giunti alla **sezione “Calcolo CU”**, occorrerà **inserire i dati relativi al pagamento** che sia stato effettuato con il **modello F23**. Diversamente, se non si è proceduto in tal senso – optando invece per il **pagamento sulla piattaforma PagoPA** – sarà sufficiente **clickare sul pulsante “Salva”** (senza inserire alcuna informazione nella sezione) e dopo che la pagina della piattaforma del SIGIT si sarà ricaricata – restituendo il seguente messaggio: “**Non sono stati inseriti gli estremi di pagamento. Se si vuole proseguire premere “Salva”** (in giallo con l'immagine del punto esclamativo nella parte alta della pagina) – occorre **nuovamente premere il medesimo pulsante**.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Compensi derivanti dalle cariche professionali e Irap: ancora dubbi per gli studi associati

di **Stefano Rossetti**

Master di specializzazione

Diritto Tributario Base

Scopri di più

L'articolo 1, [comma 8](#), Legge di bilancio 2022, ha previsto che a *“decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge, l'imposta regionale sulle attività produttive (Irap), di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni di cui alle lettere b) e c) del comma 1 dell'articolo 3 del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997”*.

In particolare, la disposizione sopra citata stabilisce che, **a decorrere dal periodo d'imposta in corso all'1.1.2022**, fuoriescono dall'ambito soggettivo di applicazione dell'Irap:

- **le persone fisiche esercenti attività commerciali titolari di reddito d'impresa, di cui all'articolo 55 Tuir, residenti nel territorio dello Stato.** In sede interpretativa, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che, rientrano nel perimetro di applicazione della norma anche l'impresa familiare e l'azienda coniugale non esercitata in forma societaria ([circolare n. 4/E/2022](#));
- **le persone fisiche esercenti arti e professioni di cui all'articolo 53, comma 1, Tuir, residenti nel territorio dello Stato.**

In merito a quest'ultimo punto, l'Amministrazione finanziaria, con la sopra citata circolare, ha chiarito che ***“il riferimento alle persone fisiche esercenti arti e professioni implica che resti assoggettato ad Irap l'esercizio di arti e professioni in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'articolo 5 del TUIR”***, in considerazione del fatto che l'agevolazione in parola ***“è coerente con la volontà del legislatore di escludere dall'ambito soggettivo di applicazione dell'Irap, a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2022, le sole persone fisiche esercenti attività d'impresa”***.

Dunque, secondo l'Amministrazione finanziaria, diversamente dai professionisti, **le associazioni professionali continuano a rientrare nel novero dei soggetti passivi dell'Irap**.

Da qui nasce il dubbio circa il destino fiscale, ai fini Irap, dei compensi derivanti dalle **cariche di amministratore e sindaco percepiti da associazioni professionali** di cui il professionista

titolare della carica ne fa parte.

La tematica è stata trattata di recente dall'Amministrazione finanziaria con la [risposta ad istanza di interpello n. 338/2023](#). Nello specifico, l'Agenzia delle entrate ha affermato che i compensi per incarichi di sindaco e amministratore, svolti da un professionista che partecipa a un'associazione professionale, **possono essere esclusi dalla base imponibile dell'associazione medesima** (che rimane soggetto passivo Irap anche a seguito della modifica normativa ex legge di bilancio 2022) **solo qualora l'esercizio delle predette attività avvenga:**

- **in modo individuale e separato rispetto ad ulteriori attività espletate** all'interno di un'associazione professionale e;
- **senza fruire**, con onere della prova a carico del contribuente, **dei benefici organizzativi recati dalla titolarità di uno studio professionale** o dall'adesione ad una associazione professionale.

L'Agenzia delle entrate, dunque, condivide l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 32272/2022.

Di diverso avviso, invece, è l'Aidc, la quale, con la norma di comportamento n. 215, ha avuto modo di affermare che *"i compensi percepiti per la carica di sindaco, tanto dal professionista individuale che dall'associazione professionale per conto di un associato, **non sono soggetti ad Irap**, in quanto riconducibili all'attività di vigilanza e di controllo esercitata personalmente dal professionista nominato senza apporto dell'autonoma organizzazione riferibile allo studio professionale o all'associazione"*.

Secondo l'Aidc, infatti, l'attività di sindaco, pur se posta in essere da un professionista associato, non genera una base imponibile ai fini Irap, in quanto tale attività conserva comunque **un'autonomia** ed una **soggettività tributaria propria**, che **ne preclude la confusione con le restanti attività esercitate** (dallo stesso professionista) nell'ambito dello studio associato.

Tuttavia, la non assoggettabilità ad Irap è subordinata ad alcune condizioni analoghe a quelle previste per il singolo professionista:

- **la fattura emessa dall'associazione professionale deve recare l'indicazione del nome dell'associato e della carica di sindaco ricoperta**, allo scopo precipuo di poter distinguere tale attività dalle altre rese dall'associazione;
- **deve essere possibile scorporare il compenso**, al netto dei costi di diretta imputazione, ascrivibile alla carica di sindaco, **dalle restanti attività fatturate dall'associazione**, verificando l'esistenza dei requisiti impositivi delle differenti fattispecie;
- **il professionista deve essere in grado di mostrare di non fruire, per la carica di sindaco, dei benefici organizzativi recati dalla sua adesione alla associazione.**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Transfer Price: come evitare le sanzioni con la penalty protection?

di **Marco Bargagli**

OneDay Master

Transfer Pricing Documentation ed i metodi

Scopri di più

Con l'[articolo 26, D.L. 78/2010](#), il legislatore ha inteso adeguare il nostro ordinamento alle raccomandazioni Ocse – emanate in materia di **prezzi di trasferimento infragruppo** (c.d. normativa sul *transfer price*) – introducendo, simmetricamente, l'onere di predisporre la **documentazione idonea** a supportare la politica aziendale adottata, in relazione alle **operazioni economico commerciali infragruppo**.

In questo modo, le imprese ad ampio respiro internazionale, che scambiano beni e/o servizi con imprese estere del gruppo, potranno adeguatamente dimostrare all'Amministrazione finanziaria quali sono i criteri che hanno determinato l'adozione di un **determinato valore di cessione** (o di acquisto) nelle transazioni economiche e commerciali *intercompany*.

La normativa prevista in *subiecta materia* è contenuta, a livello domestico, nell'[articolo 110, comma 7, Tuir](#), a norma del quale: *“I componenti del reddito derivanti da operazioni con **società non residenti nel territorio dello Stato**, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, **sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza** e in circostanze comparabili **se ne deriva un aumento del reddito**. La medesima disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, secondo le modalità e alle condizioni di cui all'articolo 31-quater del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600”*.

La predisposizione del *set* documentale assume grande rilevanza per evitare l'applicazione delle sanzioni previste in caso di **presentazione della dichiarazione infedele**, di cui all'[articolo 1, comma 6, D.Lgs. 471/1997](#).

Infatti, in caso di **violazione del principio di libera concorrenza**, sancito dall'articolo 9, par. 1, del modello Ocse di convenzione internazionale contro le doppie imposizioni sui redditi, nella particolare ipotesi di **rettifica dei prezzi di trasferimento**, da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, la sanzione per la presentazione della dichiarazione infedele **non si applica qualora nel corso dell'accesso**, ispezione o verifica, o di altra attività istruttoria, il

contribuente consegna all'Amministrazione finanziaria la **documentazione idonea** a consentire il **riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati**.

Conformemente, con il provvedimento direttoriale prot. n. 0360494/2020, l'Agenzia delle entrate ha emanato le **linee guida previste per la redazione della documentazione idonea ai fini del transfer price**.

Il documento di prassi è stato redatto con il precipuo scopo di consentire alle imprese residenti (o stabilite nel territorio dello Stato), soggette alla disciplina in tema di *transfer price*, di **evitare l'applicazione delle sanzioni previste per l'infedele dichiarazione dei redditi**.

In linea teorica, le **rettifiche reddituali** operate in ambito *transfer pricing* potrebbero far scattare la **fattispecie penale (dichiarazione infedele)** di cui all'[articolo 4, D.Lgs. 74/2000](#).

Tuttavia, ai sensi dell'[articolo 4, comma 1-bis, D.Lgs. 74/2000](#), ai fini dell'applicazione della disposizione di dichiarazione infedele ***“non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali”***.

Quindi, la redazione di idoneo set documentale, ai fini del *transfer price*, potrà salvare il contribuente anche da **potenziali sanzioni penali**.

A livello pratico, il par. 5.1.2 del citato provvedimento direttoriale ha chiarito che il *Masterfile* e la documentazione nazionale (costituenti il set documentale ai fini TP) devono **essere firmati dal legale rappresentante del contribuente** (o da un suo delegato), mediante firma elettronica con marca temporale da apporre **entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi**.

Inoltre, la materiale consegna della documentazione all'Amministrazione finanziaria, nel corso di una qualsiasi attività di verifica fiscale, deve essere effettuata **entro e non oltre 20 giorni dalla relativa richiesta**.

Infine, qualora nel corso del controllo (o di altra attività istruttoria) emerga l'esigenza di disporre di informazioni **supplementari o integrative**, rispetto a quelle contenute nella documentazione consegnata all'Amministrazione finanziaria, predisposta ai sensi del provvedimento direttoriale in rassegna, le stesse devono essere fornite **entro 7 giorni dalla richiesta**, ovvero entro un periodo più ampio in funzione della complessità delle operazioni sottoposte ad analisi, sempreché tale periodo **sia compatibile con i tempi del controllo**.

Infatti, decorsi i suddetti termini, l'Agenzia delle entrate non sarà poi vincolata all'applicazione delle disposizioni previste dall'articolo 1, comma 6, e dall'[articolo 2, comma 4-ter, D.Lgs. 471/1997](#), con conseguente **applicazione delle sanzioni previste per l'infedeltà dichiarativa**.

In definitiva, la predisposizione di un **idoneo supporto documentale** ai fini del *transfer price* presenta grandi vantaggi, in quanto:

- garantisce alle imprese che operano con l'estero di **evitare l'applicazione di pesanti sanzioni** derivanti da eventuali rettifiche operate ai fini dei prezzi di trasferimento;
- consente, in sede di controllo, di **usufruire di un valido supporto informativo** che agevola l'analisi *transfer price* che, come noto, è finalizzata a verificare la **corrispondenza dei prezzi praticati nelle operazioni infragruppo**, rispetto a quelle che sarebbero state adottate sul libero mercato da parte di soggetti indipendenti.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La scissione mediante scorporo nello Studio del Notariato n. 45-2023/I

di **Ennio Vial**



L'[articolo 2506.1, comma 1, cod. civ.](#), stabilisce che “*con la **scissione mediante scorporo** una società assegna parte del suo patrimonio a una o più società di nuova costituzione e a sé stessa le relative azioni o quote a sé stessa, continuando la propria attività.*”.

Lo Studio del Notariato n. 45-2023/I approfondisce la disciplina dell'istituto in rassegna, facendo proprie diverse considerazioni svolte dalla dottrina.

Innanzitutto, viene rilevato come la **nuova operazione di scissione** – che a livello “visivo” presenta uno sviluppo societario analogo al conferimento – **non rientra nelle casistiche di scissione** contemplate dall'[articolo 2506 cod. civ.](#) Generalmente, infatti, le quote della beneficiaria vengono assegnate ai soci, mentre nella **scissione con scorporo le stesse risultano di proprietà della società scissa**.

I Notai cercano anche di valorizzare parola per parola il testo della norma per tratteggiarne i contorni. Come appare immediatamente ad una prima lettura, il testo presenta la duplicazione delle parole “*a sé stessa*”. Lo Studio non può che rilevare come in tale duplicazione **non si possa ravvisare alcun significato logico e che, quindi, lo stesso è probabilmente l'esito di un rifiuto**.

I Notai indugiano, inoltre, sul fatto che la norma prevede che la scissa attribuisce alla beneficiaria “parte” del proprio patrimonio”. Tale circostanza, ad avviso del Notariato, “*sembrerebbe escludere la possibilità di **configurare come scorporo** (e, quindi, di avvalersi della disciplina della scissione), il **trasferimento dell'intero patrimonio ad altra società di nuova costituzione** a fronte dell'acquisizione dell'intero capitale della beneficiaria dell'assegnazione*”.

Possiamo ritenere che l'interpretazione dei Notai sia ragionevole e conforme alla lettera della norma. Appare, tuttavia, sfuggente la ratio di questa previsione. Ad ogni buon conto, con “parte

del patrimonio” si può **intendere anche la quasi totalità dello stesso**. In altre parole, conferisco l'intero patrimonio tranne qualche cespite marginale.

Un ulteriore aspetto, sul quale i Notai indugiano, è quello della **continuazione della propria attività**. Sul punto, la dottrina si è da subito massivamente orientata, nel senso di ritenere che la stessa rappresenti una **ridondante previsione della natura parziale e non totale della scissione**.

I Notai, in linea con la dottrina, **scartano in ogni caso l'eventualità che si debba imporre** alla società scissa **la conservazione della medesima attività svolta in precedenza**. Ciò in quanto, *“a meno che la scissa non fosse già una società esercente l'attività di holding, inevitabilmente per effetto dello scorporo si verifica l'acquisizione di partecipazioni sociali, con conseguente svolgimento dell'attività di gestione delle stesse e modifica, seppur parziale, dell'oggetto sociale”*.

I Notai, infine, escludono che l'operazione di scissione mediante scorporo possa configurarsi nelle ipotesi elencate nella successiva tabella. Ciò in quanto, in ognuna delle ipotesi proposte, difetta **uno o più requisiti previsti dalla norma**.

Tabella n. 1 – casistiche in cui la scissione mediante scorporo non può operare

Operazione	Requisito mancante art. 2506.1 cod. civ.	Inquadramento dell'operazione
Apporto dell'intero patrimonio	La norma prevede che l'apporto deve riguardare una parte del patrimonio	Costituzione di <i>newCo</i>
Apporto di parte del patrimonio ma nella beneficiaria vi sono altri soci	Partecipazione totalitaria da parte della scissa	Costituzione di <i>newCo</i>
Apporto di parte del patrimonio in società preesistente	La beneficiaria deve essere una <i>newCo</i>	Aumento di capitale
Apporto di parte del patrimonio in società preesistente che non aumenta il capitale sociale ma assegna azioni proprie	La beneficiaria non è una <i>newCo</i> e vi sono altri soci	Cessione di partecipazioni sociali