Anno | Numero 2 ▼ | Febbraio ▼

http://www.commercialistatelematico.com/

FISCUS

COMMERCIALISTA TELEMATICO .com

Il periodico di approfondimento
del Commercialista Telematico ®

In questo numero

Approfondimenti

Fiscalità internazionale

Residenza all'estero, C.F.C., Trust, Fondi patrimoniali, Voluntary

L'angolo della Giurisprudenza

VOCI DAL FORUM

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

FISCUS
COMMERCIALISTA TELEMATICO .com

Il periodico di approfondimento
del Commercialista Telematico ®

In questo numero

	pagina
Approfondimenti	
Legge di bilancio 2017: misure di attrazione per le persone fisiche ad alto reddito di Fabio Carrirolo	2
La tassazione degli utili del trust 2017 alla luce delle recenti novità di Ennio Vial	6
L'aggredibilità fiscale dei fondi patrimoniali di Giovambattista Palumbo	16
Trust e imposta di donazione - recenti orientamenti giurisprudenziali di Ennio Vial	19
Il condono non è indizio di residenza fiscale di Giovambattista Palumbo	22
La disciplina CFC alla luce dei recenti chiarimenti della C.M. 35/E/2016 di Ennio Vial	26
La tassazione dei redditi degli artisti per esibizioni all'estero: coordinameneto tra normativa interna e patti convenzionali di Giovambattista Palumbo	29
Voluntary disclosure ed implicazioni in materia di antiriciclaggio di Massimiliano De Bonis	34
Verbale consegna documenti per richiesta di accesso alla V.D. per investimento nello stato della Città del Vaticano di Valeria Nicoletti e Luca Bianchi	39
Voci dal Forum: Ravvedimento di versamenti periodici IVA in dichiarazione	41

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

FISCUS
http://www.commercialistatelematico.com/
periodico di approfondimento del Commercialista Telematico ®
Anno 2017 ▼ Numero 2 ▼ Febbraio ▼ Sezione ▼
Fiscalità

Legge di bilancio 2017: misure di attrazione per le persone fisiche ad alto reddito

di Fabio Carrirolo

Aspetti generali

Un tradizionale "filone di indagine" del fisco italiano è quello rivolto al contrasto dei fenomeni di evasione delle persone fisiche tramite la "delocalizzazione" più o meno fittizia della residenza ai fini fiscali.

Naturalmente, il comportamento del contribuente che, pur mantenendo i propri collegamenti con l'Italia, "scappa" dall'amministrazione finanziaria si associa a un sistema fiscale assai oneroso per i cittadini, caratterizzato da effetti di accentuata progressività che disincentivano la produzione di un maggior reddito ("effetto sostituzione"), ovvero causano, appunto, fenomeni di evasione o di erosione della base imponibile.

Occorre altresì considerare che la sovratassazione dei cittadini "persone fisiche" spesso non viene mitigata dal funzionamento analitico che contraddistingue solo alcune tipologie di reddito (come i redditi di impresa), e quindi si traduce nell'applicazione secca di aliquote IRPEF elevate alle quali si possono combinare le addizionali regionali e locali, l'IRAP, i contributi previdenziali e le altre forme di imposizione non strettamente collegate al reddito ma comunque concorrenti alla formazione di un pesante carico contributivo.

Un parziale ma interessante correttivo a tale situazione viene fornito dal nuovo art. 24-bis del TUIR, introdotto dalla legge di bilancio 2017, attraverso un regime di imposizione sostitutiva dei redditi prodotti all'estero. In particolare, tale regime interessa le persone che trasferiscono la propria residenza in Italia ai sensi dell'art. 2, comma 2, del TUIR, e non siano state fiscalmente residenti in Italia per almeno 9 periodi di imposta nel corso dei 10 precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione.

Problemi della residenza fiscale

Secondo l'art. 2 del TUIR:

- sono soggetti passivi dell'IRPEF le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato;
- ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile;
- si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con decreto del Ministero delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale (cfr. D.M. 4.5.1999).

La circolare ministeriale n. 304/E-I-2-705 del 2.12.1997 ha chiarito che gli elementi che determinano la residenza fiscale in Italia sono:

- l'iscrizione nelle anagrafi comunali della popolazione residente;
- il domicilio nel territorio dello Stato, ai sensi dell'art. 43, comma 1, del codice civile;
- la residenza nel territorio dello Stato, ai sensi dell'art. 43, comma 2, del codice civile.

Tali requisiti sono tra loro alternativi e non concorrenti; sarà pertanto sufficiente il verificarsi di uno solo di essi

Continua

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

affinché un soggetto sia considerato fiscalmente residente in Italia. In tale contesto, la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) "*non costituisce elemento determinante per escludere il domicilio o la residenza nello Stato, ben potendo questi ultimi essere desunti con ogni mezzo di prova anche in contrasto con le risultanze dei registri anagrafici*"(1).

La sussistenza del requisito dell'abitualità della dimora può essere acclarata anche se il contribuente lavora o svolge altre attività al di fuori del territorio dello Stato, purché ivi conservi in esso l'abitazione, ritornando quando possibile e mostrando l'intenzione di mantenere il centro delle proprie relazioni familiari e sociali(2).

La nozione di domicilio, come è noto, corrisponde a quella di centro degli affari ed interessi del soggetto, ed è caratterizzata dall'elemento soggettivo, ossia dalla volontà del contribuente di stabilire un particolare legame con il luogo prescelto. La locuzione «affari ed interessi» vale a designare, secondo l'Amministrazione, non solamente i rapporti di natura patrimoniale ed economica, ma anche i rapporti morali, sociali e familiari, "*sicché la determinazione del domicilio va desunta alla stregua di tutti gli elementi di fatto che, direttamente o indirettamente, denuncino la presenza in un certo luogo di tale complesso di rapporti e il carattere principale che esso ha nella vita della persona*"(3).

Giacché l'Italia non è il solo Paese nel quale, per i propri residenti, trova applicazione il principio della tassazione mondiale, potrebbero verificarsi situazioni di conflitto tra le "potestà impositive" degli Stati interessati, per risolvere le quali ogni Stato può concludere con altri Stati convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni (secondo il modello OCSE).

In linea generale, le norme convenzionali prevalgono su quelle nazionali, ma devono essere interpretate operando un rinvio alle leggi interne dello Stato contraente.

La normativa applicabile

Il nuovo art. 24-bis del TUIR, introdotto dall'ultima legge di bilancio, si rivolge come sopra anticipato alle persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia, le quali possono ora optare una forma di imposizione sostitutiva sui redditi prodotti all'estero.

I destinatari della normativa non devono essere stati residenti in Italia in almeno nove dei dieci periodi di imposta che precedono l'inizio del periodo di validità dell'opzione.

L'opzione per la tassazione sostitutiva deve essere esercitata (dopo aver ottenuto risposta favorevole a specifica istanza di interpello probatorio presentata all'Agenzia delle Entrate) entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta in cui viene trasferita la residenza in Italia, e da tale periodo di imposta assume efficacia.

Nell'opzione deve essere indicata la giurisdizione o le giurisdizioni (Stati / territori) dell'ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di validità dell'opzione.

L'Agenzia delle entrate trasmette tali informazioni, attraverso gli strumenti di cooperazione amministrativa, alle autorità fiscali delle giurisdizioni indicate come luogo di ultima residenza fiscale ante opzione.

L'opzione è revocabile, e cessa comunque di produrre effetti decorsi 15 anni dal primo periodo di imposta di validità.

Gli effetti dell'opzione cessano altresì in caso di omesso o parziale versamento, in tutto o in parte, dell'imposta sostitutiva, nella misura e nei termini previsti dalle vigenti disposizioni di legge, fatti salvi gli effetti prodotti nei periodi precedenti. La revoca o la decadenza dal regime precludono l'esercizio di una nuova opzione.

È possibile scegliere, per sé o per i propri familiari, di non avvalersi dell'applicazione dell'imposta sostitutiva con riferimento ai redditi prodotti in uno o più Stati o territori esteri, fornendo specifica indicazione in sede di

Continua

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

esercizio dell'opzione, ovvero con una successiva modifica della stessa.

Solamente in tal caso, per i redditi prodotti nei suddetti Stati o territori esteri si applica il regime ordinario e compete il credito di imposta per i redditi prodotti all'estero. Ai fini dell'individuazione dello Stato o territorio estero in cui sono prodotti i redditi, si applicano i criteri di cui all'art. 23 del TUIR.

I familiari

Il beneficiario dell'opzione può chiedere che essa venga estesa, nel corso di tutto il periodo di validità, a uno o più familiari individuati dall'art. 433 del codice civile: si tratta dei soggetti obbligati a prestare gli alimenti nei casi disposti dal codice civile, ossia il coniuge, i figli anche adottivi (in loro mancanza, i discendenti prossimi), i genitori (in loro mancanza, gli ascendenti prossimi) e gli adottanti, i generi e le nuore, il suocero e la suocera, i fratelli e le sorelle germani o unilaterali.

Per usufruire dell'imposta sostitutiva i familiari si devono comunque trovare nelle condizioni previste dal comma 1 dell'art. 24-bis: devono quindi aver trasferito la propria residenza fiscale in Italia, ma non essere stati fiscalmente residenti nello Stato per un periodo almeno pari a 9 periodi di imposta nel corso dei 10 precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione.

In tale ipotesi, il soggetto che esercita l'opzione indica la giurisdizione o le giurisdizioni in cui i familiari a cui si estende il regime avevano l'ultima residenza prima dell'esercizio di validità dell'opzione. L'estensione dell'opzione può essere revocata in relazione ad uno o più familiari, mentre la revoca o la decadenza dell'opzione esercitata dal soggetto "principale" si estendono anche ai suoi familiari.

La decadenza dal regime di uno o più dei familiari per omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva loro riferita non comporta però decadenza dal regime per le persone fisiche che hanno esercitato l'opzione in prima persona.

Monitoraggio e IVIE / IVAFE

Per quanto stabilito dall'art. 1, comma 153, della legge di bilancio, i soggetti che esercitano l'opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi esteri per i periodi d'imposta di validità dell'opzione ivi prevista:

- ☑ non sono tenuti agli obblighi di dichiarazione di attività e investimenti esteri (cui all'art. 4 del D.L. n. 167/1990 – e pertanto alla presentazione del modulo RW);
- ☑ sono esenti dall'imposta sul valore degli immobili situati all'estero - IVIE - e dall'imposta sul valore dei prodotti finanziari, dei conti correnti e dei libretti di risparmio - IVAFE, rispettivamente previste dall'art. 19, commi 13 e 18, del D.L. n. 201/2011.

Analoghe agevolazioni si applicano ai familiari cui è estesa l'opzione.

Ulteriori previsioni

Aggiunge il comma 154 dell'art. 1 della legge di bilancio che gli effetti dell'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero non sono cumulabili con gli incentivi per il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero (di cui all'art. 44 del D.L. n. 78/2010), né con le agevolazioni per il rientro dei lavoratori qualificati (art. 16, D.Lgs. n. 147/2015).

Il comma 157 demanda ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro 90 giorni dall'entrata in vigore della legge n. 232/2016, le modalità applicative per l'esercizio, la modifica o la revoca dell'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero.

Per le successioni aperte e le donazioni effettuate nei periodi d'imposta di validità dell'opzione, l'imposta sulle successioni e donazioni è dovuta limitatamente ai beni e diritti esistenti nello Stato al momento della successione o della donazione (comma 158).

Continua

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

Ai sensi del comma 159, il nuovo regime si applica ai redditi relativi al periodo di imposta 2017 (dunque a partire dagli adempimenti dichiarativi per l'anno successivo). Ciò significa che anche se i contribuenti interessati hanno trasferito la propria residenza in Italia nel 2016, essi potranno fruire dell'agevolazione solo a partire dal periodo di imposta 2017.

L'interpello probatorio

L'esercizio dell'opzione è subordinato all'ottenimento di una risposta favorevole a specifica istanza di interpello probatorio, presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui viene trasferita la residenza in Italia. Al verificarsi delle predette condizioni, l'opzione è efficace a decorrere dal periodo di imposta in cui è trasferita in Italia la residenza fiscale.

Si rammenta al riguardo che l'interpello probatorio – di cui all'art. 11, comma 1, lett. b), della legge n. 212/2000 – è finalizzato a dimostrare "*la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti*".

Nel caso del regime ex art. 24-bis, l'istanza di interpello è preventiva se prodotta entro il termine ordinario per la presentazione della dichiarazione fiscale del periodo di imposta relativamente al quale è possibile fruire del beneficio: dato che il primo periodo di imposta interessato è il 2017, l'istanza potrà quindi essere presentata entro il 30.9.2018.

Note

(1) A tale riguardo, sono richiamate nella circolare le sentenze Cass., 17 luglio 1967, n. 1812; 20 settembre 1979, n. 4829; 24 marzo 1983, n. 2070; 5 febbraio 1985, n. 791.
(2) Su tale punto, è fatto richiamo alle sentenze Cass., 29 aprile 1975, n. 2561; Cass., SS.UU., 28 ottobre 1985, n. 5292; Cass., 14 marzo 1986, n. 1738.
(3) Cfr. Cass., 26 ottobre 1968, n. 3586; 12 febbraio 1973, n. 435; 5 maggio 1980, n. 2936.

Servizio di Analisi della Centrale Rischi Banca d'Italia

Analizzare i dati in centrale rischi è fondamentale per imprenditori e responsabili finanziari, commercialisti "aziendalisti", membri non operativi del cda, sindaci, revisori e curatori fallimentari.

Come funziona **il nostro servizio di analisi della Cr Banca d'Italia**:
1. Acquista un pacchetto di elaborazioni
2. Inoltraci il PDF ricevuto da banca d'Italia al nostro indirizzo di posta elettronica, insieme al tuo logo in formato PNG se hai richiesto il report personalizzato
3. Entro 48 ore riceverai il report di analisi della centrale rischi in formato PDF

Report con il **logo personalizzato dello studio** e commento: maggiorazione 10%

E' possibile inoltre effettuare una **consulenza personalizzata e approfondita via skype** al costo di euro 100 ogni ora. In questo caso le analisi che emergono vengono integrate nel report finale che verrà rilasciato.

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

La tassazione degli utili del trust 2017 alla luce delle recenti novità

di Ennio Vial

Introduzione

Nel presente intervento esamineremo il regime di tassazione degli utili societari in capo ad un trust alla luce delle evoluzioni normative del 2017.

Due, in particolare, sono le novità significative che dobbiamo ricordare:

- Da un lato la riduzione dell'aliquota Ires dal 27,5% al 24% a partire dal 2017;
- Dall'altro l'introduzione dell'IRI per le società di persone e gli imprenditori individuali.

Le considerazioni che verranno svolte in questo contributo costituiscono un esercizio fiscale. Va ricordato, infatti, che il trust per essere opponibile ai terzi deve perseguire determinate finalità e, quanto meno sotto il profilo fiscale, deve essere assente un potere invasivo sul trustee ad opera del disponente o dei beneficiari, pena l'interposizione fiscale dell'istituto.

Inoltre, gli esempi verranno curati presupponendo che si tratti di un trust opaco. Ciò, in quanto si tratta della casistica di trust più diffusa.

Ricordiamo, infine, che a volte parleremo in modo semplicistico di tassazione fino al 2016 e di tassazione dal 2017. E' evidente che la riduzione ires al 24% dal 2017 avrà effetti sui dividendi distribuiti a partire dal 2018[(1)].

Il trust fiscalmente opaco o trasparente

La fiscalità diretta del trust è stata disciplinata dalla L. 27 dicembre 2006 n. 296 (Finanziaria per il 2007) che ha introdotto per la prima volta una disciplina ai fini delle imposte sui redditi del trust con i commi da 74 a 76 dell'art. 1.

All'intervento normativo sono seguite la C.M. n. 48/E/2007 e la C.M. n. 3/E/2008, diramate dall'Agenzia delle Entrate, con cui sono stati forniti i primi chiarimenti ufficiali.

L'art. 1 comma 74 L. 296/2006 ha inserito il trust tra gli enti commerciali e non commerciali nell'ambito dei soggetti che scontano l'Ires di cui all'art. 73 del tuir.

Il legislatore ha previsto quale regola generale che i redditi del trust dovranno essere tassati in capo al trust personificato che, a seconda dei casi, verrà qualificato come ente commerciale o ente non commerciale.

Queste indicazioni, tuttavia, valgono solamente nel caso del trust in cui i beneficiari del reddito non risultano identificabili. Diversamente, nei casi in cui i beneficiari del trust siano individuati ed abbiano un diritto soggettivo alla percezione dei frutti, l'ultimo periodo inserito nell'art. 73 comma 2 stabilisce che i redditi conseguiti dal trust sono imputati in ogni caso a questi ultimi in proporzione alla quota di partecipazione individuata nell'atto di costituzione o in altri documenti successivi ovvero, in mancanza, in parti uguali[(2)].

In sostanza, i redditi del trust sono imputati per trasparenza ai beneficiari del reddito solamente se questi sono individuati.

La C.M. 48/E/2007 ha precisato che per la trasparenza, il beneficiario non solo deve essere puntualmente

Continua

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

individuato, ma deve risultare titolare del diritto di pretendere dal trustee l'assegnazione di quella parte di reddito che gli viene imputata per trasparenza.

Di fatto, pertanto, la discrezionalità del trustee esclude di per sé ogni diritto soggettivo del beneficiario a percepire un reddito, per cui un trust del genere risulterebbe per definizione opaco.

L'Agenzia delle Entrate con R.M. 425/E/2008 ha ulteriormente precisato che un trust deve essere considerato opaco quando spetta un potere discrezionale al trustee in ordine alla distribuzione del reddito ai beneficiari.

La riduzione dell'IRES al 24%

L'imposta sul reddito delle società è stata ridotta dal 27,5% al 24% a partire dal 2017 ad opera dell'art. 1 co. 61 L. 208/2015[(3)].

La riduzione non sarà priva di conseguenze fiscali.

Come accadde nel 2008 a seguito della riduzione dell'Ires dal 33% al 27,5%, in relazione al livello impositivo dei dividendi derivanti da partecipazioni qualificate detenute da persone fisiche, ci si attende un incremento della base imponibile, che ora si attesta sul 49.72%[(4)].

L'invarianza è imposta dall'art. 1 co. 64 L. 208/2015[(5)]. Come poc'anzi anticipato, non siamo nuovi a questo tipo di ritocchi. Basti pensare al D.M. 2.4.2008, emanato ai sensi dell'art. 1, comma 38, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 in occasione del decremento dell'IRES dal 33% al 27,5%.

Si veda, al riguardo, la successiva Tabella n. 1.

Tabella n. 1 - tassazione complessiva società e socio con IRES al 27,5%

società di capitali	
reddito	100,00
ires 27,5%	27,50
utile netto distribuibile	72,50
persona fisica	
dividendo percepito	72,50
quota imponibile 49,72%	36,05
irpef 43%	15,50
utile netto	57,00
tassazione complessiva	**43,00**

Come si evince dalla precedente tabella, il livello impositivo complessivo (società e socio) è il 43%.

La rideterminazione della quota della base imponibile dei dividendi ad opera di un prossimo Decreto, dovrebbe sancire la nuova proporzione pari al 58.14% circa, e deve essere determinata come indicato nella successiva Tabella n. 2 che affronta il caso della riduzione IRES al 24%.

Continua

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

Tabella n. 2 - tassazione complessiva società e socio con ires al 24%

società di capitali	
reddito	100,00
ires 24%	24,00
utile netto distribuibile	76,00
persona fisica	
dividendo percepito	76,00
quota imponibile 58,14%	44,19
irpef 43%	19,00
utile netto	57,00
tassazione complessiva	43,002

La tassazione dei dividendi percepiti dal Trust socio di società di capitali

A seguito delle modifiche apportate all'art. 4 co. 1 lett. q) D.Lgs. 344/2003, la quota imponibile dei dividendi percepiti dai trust assimilati a enti non commerciali è passata, a partire dal 2014, dal 5% al 77,74%.

Ad oggi, tale quota di imponibilità non è ancora stata modificata a seguito della recente riduzione dell'ires, tuttavia il comma 64 dell'art. 1 L. 208/2015 prevede che anche la predetta percentuale debba essere adeguata.

Come tale adeguamento debba avvenire, non risulta chiaro.

I conteggi poc'anzi eseguiti per le persone fisiche risultano più agevoli in quanto presuppongono l'invarianza dell'irpef al 43% (imposta del socio) al variare dell'ires.

Nel caso del trust, invece, la variazione dell'ires altera sia la tassazione della società che quella del socio.

Alla luce di questo principio, non è agevole determinare la nuova aliquota che dovrebbe variare anche per gli utili che hanno già scontato il 27,5%[(6)].

Si veda la successiva tabella n. 3 dove vengono svolte alcune riflessioni.

Tabella n. 3 - possibile evoluzione della tassazione dei trust

	ires 24% sia società che trust	ires 27,5% società ires 24% trust	ires 27,5%sia società che trust
società di capitali	dopo		prima
reddito	1.315,79	1.315,79	1.315,79
ires 24% o 27,5%	315,79	361,84	361,84
utile distribuibile	1.000,00	953,95	953,95
ritenuta	-	-	-
dividendo	1.000,00	953,95	953,95
trust opaco			
dividendo percepito	1.000,00	953,95	953,95
imponibile	100%	89,10%	77,74%
	1.000,00	849,97	741,60
ires 24% o 27,5%	240,00	203,99	203,94
tassazione complessiva	**42,24%**	**43,00%**	**43,00%**

Continua

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

Nella precedente tabella abbiamo ipotizzato un reddito imponibile della società capitali (che per semplicità poniamo uguale all'utile civilistico ante imposte) di 1.315,79 euro.

La colonna a destra rappresenta la situazione ante modifica dell'aliquota ires. Sia la società che il trust hanno una aliquota ires pari al 27,5% ed il carico fiscale complessivo è del 43%.

Nella colonna intermedia si determina la base imponibile dei dividendi in capo al trust che, in caso di tassazione della società al 27.5% e del trust al 24%, determina un carico fiscale complessivo del 43%.

La quota imponibile dei dividendi percepiti dall'ente non commerciale dovrebbe attestarsi sul 89.1%.

Chi scrive ritiene incongruo un simile aumento, atteso che penalizzerebbe eccessivamente il trust trasparente dove il beneficiario potrebbe arrivare a pagare l'irpef del 43% sull'89,1% determinando un carico fiscale complessivo ben superiore al 43%.

Inoltre, la situazione del trust opaco non è pienamente assimilabile alla detenzione diretta delle quote, atteso che il beneficiario non vanta un diritto soggettivo alla percezione dei frutti.

Del resto, passando alla prima casistica della colonna a sinistra, dove sia il trust che la società di capitali pagano il 24%, si otterrebbe l'effetto paradossale per cui nemmeno una base imponibile del 100% dei dividendi porterebbe alla tassazione complessiva del 43%.

Chi scrive ritiene quindi di utilizzare la base imponibile del 77,74% in attesa di una riorganizzazione più significativa della disciplina. Vediamo il nuovo carico fiscale in capo all'ente trust nella tabella successiva[7].

Tabella n. 4 – auspicata evoluzione della tassazione dei trust

	ires 24%	ires 27,5%
società di capitali	**dopo**	**prima**
reddito	1.315,79	1.315,79
ires 24% o 27,5%	315,79	361,84
utile distribuibile	1.000,00	953,95
ritenuta	-	-
dividendo	1.000,00	953,95
trust opaco		
dividendo percepito	1.000,00	953,95
imponibile	77,74%	77,74%
	777,40	741,60
Ires 24%	186,58	203,94
tassazione complessiva	**38,18%**	**43,00%**

Commentiamo la tabella nr. 4. Applicando la nuova aliquota Ires pari al 24% sul reddito della società, otteniamo che utile post imposte distribuibile ai soci come dividendo pari a 1.000.

Nella colonna di destra, dove si evidenzia l'Ires al 27,5%, ovviamente il dividendo distribuibile è leggermente inferiore a quello che si ottiene con la colonna di sinistra dove l'Ires è al 24%.

Dal confronto tra la situazione con l'Ires al 27,5% e quella a partire dal 2017 con l'Ires al 24 %, emerge che la tassazione complessiva che prima si attestava al 43%, ora scenderebbe al 38,18%.

All'epoca, l'innalzamento della quota imponibile dei dividendi del trust al 77,74% era finalizzata a creare

Continua

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

lo stesso carico tributario che si aveva in caso di percezione diretta degli stessi da parte della persona fisica, assumendo che l'irpef applicabile fosse al 43%.

La riduzione dell'ires al 24% attualmente, determina in ipotesi di trust opaco un risparmio fiscale di quasi 5 punti percentuali rispetto al passato. Le considerazioni, ovviamente, cambiano se il dividendo viene percepito direttamente dalla persona fisica.

Si veda, al riguardo, la successiva tabella nr. 5 dove si accosta al regime impositivo connesso all'ires del 27,5% al nuovo regime impositivo derivante dalla riduzione dell'ires al 24%.

Tabella 5 – tassazione IRES e IRPEF

	ires 24%	ires 27,5%
società di capitali		
reddito	1.315,79	1.315,79
ires 24%	315,79	361,84
utile distribuibile	1.000,00	953,95
ritenuta	-	-
dividendo	1.000,00	953,95
persona fisica		
dividendo percepito	1.000,00	953,95
imponibile 58,14% o 49,72	581,40 [8]	474,30 [9]
irpef 43%	250,00	203,95
tassazione complessiva	**43,00%**	**43,00%**

Come emerge chiaramente dalla tabella, il livello impositivo dei dividendi con l'adeguamento della base imponibile dal 49,72% al 58,14% che dovrebbe avvenire con un Decreto di prossima emanazione, resta il medesimo, pari cioè al 43% (rimandiamo alle tabelle 1 e 2 per maggiori approfondimenti).

La tassazione della società di persone detenute dal trust

Esaminiamo a questo punto il caso della tassazione degli utili di una società di persone detenuta da un trust. Per comodità ipotizziamo che la quota della società di persone sia detenuta dal trust in modo totalitario; inoltre, per omogenizzare l'esempio con quello delle società di capitali, al fine di renderlo raffrontabile, ipotizziamo che l'utile civilistico ed il reddito imponibile della società coincidano e siano pari a 1.315,79 euro. Si veda la successiva tabella nr. 6

Continua

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

Tabella 6 – tassazione della società di persone e del trust

	ires 24%	ires 27,5%
società di persone	**dopo**	**prima**
Reddito	1.315,79	1.315,79
Ires	-	-
utile distribuibile	1.315,79	1.315,79
Ritenuta	-	-
Prelevamento	1.315,79	1.315,79
trust opaco		
Prelevamento	1.315,79	1.315,79
imponibile per trasparenza a prescindere dal prelevamento	1.315,79	1.315,79
Ires 24%	315,79	361,84
tassazione complessiva	**24,00%**	**27,50%**

Dalla tabella emerge che il reddito viene imputato per trasparenza al trust opaco, che deve dichiararlo nel suo quadro RH. È appena il caso di ricordare che l'imputazione per trasparenza avviene a prescindere dall'effettivo prelevamento che potrebbe anche non avvenire[(10)].

Il citato reddito imponibile sconterà l'ires al 27,5% fino al 2016 e al 24% a partire dal 2017.

La tassazione complessiva pertanto, scenderà dal 27,5% al 24% come emerge chiaramente dall'ultimo rigo della tabella 6. Il prelevamento degli utili da parte del socio trust non sarà assoggettato a tassazione in quanto già intervenuta la precedente tassazione per trasparenza.

La successiva tabella nr. 7 raffronta il livello complessivo di tassazione (società + socio trust) in ipotesi di società di capitali e società di persone, distinguendo la situazione fino al 2016 e quella dal 2017.

Emerge da subito una profonda discrasia tra la tassazione in ipotesi di società di captali, che il legislatore ha voluto equiparare in ipotesi a persona fisica, rispetto alla tassazione che emerge in presenza di società di persone.

Entrambi i livelli impositivi scendono e si assottiglia anche il gap. La detenzione di quote in un società di persone, risulta, da un punto di vista meramente fiscale, molto più conveniente.

Tabella 7 – tassazione società di capitali e società di persone a confronto

	Dal 01/01/2017	Fino al 31/12/2016
tassazione complessiva società di capitali	38,18%	43,00%
tassazione complessiva società di persone	24,00%	27,50%
Differenza	14,18 %	15,50 %

Quale sia il carico fiscale complessivo in ipotesi di detenzione di una quota in una società di persona da parte di una persona fisica è evidenziato, invece, nella successiva tabella nr. 8.

La tabella n.8 propone, infatti, il caso di detenzione di quote in società di persone da parte di una persona fisica

Continua

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

soggetta all'irpef marginale del 43%. Come si evince, la tassazione complessiva è in entrambi i casi il 43%, risultando chiaramente indifferente la riduzione dell'aliquota Ires al 24%.

Tabella 8 – società di persone detenuta da persone fisiche

	ires 24%	ires 27,5%
società di persone		
reddito	1.315,79	1.315,79
ires	-	-
utile distribuibile	1.315,79	1.315,79
ritenuta	-	-
prelevamento	1.315,79	1.315,79
persona fisica		
prelevamento	1.315,79	1.315,79
imponibile per trasparenza a prescindere dal prelevamento	1.315,79	1.315,79
irpef 43%	565,79	565,79
tassazione complessiva	43,00%	43,00%

Queste considerazioni devono poi essere coordinate con l'introduzione dell'Iri ad opera dell'art. 1 cc. 547-553, L. 11.12.2016, n. 232 che interessa le società di persone e gli imprenditori individuali[(11)].

L'effetto della nuova IRI

La legge di bilancio 2017 (L. 232/2016) all'art. 1, cc. 547-553, ha introdotto, per le imprese soggette ad IRPEF e limitatamente al reddito imprenditoriale, la possibilità di optare per la tassazione ad aliquota fissa che finora ha contraddistinto solo i soggetti "ires".

La Legge di Stabilità 2017 ha, infatti, introdotto il nuovo articolo 55-bis del TUIR, il quale stabilisce che il reddito di impresa degli imprenditori individuali e delle s.n.c. e s.a.s. in regime di contabilità ordinaria, può essere escluso dalla formazione del reddito complessivo e assoggettato a tassazione separata con l'aliquota prevista dall'art. 77 (ossia con l'aliquota IRES pari al 24% a partire dall'1 gennaio 2017).

Tale possibilità è concessa tramite una specifica opzione che ha una durata pari a 5 periodi di imposta, rinnovabile, e deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi, con effetto dal periodo di imposta cui la dichiarazione è riferita (art. 55-bis, comma 4, ultimo periodo).

Imprenditori e società di persone potranno optare per l'applicazione della nuova Imposta a prescindere da qualsiasi parametro dimensionale: il nuovo regime è fruibile anche da soggetti che, per loro natura, sono ammessi al regime di contabilità semplificata.

Di fatto, quindi, l'impresa che opta per la nuova tassazione forfettaria, subisce un prelievo fiscale immediato più basso rispetto a quello che subirebbe la persona fisica con aliquota Irpef superiore al 23%.

Solo successivamente, l'imprenditore sconterà la tassazione irpef al momento del prelevamento degli utili su cui ha già in precedenza scontato l'Iri. È poi in questo momento che dal reddito di impresa verranno ammesse in deduzione tali somme prelevate, nei limiti del reddito del periodo di imposta e dei periodi di imposta precedenti assoggettati a tassazione separata al netto delle perdite residue computabili in diminuzione dei redditi dei periodi di imposta successivi, a favore dell'imprenditore, dei collaboratori familiari o dei soci.

Continua

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

In sostanza, il reddito di impresa che non viene utilizzato/prelevato dall'imprenditore, essendo così reinvestito nella "ditta/società" sconterà, dal 2017 (in Unico 2018), la tassazione al 24%; successivamente, le somme prelevate dall'imprenditore o dal socio saranno imponibili con le ordinarie aliquote IRPEF in capo ai soggetti "percettori" (art. 55-bis, c. 3) ma deducibili in sede di determinazione del reddito di impresa di quell'anno.

Quando l'imprenditore individuale o i soci della società personale prelevano le somme già assoggettate ad IRI dai conti dell'impresa o della società, queste somme avranno natura di reddito di impresa e concorreranno a formare integralmente il reddito personale.

Precisiamo, infine, che le somme prelevate, non seguono ovviamente le regole dei redditi di capitale (i dividendi di partecipazioni qualificate risultano ad oggi imponibili limitatamente al 49,72%), ma saranno tassate integralmente.

Dopo queste premesse simuliamo il conteggio della nuova imposta (IRI) in ipotesi di socio persona fisica di società di persone che ha optato per tale nuovo regime.

La successiva tabella nr. 9 illustra il regime impositivo ipotizzando sempre il classico reddito imponibile di 1.315,79 euro ed il prelevamento integrale di detto reddito.

Tabella 9 – la nuova IRI in ipotesi di socio persona fisica

	ires 24%
società di persone	
reddito	1.315,79
IRI 24%	315,79
utile distribuibile	1.315,79
ritenuta	-
prelevamento	1.315,79
deduzione fiscale	- 1.315,79
risparmio IRI	- 315,79
persona fisica	
prelevamento	1.315,79
imponibile per trasparenza a prescindere dal prelevamento	1.315,79
irpef 43%	565,79
tassazione complessiva	43,00%

Dalla precedente tabella emerge che il reddito, pur se determinato da una società di persone, sconta l'iri al 24%. Lo stesso viene assoggettato al medesimo livello impositivo della tassazione prevista in capo alle società di capitali.

Ipotizziamo, ora, che l'utile distribuibile sia pari al reddito imponibile (si tratta a ben vedere di un'ipotesi semplificatrici che non tiene conto delle riprese fiscali in aumento e non tiene nemmeno conto (come riteniamo dovrebbe essere) delle altre imposte dovute non deducibili dovute dalle società di persone. Si pensi al caso classico dell'IRAP che ovviamente riduce il reddito distribuibile e, riteniamo, probabilmente anche la stessa IRI).

Avendo ipotizzato che l'utile distribuibile coincida con il reddito imponibile, la conseguenza è che i soci preleveranno l'intero importo.

Continua

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

La disciplina della nuova iri prevede che tale prelevamento risulti ordinariamente tassato in capo al socio e quindi, nel nostro caso, ai fini Irpef. Nella parte inferiore della tabelle emerge, quindi, un irpef del 43% calcolata su importo di 1.315,79 euro pari, quindi, a euro 565,79.

Come sopra anticipato, si deve tener conto che la disciplina della nuova imposta prevede che il prelevamento risulti deducibile in capo alla società. Tale deduzione fiscale, di ammontare pari al reddito precedentemente assoggettato a Iri, determinerà un corrispondente risparmio di imposta sempre pari al 24% del suddetto importo.

Da ciò possiamo desumerne che, nel rispetto delle ipotesi semplificatrici proposte, il carico fiscale complessivo sarà sostanzialmente l'Irpef al 43% o con le aliquote marginali, in capo alla persona fisica.

Esaminiamo a questo punto l'ipotesi in cui la società di persone in contabilità ordinaria che opta per l'iri sia detenuta dal socio trust. Si veda a riguardo al successiva tabella 10.

Tabella 10 – società soggetta ad IRI e socio trust

	ires 24%
società di persone	dopo
reddito	1.315,79
IRI 24%	315,79
utile distribuibile	1.315,79
ritenuta	-
prelevamento	1.315,79
deduzione fiscale	- 1.315,79
risparmio IRI	- 315,79
trust opaco	
prelevamento	1.315,79
imponibile per trasparenza a prescindere dal prelevamento	1.315,79
ires 24%	315,79
tassazione complessiva	**24,00%**

Come si evince dalla tabella, la prima parte relativa alla società di persone non presenta alcuna differenza rispetto a quanto già visto nella tabella 9 ove si è esaminato il caso del socio persona fisica e l'iri dovuta viene recuperata attraverso un successivo risparmio di pari importo. La differenziazione interviene ovviamente in capo al trust in quanto il prelevamento sarà assoggettato all'aliquota d'imposta marginale del socio che nel ns. caso sarà pari al 24%.

Dal confronto con la precedente tabella n. 6, emerge che il carico fiscale è sostanzialmente lo stesso e non si ravvisa nemmeno alcuna dilazione nel pagamento delle imposte in quanto, a fronte del differimento dell'ires in capo al trust, che interverrebbe solo al momento del prelevamento, si contrappone il preventivo versamento dell'iri da parte della società di persone, peraltro con la medesima aliquota del 24%.

Nel caso del socio trust perde di interesse anche il fatto che le riprese fiscali in aumento risultano

Continua

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

soggette definitivamente all'iri del 24%:

Ciò in quanto, se il 24% può essere ragionevolmente inferiore a qualsiasi aliquota Ipref marginale (tutte tranne la prima), lo stesso non può dirsi se il socio paga Ires, in quanto la misura dell'aliquota è identica.

Chiariamo con un esempio.

Si ipotizzi che una società di persone abbia un utile di bilancio di 100 e reddito imponibile di 110. In sostanza la società opera una variazione in aumento di 10. L'iri è dovuta nella misura di 26,40.

utile di bilancio	100,00
variaz.in aumento	10,00
reddito imponibile	110,00
IRI	26,40

La società ovviamente potrà distribuire al socio, solo l'utile di 100 (trascuriamo in questa sede l'iri e l'irap).

Il prelevamento di 100 determinerà un risparmio fiscale della società pari a 24 e una tassazione irpef del socio persona fisica pari a 43 (ossia il 43% di 100). Abbiamo ipotizzato l'aliquota marginale più alta.

L'effetto che ne consegue è che, se è pur vero che la società non avrà mai modo di recuperare l'iri pagata sulle riprese in aumento (ossia l'iri pagata su 10), è altrettanto vero che l'importo di 10 non verrà mai tassato a fini Irpef. E quindi il socio consegue il vantaggio di vedersi tassare in modo definitivo con aliquota flat del 24%.

Lo stesso principio vale in ipotesi di socio trust, solo che la perfetta coincidenza tra misura dell'Iri e dell'Ires per il trust opaco, esclude ogni profilo agevolativo.

Note

(1) E' ragionevole attendersi, infatti, che i dividendi relativi ad utili maturati fino al 2016 continueranno a concorrere alla base imponibile per il 49,72% del loro ammontare in quanto generati da una tassazione al 27,5%.
(2) È appena il caso di rilevare come ai fini della trasparenza del trust si abbia riguardo solamente ai beneficiari del reddito e non anche ai beneficiari del fondo in trust che assumono rilievo esclusivamente in relazione alla determinazione dell'imposta di donazione.
(3) Art. 1, co. 61 L. 208/2015 - "All'articolo 77, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, a decorrere dal 1º gennaio 2017, con effetto per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2016, le parole: «27,5 per cento» sono sostituite dalle seguenti: «24 per cento».
(4) L'incremento è finalizzato a mantenere invariato il carico fiscale complessivo tra società e socio in modo da livellarlo al 43%.
(5) Il comma 64 stabilisce che "In relazione ai commi 61 e 62, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono proporzionalmente rideterminate le percentuali di cui agli articoli 47, comma 1, 58, comma 2, 59 e 68, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nonché la percentuale di cui all'articolo 4, comma1, lettera q), del decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344. La rideterminazione delle percentuali di cui agli articoli 58, comma 2, e 68, comma 3, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986 non si applica ai soggetti di cui all'articolo 5 del medesimo testo unico. Con il medesimo decreto sono altresì determinate la normativa transitoria e le relative decorrenze".
Evidenziamo da subito come il decreto preveda l'adeguamento anche in relazione ai dividendi percepiti dal trust. Ritorneremo sulla questione a breve.
(6) Ricordiamo ancora una volta che se il trust è fiscalmente opaco, non vi sarà alcun ulteriore prelievo fiscale sui frutti al momento in cui il trustee, nell'esercizio della sua discrezionalità, decide di attribuirli ai beneficiari.
(7) Tra l'altro, quand'anche emergessero soluzioni differenti, le differenze non risulterebbero sostanziali.
(8) La base imponibile è il 58,14%.
(9) La base imponibile è 49,72%.
(10) I redditi delle società di persone scontano, così come previsto dal co.1 dell'art. 5 del Tuir, una tassazione in capo ai soci per trasparenza. "Art. 5 co.1. I redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili."
(11) Esula dalla nostra analisi la casistica dell'impresa individuale all'interno del trust in quanto fattispecie del tutto marginale nella prassi operativa.

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

L'aggredibilità fiscale dei fondi patrimoniali

di Giovambattista Palumbo

L'articolo 167 del codice civile stabilisce che "Ciascuno o ambedue i coniugi, per atto pubblico, o un terzo, anche per testamento, possono costituire un fondo patrimoniale, destinando determinati beni, immobili o mobili iscritti in pubblici registri, o titoli di credito, a far fronte ai bisogni della famiglia…".

Il 170 c.c., a sua volta, dispone che "La esecuzione sui beni del fondo e sui frutti di essi non può aver luogo per debiti che il creditore conosceva essere stati contratti per scopi estranei ai bisogni della famiglia".

Infine, l'articolo 2901, in tema di revocatoria ordinaria, stabilisce che "Il creditore, anche se il credito è soggetto a condizione o a termine, può domandare che siano dichiarati inefficaci nei suoi confronti gli atti di disposizione del patrimonio con i quali il debitore rechi pregiudizio alle sue ragioni, quando concorrono le seguenti condizioni:

1) che il debitore conoscesse il pregiudizio che l'atto arrecava alle ragioni del creditore o, trattandosi di atto anteriore al sorgere del credito, l'atto fosse dolosamente preordinato al fine di pregiudicarne il soddisfacimento;

2) che, inoltre, trattandosi di atto a titolo oneroso, il terzo fosse consapevole del pregiudizio e, nel caso di atto anteriore al sorgere del credito, fosse partecipe della dolosa preordinazione…".

Il criterio identificativo dei crediti, il cui soddisfacimento può essere realizzato in via esecutiva sui beni conferiti nel fondo, va ricercato quindi non già nella natura delle obbligazioni, ma nella relazione esistente tra il fatto generatore di esse e i bisogni della famiglia.

I beni inseriti nel fondo patrimoniale (la cui costituzione va peraltro inquadrata come atto a titolo gratuito) potranno dunque essere aggrediti, sia laddove il debito tributario possa essere comunque ricondotto a interessi familiari (a cui appunto il fondo stesso è destinato), dato che in questo caso il divieto non sarà opponibile all'Amministrazione, sia comunque con revocatoria ordinaria (ex art. 2901 c.c.).

Nei casi di costituzione in fondo patrimoniale successiva all'assunzione del debito, è sufficiente la mera consapevolezza di arrecare pregiudizio agli interessi del creditore (scientia damni), la cui prova può essere fornita anche tramite presunzioni, senza che assumano viceversa rilevanza l'intenzione del debitore medesimo di ledere la garanzia patrimoniale generica del creditore (consilium fraudis) né la relativa conoscenza o partecipazione da parte del terzo.

L'onere della prova dei presupposti di applicabilità dell'art. 170 c.c. grava su chi intenda avvalersi del regime di impignorabilità dei beni costituiti in fondo patrimoniale, sicchè, ove sia proposta opposizione per contestare il diritto del creditore ad agire esecutivamente, il debitore opponente deve dimostrare non soltanto la regolare costituzione del fondo e la sua opponibilità al creditore, ma anche che il suo debito verso quest'ultimo venne contratto per scopi estranei ai bisogni della famiglia, a tal fine occorrendo che l'indagine del giudice si rivolga specificamente al fatto generatore dell'obbligazione, a prescindere dalla natura della stessa

Sul tema si è peraltro recentemente pronunciata al Corte di Cassazione, con la sentenza n. 20799 del 14.10.2016.

Nel vaso di specie la Commissione Tributaria Regionale della Puglia rigettava l'appello proposto da Equitalia avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Bari, che aveva accolto il ricorso proposto

Continua

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

dal contribuente avverso la comunicazione di iscrizione ipotecaria su un fondo patrimoniale costituito dal lo stesso contribuente insieme alla moglie.

La commissione tributaria regionale, in particolare affermava che "il bene immobile in questione", diminuito della passività ipotecaria (fondo patrimoniale) assume un valore pari a zero e che comunque il concessionario, in ossequio al comma uno dell'articolo 76 del d.p.r. 602/73, non poteva procedere all'espropriazione, essendo l'importo complessivo del credito inferiore a € 8.000.

Equitalia impugnava quindi la sentenza davanti alla Suprema Corte, la quale, respingendo il ricorso, evidenziava che i giudici di merito (la CTP espressamente, la CTR implicitamente, confermando la decisione dei primi giudici) avevano correttamente applicato i principi già espressi dalla Cassazione in precedenti pronunce secondo cui l'art. 170 c.c., nel disciplinare le condizioni di ammissibilità dell'esecuzione sui beni costituiti nel fondo patrimoniale, detta una regola applicabile anche all'iscrizione di ipoteca non volontaria, ivi compresa quella di cui all'art. 77 del d.P.R. n. 602 del 1973, sicché l'esattore può iscrivere ipoteca su beni appartenenti al coniuge o al terzo, conferiti nel fondo, solo se il debito sia stato da loro contratto per uno scopo non estraneo ai bisogni familiari, ovvero, nell'ipotesi contraria, purché il titolare del credito, per il quale l'esattore procede alla riscossione, non fosse a conoscenza di tale estraneità, dovendosi ritenere, diversamente, illegittima l'eventuale iscrizione comunque effettuata (cfr Cass. Sez. 3, Sentenza n. 1652 del 29/01/2016; Cass. sez. 6 - 5, Ordinanza n. 23876 del 23/11/2015).

Pertanto, sottolineano i giudici di legittimità, è vero che l'ipoteca non è un atto di espropriazione forzata, o atto esecutivo vero e proprio, rappresentando un atto preordinato e strumentale all'espropriazione immobiliare, e tuttavia appare corretto ritenere, in via interpretativa, che l'ambito di applicazione del citato articolo 170 cc possa essere esteso anche all'iscrizione ipotecaria.

Pertanto, ritenuto che l'iscrizione ipotecaria possa essere ricondotta nel novero degli atti ricompresi nell'ambito di applicazione dell'art. 170 c.c. latamente inteso, poiché, nel caso in esame, con accertamento di merito, la CTR aveva ritenuto che non vi era prova che il debito fosse sorto per soddisfare bisogni estranei della famiglia, appariva corretta la valutazione operata dai giudici di merito.

La Suprema Corte evidenzia poi che l'azione del contribuente, rivolta a far valere l'illegittimità dell'avviso di iscrizione ipotecaria, non preceduta dalla notificazione della prodromica cartella esattoriale, può essere esercitata indifferentemente nei confronti dell'ente creditore o del concessionario della riscossione, senza che tra costoro si realizzi un'ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo rimessa alla sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente creditore (cfr Cass. Sez. 5, Sentenza n. 2803 del 09/02/2010), non essendo il giudice tenuto a disporre d'ufficio l'integrazione del contraddittorio.

Il rispetto del diritto fondamentale ad una ragionevole durata del processo, sottolinea ancora la Corte, impone infatti al giudice (ai sensi degli artt. 175 e 127 c.p.c.) di evitare e impedire comportamenti che siano di ostacolo ad una sollecita definizione dello stesso, tra i quali rientrano anche quelli che si traducono in un inutile dispendio di attività processuali e formalità superflue, perché non giustificate dalla struttura dialettica del processo, da effettive garanzie di difesa e dal diritto alla partecipazione al processo in condizioni di parità, dei soggetti nella cui sfera giuridica l'atto finale è destinato a produrre i suoi effetti.

In conclusione in tema di fondo patrimoniale, il criterio identificativo dei debiti per i quali può avere luogo l'esecuzione sui beni del fondo va ricercato nella relazione tra il fatto generatore di essa e i bisogni della famiglia, laddove anche un debito di natura tributaria sorto per l'esercizio dell'attività imprenditoriale può ritenersi contratto per soddisfare tale finalità, fermo restando però che essa non può dirsi sussistente per il solo fatto che il debito derivi dall'attività professionale o d'impresa del coniuge, dovendosi accertare che l'obbligazione sia effettivamente sorta per il soddisfacimento dei bisogni familiari.

Continua

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

Anche se dunque, come detto, l'ipoteca non è un atto di espropriazione forzata o atto esecutivo vero e proprio, rappresentando piuttosto un atto cautelare, preordinato e strumentale all'espropriazione immobiliare, tuttavia la Corte ritiene, in via interpretativa, che l'ambito di applicazione del citato articolo 170 cc possa essere esteso anche all'iscrizione ipotecaria.

Si ricorda peraltro come sia in tali casi irrilevante qualsiasi indagine riguardo all'anteriorità del credito rispetto alla costituzione del fondo, in quanto l'art. 170 c.c. non limita il divieto di esecuzione forzata ai soli crediti sorti successivamente alla costituzione del fondo, ma estende la sua efficacia anche ai crediti sorti anteriormente, salva la possibilità per il creditore, ricorrendone i presupposti, di agire in revocatoria ordinaria ex art. 2901 c.c.

La costituzione del fondo patrimoniale può essere in particolare dichiarata inefficace a mezzo di azione revocatoria ordinaria laddove ne sussistano le specifiche condizioni (esistenza di un valido rapporto di credito, effettività del danno, inteso come lesione della garanzia patrimoniale a seguito del compimento da parte del debitore di un atto traslativo, ricorrenza, in capo al debitore, ed eventualmente in capo al terzo, della consapevolezza che, con l'atto di disposizione, venga a diminuire la consistenza delle garanzie spettanti ai creditori).

LA FORMAZIONE PROFESSIONALE DI
COMMERCIALISTA TELEMATICO .com
E-LEARNING

Consigli pratici e poca teoria!
Gli argomenti affrontati nelle Videoconferenze di Commercialista Telematico sono di **forte interesse** per tutti: aziende, consulenti tributari, commercialisti, avvocati tributaristi, consulenti del lavoro, imprenditori...
La conferenza è **"interattiva"**, permette cioè agli utenti di **intervenire in diretta e confrontarsi con il relatore**, attraverso quesiti o scambi di opinioni...
Le videolezioni IN DIRETTA sono sviluppate su una **piattaforma idonea all'accreditamento** per la formazione obbligatoria dei commercialisti (previsto un questionario - con risposte SI/NO – al fine di dimostrare che l'utente collegato ha effettivamente seguito la relazione).
L'attività di e-learning rappresenta un fiore all'occhiello per Commercialista Telematico che ha sviluppato nel tempo un ampio catalogo di video lezioni coniugando al meglio **l'estrema praticità** di questa forma di aggiornamento con un **ottimo livello qualitativo** del panel Relatori e delle tematiche affrontate.

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

Trust e imposta di donazione - recenti orientamenti giurisprudenziali

di Ennio Vial

Come noto, mediante l'istituzione di un trust, un soggetto detto disponente, si spossessa dei propri beni trasferendone la titolarità ai fini della gestione ad un soggetto terzo, detto trustee, per perseguire finalità meritevoli di tutela.

Il trustee gestisce e custodisce il patrimonio inserito in trust e al termine dell'istituto trasferisce il patrimonio ai beneficiari.

Da sempre ci si è chiesti se l'imposta di donazione afferente al trasferimento gratuito di proprietà dovesse essere corrisposta nella fase iniziale, quando i beni passano dal disponente al trustee, o in fase finale, quando il trustee trasferisce detti beni ai beneficiari; ed ancora in relazione alla imposte indirette ipotecarie e catastali, se le stesse debbano essere corrisposte in misura proporzionale sia in fase iniziale che in fase finale o se sia sufficiente corrispondere tali imposte in fase finale in quanto solo in tal momento si realizza un effetto arricchitorio in capo al beneficiario.

In assenza di norma puntuale a riguardo, l'Amministrazione finanziaria si è sempre esposta prevedendo:

- in relazione all'imposta di donazione, che questa debba essere corrisposta nella fase iniziale di trasferimento, quando cioè i beni vengono trasferiti dal disponente al trustee, facendo in ogni caso riferimento al rapporto di parentela esistente tra i disponenti e i beneficiari del fondo in trust se individuati. Sul punto ricordiamo la C.M. 48/E/2007 e la C.M. 3/E/2008; la prima ha precisato peraltro che l'imposta di donazione trova applicazione solamente nel primo passaggio dal disponente al trustee e non anche nel trasferimento finale dal trustee ai beneficiari anche se nel corso della vita del trust ci sono degli incrementi o decrementi di valore;
- in relazione all'imposte ipotecaria e catastale, che queste debbano essere corrisposte in misura proporzionale sia nella fase iniziale che nella fase finale di trasferimento dei beni, questo perché l'agenzia vuole l'applicazione delle imposte già sul mero trasferimento esulando prescindendo effetti arricchitori che tale trasferimento può realizzare.

L'orientamento giurisprudenziale, su entrambi i temi, ha assunto una posizione che pareva inamovibile con alcune ordinanze del 2015 ed una sentenza ad inizio 2016 (nn. 3737/2015, 3735/2015, 3886/2015 e 4482/2016).

In relazione all'imposta di donazione

Nei pronunciamenti citati, i Giudici hanno in un certo senso avvallato la tesi dell'Agenzia delle Entrate prevedendo che la diposizione di beni in trust debba essere scontare l'imposta di donazione appunto nella fase iniziale. Secondo la giurisprudenza, infatti, l'imposta va applicata in sede di costituzione del Trust perché afferente al solo vincolo; una delle Ordinanze citate precisa oltretutto che trattasi di un'imposta "nuova" equiparabile all'imposta di donazione.

Pertanto, indipendentemente dal realizzo o meno di una maggior capacità contributiva in capo al "donatario", secondo i giudici l'imposta di donazione deve trovare applicazione giacché viene istituito un vincolo su un

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

determinato patrimonio. La capacità contributiva viene quindi collegata non ad un arricchimento ma alla mera creazione del vincolo.

In relazione alle imposte ipotecaria e catastale

Nella sentenza 4482/2016 i Giudici hanno diversamente statuito che le imposte sono applicate in misura fissa al momento della registrazione dell'atto di Trust in quanto in assenza di effetto arrichitorio in capo al trustee, nuovo intestatario dei beni; le stesse, troveranno invece applicazione in misura proporzionale in sede di attribuzione dei beni al beneficiario in quanto solo al termine finale dell'istituto si realizzerà concretamente l'effetto arricchitorio (a conclusioni diverse era invece giunta 'ordinanza 3886/201).

Proprio in questo contesto ormai quasi consolidato, quanto meno per il tema dell'imposta di donazione, si inseriscono la recente sentenza n. 21614 del 26 ottobre 2016 (ud 5 ottobre 2016) e la sentenza n. 8200 del 24 ottobre 2016.

Vediamo nel prosieguo quale orientamento hanno assunto questi recenti pronunciamenti.

In relazione all'imposta di donazione

Nella sentenza della Corte (n. 21614/2016), il fatto che il trust oggetto della sentenza fosse autodichiarato è ad avviso di chi scrive, un'informazione di poco conto, perché di fatto il nuovo orientamento, secondo quanto indicato nella sentenza, dovrebbe trovare applicazione in tutte le ipotesi di disposizione di beni in trust.

In questa sede, infatti, i giudici evidenziano come già numerose ordinanze della Cassazione erano giunte a "*diverse più radicali conclusioni*" *dove era stato ritenuto che "il D.L. n. 262/2006, art. 2, comma 47 e ss., avesse istituito un'autonoma generale imposta 'sulla costituzione dei vincoli di indisponibilità'*.

Secondo le precedenti ordinanze, come detto, l'applicazione del tributo 'prescinderebbe dal trasferimento di ricchezza discendente dal conferimento di beni' e, 'troverebbe il suo presupposto impositivo nella semplice costituzione di vincoli d'indisponibilità' includendovi tra questi ultimi il trust.

Secondo i Giudici, le posizioni assunte dalle precedenti Ordinanze "non appaiono condivisibili".

La sentenza in analisi esprime chiaramente il proprio dissenso precisando da ultimo che "*nemmeno può condividersi l'interpretazione letterale del D.L. n. 262 cit., art. 2, comma 47 e ss., adottata dalle rammentate ordinanze di questa Corte sez. 6' al cui avviso sarebbe stata istituita un'autonoma imposta 'sulla costituzione dei vincoli di destinazione' (…) e avente come presupposto la loro mera costituzione*".

La Corte conclude precisando in maniera a questo punto 'scontata' che "*il presupposto dell'imposta rimane quello stabilito dal D.Lgs. n. 346 cit., art. 1, del reale trasferimento di beni o diritti e quindi del reale arricchimento dei beneficiari*".

Ciò detto, tale pronuncia si discosta completamente dai precedenti orientamenti giurisprudenziali, prevedendo infatti che l'imposta di donazione debba essere corrisposta in fase finale, quando quindi il trustee trasferisce il patrimonio detenuto in trust ai beneficiari dell'istituto stesso, questo perché l'imposta indiretta ha come presupposto il reale arricchimento che in fase iniziale, quando i beni vengono intestati al trustee, non si realizza mai, perché quest'ultimo soggetto ne è proprietario esclusivamente ai fini della gestione e non invece ai fini del godimento.

La sentenza della CTP di Milano (n. 8200/2016) si pronuncia ulteriormente, in un certo senso facendo da precursore alla sentenza della Corte precedente, prevedendo che "*per quanto riguarda i beneficiari finali, il trasferimento iniziale non giustifica di per sé l'applicazione dell'imposta di donazione e successione, e ciò perché l'indice di capacità contributiva si realizzerà solo successivamente*".

Continua

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

Il beneficiario finale, unico soggetto passivo dell'imposta, è al momento di istituzione del trust, titolare di una mera aspettativa nei confronti dei beni trasferiti e solo quando si realizzerà effettivamente il trasferimento sorgerà il presupposto impositivo per l'applicazione dell'imposta di donazione.

In tale sentenza, il trustee proponeva ricorso(1) avverso un avviso di accertamento relativo alla richiesta da parte dell'Agenzia delle Entrate di dover corrispondere le imposte di donazione, ipotecaria e catastale in misura proporzionale al momento della costituzione dell'atto.

La Disponente in questione, in assenza di Beneficiari eredi attuali, aveva individuato quale beneficiario residuale dell'istituto, una ONLUS, nel solo caso in cui non si fossero palesati nemmeno in futuro beneficiari in linea retta.

La Commissione Provinciale ha accolto il ricorso.

In relazione alle ipotecaria e catastale:

La medesima sentenza della Corte sopra analizzata [21.614], in relazione alle imposte ipotecaria e catastale, seppur con riferimento ad un trust autodichiarato, ha affermato che "*L'istituzione di un trust cosiddetto 'autodichiarato', con conferimento di immobili e partecipazioni sociali, con durata predeterminata o fino alla morte del disponente-trustee, con beneficiari i discendenti di quest'ultimo, deve scontare l'imposta ipotecaria e quella catastale in misura fissa e non proporzionale, perchè la fattispecie si inquadra in quella di una donazione indiretta cui è funzionale la 'segregazione' quale effetto naturale del vincolo di destinazione, una 'segregazione' da cui non deriva quindi alcun reale trasferimento di beni e arricchimento di persone, trasferimento e arricchimento che dovrà invece realizzarsi a favore dei beneficiari, i quali saranno perciò nel caso successivamente tenuti al pagamento dell'imposta in misura proporzionale*".

Anche la CTP di Milano ha assunto la medesima posizione prevedendo che non sono dovute imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale "*ciò in quanto il trust non è immediatamente produttivo degli effetti traslativi finali che costituiscono il presupposto dell'imposta. La costituzione del vincolo di destinazione non è in grado di determinare il presupposto dell'obbligazione tributaria, dovendo l'effetto del trasferimento essere proiettato nella sfera giuridica di un soggetto diverso dal trustee*".

La costituzione di un trust va considerata estranea al presupposto dell'imposta indiretta sui trasferimenti in misura proporzionale, sia essa di registro sia essa ipotecaria o catastale, mancando l'elemento fondamentale dell'attribuzione definitiva dei beni al beneficiario. Proprio in relazione alle ipocatastali, l'applicazione di dette imposte è in misura fissa.

Pare quindi che sia in relazione all'imposta di donazione che relativamente alle imposte ipotecaria e catastale, l'orientamento giurisprudenziale dell'ultimo trimestre 2016 stia, invece, completamente divergendo dalle posizioni da sempre assunte dall'Agenzia delle Entrate e per certi versi avvallate dai Giudici nel 2015.

Note

(1) Il trustee, nel ricorso, peraltro, ricorda come il trust è un atto fiscalmente neutro e privo di elementi di capacità contributiva ai fini delle imposte indirette, e il trustee non è proprietario ex. art. 832 c.c. dei beni conferiti in Trust.

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

Il condono non è indizio di residenza fiscale

di Giovambattista Palumbo

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 19484 del 30.09.2016, ha chiarito alcuni importanti aspetti in tema di residenza fiscale.

Nel caso di specie, un noto pilota motociclistico aveva proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale, che aveva parzialmente accolto l'appello del contribuente contro la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale, che aveva a sua volta invece rigettato il suo ricorso avverso l'avviso di accertamento, con cui, in relazione all'anno d'imposta 2003, era stato recuperato a tassazione un maggior imponibile a titolo di IRPEF, IRAP, IVA, imposta sostitutiva, addizionali regionale e comunale, sanzioni ed interessi.

L'avviso di accertamento era fondato sulla ritenuta natura fittizia del trasferimento della residenza, operato dal pilota, nel 1993 dall'Italia nel Principato di Monaco; natura fittizia basata sulla presunzione di cui all'art. 2, comma 2-bis, del TUIR (ai sensi del quale sono considerati residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, tra i quali è compreso il Principato di Monaco) e, soprattutto, sull'adesione del pilota alla regolarizzazione delle attività finanziarie detenute all'estero, ai sensi dell'art. 15 del d.l. n. 350 del 2001 (convertito dalla legge n. 409 del 2001) (c.d. scudo fiscale).

Il giudice d'appello aveva dunque ritenuto che:

- ☑ l'avere il contribuente aderito allo scudo fiscale di cui al d.l. n. 350 del 2001 aveva comportato che egli si era autodichiarato fiscalmente residente in Italia per l'anno in contestazione, né era sufficiente l'iscrizione all'AIRE perché potesse essere considerato fiscalmente non residente;
- ☑ la ratio legis dello scudo fiscale tendeva ad estendere il concetto di residenza in Italia, anche al fine di allargare la sfera di utilizzazione dell'istituto, e non sussisteva alcun interesse, per un cittadino straniero, a scudare capitali in Italia;
- ☑ la differenza tra rimpatrio di capitali e regolarizzazione degli stessi, lungi dal comportare il venir meno, nel secondo caso, del presupposto della residenza in Italia, rilevava soltanto nel senso che con la procedura di rimpatrio i capitali potevano legittimamente circolare in Italia, mentre con la procedura di regolarizzazione il contribuente poteva conservare all'estero le attività oggetto di emersione;

Era invece considerata legittima, trattandosi di accertamento induttivo, la richiesta del contribuente di ricollegare ai maggiori ricavi l'incidenza dei maggiori costi emersi dagli stessi accertamenti compiuti, indipendentemente dalla prova che la parte avesse fornito, poiché altrimenti si sarebbe assoggettato illegittimamente ad imposta, come reddito d'impresa, il profitto lordo anziché quello netto.

Presentato ricorso davanti alla Suprema Corte, il contribuente eccepiva che il giudice d'appello, nell'affrontare il tema di fondo della controversia, concernente l'individuazione della residenza fiscale, aveva attribuito efficacia decisiva al fatto che egli aveva aderito allo scudo fiscale, con l'implicito effetto di rendere superfluo l'esame della documentazione probatoria esibita dal contribuente al fine di vincere la presunzione di cui all'art. 2, comma 2-bis, TUIR.

Il ricorrente, inoltre, premesso che, nella dichiarazione riservata, presentata ai sensi dell'art. 15 del citato d.l. n.

Continua

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

350 del 2001, non aveva dichiarato di essere residente in Italia, bensì nel Principato di Monaco, osservava, in sintesi, che:

- i criteri per la determinazione della residenza fiscale in Italia sono esclusivamente quelli indicati nell'art. 2 del d.P.R. n. 917 del 1986, alla cui disciplina la presentazione della dichiarazione di condono costituiva elemento totalmente estraneo;
- la regolarizzazione delle attività finanziarie detenute all'estero, di cui al menzionato art. 15, non presupponeva, contrariamente all'istituto del rimpatrio, previsto dal precedente art. 12 del medesimo d.l. n. 350/01, che il dichiarante fosse fiscalmente residente nel territorio dello Stato, come risultava dal raffronto del tenore letterale delle due disposizioni e da ragioni di tipo logico-sistematico;
- ove pure, in ipotesi, la disciplina dettata dall'art. 15 fosse stata intesa come riferita ai soli soggetti residenti, la conseguenza della sua utilizzazione da parte di un non residente sarebbe stata soltanto l'inefficacia della stessa, senza alcuna implicazione in ordine alla determinazione della residenza fiscale;
- solo nella circolare emanata nel 2009 in relazione all'art. 13-bis del d.l. n. 78 del 2009 (c.d. scudo fiscale ter), e non anche in quella adottata nel 2001, era prescritto che il soggetto interessato, ove rientrante tra quelli contemplati nel citato art. 2, comma 2-bis, del TUIR, dovesse manifestare il proprio status di residente italiano, "rinunciando pertanto alla possibilità di fornire la prova contraria" ivi prevista.

I motivi di ricorso, secondo la Cassazione, erano fondati.

Il decreto-legge 25 settembre 2001, n. 350 (convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 409), al Capo III - rubricato «Emersione di attività detenute all'estero» -, disciplina infatti gli istituti del <rimpatrio> e della <regolarizzazione>.

E, per quanto qui rilevava, l'art. 12 («Rimpatrio») prevedeva, al comma 1, che «Nel periodo tra il 1 novembre 2001 e il 28 febbraio 2002 gli interessati fiscalmente residenti in Italia che rimpatriano, attraverso gli intermediari, denaro e altre attività finanziarie detenute almeno al 1 agosto 2001 fuori del territorio dello Stato, senza l'osservanza delle disposizioni di cui al decreto-legge n. 167 del 1990, possono conseguire gli effetti indicati nell'articolo 14 con il versamento di una somma pari al 2,5 per cento dell'importo dichiarato delle attività finanziarie medesime (...)»; mentre l'art. 15 («Regolarizzazione delle attività finanziarie detenute all'estero») disponeva, al comma 1, che «In conformità alle disposizioni del Trattato istitutivo della Comunità europea in materia di libera circolazione dei capitali, gli interessati che comunque detengono all'estero alla data di entrata in vigore del presente decreto attività finanziarie, possono conseguire gli effetti indicati nell'articolo 14, ad eccezione del comma 8, relativamente alle attività finanziarie mantenute all'estero e regolarizzate, con il versamento della somma indicata nell'articolo 12, comma 1 (...)».

Le disposizioni di cui al Capo III del d.l. n. 350 del 2001 venivano poi estese, ai sensi dell'art. 6 del d.l. 24 dicembre 2002, n. 282 (convertito dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27,), anche «alle operazioni di rimpatrio e regolarizzazione effettuate fino al 30 settembre 2003, relativamente ad attività detenute fuori dal territorio dello Stato alla data del 31 dicembre 2001».

Il thema decidendum non consisteva quindi nello stabilire se l'istituto della regolarizzazione delle attività finanziarie detenute all'estero, di cui al richiamato art. 15 del d.l. n. 350 del 2001, fosse riservato ai soggetti fiscalmente residenti in Italia, come previsto espressamente dall'art. 12 in ordine al rimpatrio, oppure fosse utilizzabile anche dai non residenti (o, comunque, dal ricorrente), bensì nel valutare la correttezza dell'attribuzione alla relativa dichiarazione dell'effetto di stabilire ex se, in veste di "autodenuncia", e quindi in via automatica ed assorbente ogni altra valutazione probatoria, la residenza italiana del dichiarante.

Tale ultima tesi, secondo i giudici di legittimità, non era condivisibile.

I criteri per la determinazione della residenza nel territorio dello Stato sono infatti indicati nell'art. 2 del

Continua

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

d.P.R. n. 917 del 1986, il quale individua, a tal fine, al comma 2, tre presupposti, in via alternativa: il primo, formale, rappresentato dall'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente per la maggior parte del periodo d'imposta; e gli altri due, di fatto, costituiti dal domicilio o dalla residenza nello Stato ai sensi del codice civile (sempre per lo stesso arco temporale minimo).

Il comma 2-bis, poi, che qui specificamente interessava, stabiliva (nel testo vigente ratione temporis) che «si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato», individuati con decreto del Ministro delle finanze del 4 maggio 1999 (c.d. paesi black list).

La residenza in Italia del ricorrente, iscritto all'AIRE e residente nel Principato di Monaco (paese inserito nell'elenco di cui al predetto d.m.), andava, quindi, accertata alla stregua della disposizione ora indicata, la quale, come visto, prevedeva una presunzione relativa di residenza in Italia (e cioè di fittizietà della residenza monegasca), che poteva però essere vinta dall'interessato fornendo la prova contraria.

Nell'applicazione di tale disciplina, si rivelava dunque errato attribuire — come invece aveva fatto il giudice a quo - alla dichiarazione riservata presentata ai fini della regolarizzazione, natura - decisiva - di "autodichiarazione", o "autodenuncia", della propria residenza italiana (e ciò sulla base della considerazione che i destinatari e potenziali beneficiari dell'istituto sono soltanto i soggetti residenti), con l'effetto di rendere in radice superfluo l'esame degli elementi probatori addotti dal contribuente al fine di superare la menzionata presunzione.

Tale qualificazione giuridica, dotata della predetta efficacia dirimente e preclusiva, non aveva quindi fondamento normativo; e l'avere inteso regolarizzare - e non rimpatriare - alcune attività detenute all'estero non determinava, per ciò solo, in assenza di una chiara previsione (o di specifica e idonea dichiarazione), l'effetto della acquisizione, da parte del dichiarante, della residenza in Italia, né quello di privarlo, per una sorta di implicita rinuncia, del diritto alla prova contraria, convertendo la presunzione in certezza.

In definitiva, il comportamento in esame non poteva avere, di per sé, tali automatiche e drastiche conseguenze, potendo solo essere oggetto di valutazione nell'ambito del complesso degli elementi probatori acquisiti in giudizio ai fini di cui al citato art. 2, comma 2-bis, del TUIR.

Si ricorda comunque, in conclusione, che ai sensi dell'art. 2 del Tuir gli elementi che determinano la residenza fiscale di un soggetto persona fisica sono i seguenti:

- un elemento temporale, quale la maggior parte del periodo d'imposta;
- alcuni elementi tra loro alternativi, ovvero:
  a) l'iscrizione anagrafica;
  b) il domicilio (ossia la sede principale degli affari e interessi ex art. 43, co. 1 c.c.);
  c) la residenza (ossia la dimora abituale ex art. 43, co. 2, c.c.).

Per quanto riguarda il presupposto temporale, la Circolare 304/E del 2/12/1997 precisa che "*con tale requisito il legislatore ha inteso, in effetti, richiedere la sussistenza di un legame effettivo e non provvisorio del soggetto con il territorio dello Stato, tale da legittimare il concorso alle spese pubbliche in ottemperanza ai doveri di solidarietà di cui all'articolo 2 della Costituzione*".

Quanto agli altri requisiti bisogna evidenziare che l'iscrizione all'Anagrafe dei residenti rappresenta una presunzione assoluta ai fini della prova della residenza fiscale in Italia. Contro di essa quindi non è ammessa prova contraria. La sua sussistenza, quindi, non potrà essere contestata.

Invece la cancellazione dall'anagrafe dei residenti e l'iscrizione nell'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), come anche visto dalla sentenza in commento, non costituisce elemento per escludere tout court il domicilio o la residenza nello Stato, ma rappresenta solo una presunzione legale relativa (superabile

Continua

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

quindi con prova contraria) a favore del contribuente.

Tanto detto in merito al requisito dell'iscrizione all'Anagrafe, per quanto riguarda invece l'altro requisito (alternativo) della residenza, questa, secondo la definizione che se ne dà nel codice civile, corrisponde al luogo in cui la persona ha la propria dimora abituale, ai fini della cui sussistenza assumono grande importanza sia l'elemento (oggettivo) della stabile permanenza, che quello (soggettivo) della volontà del soggetto di rimanere in un dato luogo.

La residenza, quindi, non viene meno per una più o meno prolungata assenza, specie se occasionata da motivi contingenti (viaggi di studio o di lavoro, ecc.), semprechè comunque la persona vi conservi l'abitazione e vi ritorni quando possibile.

Per quanto riguarda infine il domicilio, esso è definito come il luogo in cui la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi.

Il concetto è ribadito dalla Circolare n. 304/E del 2 dicembre 1997, che specifica che "*la giurisprudenza prevalente sostiene che il domicilio è un rapporto giuridico con il centro dei propri affari e prescinde dalla presenza effettiva in un luogo. Esso consiste dunque principalmente in una situazione giuridica che, prescindendo dalla presenza fisica di un soggetto, è caratterizzata dall'elemento soggettivo, cioè dalla volontà di stabilire e conservare in quel luogo la sede principale dei propri affari ed interessi*".

La valutazione da effettuare in questi casi è dunque spiccatamente di fatto, intendendo, così continua la circ. 304/E, "*la locuzione "affari ed interessi" in senso ampio, cioè comprensivo non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche morali, sociali e familiari; sicchè la determinazione di domicilio va desunta alla stregua di tutti gli elementi di fatto che, direttamente o indirettamente, attestino la presenza in un certo luogo di tale complesso di rapporti ed il carattere principale che esso ha nella vita della persona*".

Dunque, l'art 2, co. 2, del Tuir contiene una nozione di residenza fiscale più ampia di quella civilistica, comprendendo sia le persone che per la maggior parte dell'anno sono rimaste iscritte all'anagrafe dei comuni italiani (obbligatoria ai sensi dell'art. 2 L. 1228/1954, ma ad oggi senza sanzione), sia quelle che hanno dimorato abitualmente in Italia, sia infine quelle che hanno comunque mantenuto nel territorio nazionale il proprio domicilio, inteso, come detto, come sede principale degli affari ed interessi (economici e personali).

L'Amministrazione Finanziaria, peraltro, vista l'alternatività di tali presupposti, potrà contestare la fittizietà del trasferimento all'estero, dimostrando la sussistenza anche soltanto di uno di questi elementi.

In tale contesto, proprio al fine di agevolare l'azione di contrasto dell'Amministrazione Finanziaria, l'art. 10 della L. n. 448 del 1998 ha infine provveduto ad integrare (e rafforzare) i criteri fissati dall'art. 2 del DPR n. 917 del 1986, introducendo il citato comma 2 bis.

Per quanto riguarda in particolare la prova contraria che il contribuente può offrire, come anche evidenziato nella Circolare n. 140/99, questa potrà consistere:

- nella dimostrazione della sussistenza della dimora abituale nel paese fiscalmente privilegiato (sia personale che dell'eventuale nucleo familiare);
- l'iscrizione ed effettiva frequenza dei figli presso istituti scolastici o di formazione del paese estero;
- lo svolgimento di un rapporto di lavoro continuativo, ovvero l'esercizio stabile di un'attività economica nel Pese estero;
- la stipula di contratti di acquisto e locazione di immobili residenziali nel paese estero;
- le fatture o ricevute di erogazione di servizi di gas, telefono, luce etc. pagate nel paese estero;
- la movimentazione di somme di denaro nel paese estero;
- l'iscrizione a liste elettorali nel paese estero.

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

FISCUS
periodico di approfondimento del Commercialista Telematico ®
http://www.commercialistatelematico.com/
Anno 2017 ▼ Numero 2▼ Febbraio ▼ Sezione ▼
C.F.C.

La disciplina CFC alla luce dei recenti chiarimenti della C.M. 35/E/2016

di Ennio Vial

I lineamenti della disciplina

Le caratteristiche essenziali della norma (art. 167 del tuir) sono le seguenti:

- ☑ qualsiasi soggetto residente in Italia (persona fisica, società, ente) può "ricadere", nel rispetto degli ulteriori requisiti richiesti, nella disciplina in esame;
- ☑ il primo requisito necessario è la detenzione del controllo; il controllo può essere sia diretto che indiretto attraverso una società fiduciaria o per interposta persona;
- ☑ il secondo requisito è beneficiare, nello stato estero, di un regime fiscale, anche speciale, privilegiato; l'individuazione dei regimi privilegiati ha subito diverse modifiche negli ultimi anni;
- ☑ se si verificano le condizioni testé citate, il reddito della controllata estera è imputato per trasparenza ai soci italiani in proporzione alle partecipazioni da esse detenute;
- ☑ il momento coincidente con la data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero è il momento a decorrere dal quale i redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato sono imputati, per trasparenza, ai soggetti italiani; si evidenzia come anche la verifica dell'esistenza del controllo deve essere effettuata con riferimento a tale momento;
- ☑ la disciplina si applica anche per le partecipazioni in soggetti non residenti relativamente ai redditi derivanti da loro stabili organizzazioni assoggettati a regimi fiscali privilegiati.

Come detto, i soggetti interessati dalla norma sono tutti i soggetti passivi IRPEF e IRES (indipendentemente dal fatto che siano o meno titolari di reddito d'impresa) ad esclusione dei soggetti non residenti[(1)].

In dettaglio, rientrano nell'ambito di applicazione della normativa cfc (nel senso che ad essi può essere imputato il reddito conseguito da un soggetto estero controllato):

- le persone fisiche residenti;
- le società di capitali, le società cooperative e di mutua assicurazione residenti;
- gli enti commerciali e non commerciali residenti;
- le società di persone e gli altri soggetti previsti dall'articolo 5 del tuir.

Si evidenzia come l'esercizio di un'attività d'impresa non è un prerequisito oggettivo necessario per annoverare la struttura estera tra quelle suscettibili di soggiacere alla disciplina in oggetto.

In altri termini, a prescindere dalla veste giuridica rivestita dalla controllata estera e dall'effettiva attività svolta dalla medesima, stante l'ampiezza dei soggetti esteri partecipati – imprese, società o altri enti – cui è applicabile la disciplina cfc, anche società ed enti non commerciali esteri sono assoggettati alla suddetta disciplina.

Tale interpretazione è conforme al principio per cui tutti i redditi conseguiti dal soggetto estero sono considerati, ai fini dell'imputazione e tassazione in Italia, redditi d'impresa.

Il rapporto di controllo

Per quanto riguarda la definizione di controllo la norma fa riferimento all'art.2359 c.c.

L'Agenzia delle entrate con la circolare 207/E/2000 ha precisato che il concetto di controllo è fissato

Continua

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

unicamente dall'articolo 2359 del codice civile, nulla valendo altre definizioni esistenti nei Paesi in cui è localizzata la società controllata.

Pertanto, sono considerate società controllate ai fini dell'applicazione della disciplina cfc:

- le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria (c.d. controllo di diritto); ai fini dell'individuazione di tali voti si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a interposta persona, mentre non si computano i voti spettanti per conto di terzi;
- le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria (c.d. controllo di fatto); ai fini dell'individuazione di tali voti si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a interposta persona, mentre non si computano i voti spettanti per conto di terzi;
- le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa (c.d. controllo in base a vincoli contrattuali). Si evidenzia come la relazione ministeriale al regolamento attuativo (D.M. n.429 del 21 novembre 2001) ha specificato che "ai fini dell'imputazione del reddito, oltre al controllo è necessaria una, seppur minima, partecipazione all'utile dell'impresa estera da parte del soggetto italiano".

Ai sensi dell'art.1 co.3 del D.M. 21 novembre 2001 n.429, per la verifica della sussistenza del controllo rileva la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato.

Nel caso in cui né dallo statuto del soggetto estero controllato, né dalle disposizioni generali del Paese estero sia dato individuare una data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione, si dovrà fare riferimento alla data di chiusura dell'esercizio fiscale del soggetto residente controllante.

Per quanto riguarda le persone fisiche, l'art.1 co. 3 del D.M. 21 novembre 2001 n.429 ha specificato che, ai fini della determinazione del requisito del controllo, si deve tener conto anche dei voti spettanti ai familiari di cui all'art.5, comma 5, ossia il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado.

Si è detto che il controllo può essere esercitato indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona.

Si osserva, inoltre, che il controllo "a catena" rientra nell'ambito di applicazione della disciplina; tuttavia, si possono manifestare differenze a seconda che i soggetti attraverso i quali viene esercitato siano residenti all'estero o in Italia.

In particolare, l'art. 3 co.1 del D.M. 429 del 2001 stabilisce che i redditi determinati ai sensi dell'articolo 2, convertiti secondo il cambio del giorno di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione dell'impresa, società o ente non residente, sono imputati al soggetto residente che esercita il controllo, anche ai sensi dell'articolo 2359 co.1 n. 3 c.c. in proporzione alla sua quota di partecipazione agli utili diretta o indiretta; tuttavia, in caso di partecipazione indiretta per il tramite di soggetti residenti o di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, i redditi sono ad essi imputati in proporzione alle rispettive quote di partecipazione.

In sostanza, se il controllo indiretto è esercitato tramite un soggetto residente i redditi sono imputati a tale soggetto; diversamente, se il controllo indiretto è esercitato tramite un soggetto non residente i redditi sono imputati al soggetto residente.

Le recenti modifiche

Il legislatore è intervenuto a più riprese nel corso degli ultimi anni sul tema della cfc ed in particolare con la L. 190/2014 (Legge di Stabilità 2015), il D.Lgs. 147/2015 (Decreto internazionalizzazione) e la L. 208/2015

Continua

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

(Legge di stabilità 2016).

L'Agenzia delle Entrate ha poi emanato la circolare n. 35/E del 4 agosto 2016 per fornire alcuni chiarimenti sul tema in esame.

Nel corso degli ultimi due anni, infatti, l'ordinamento tributario italiano ha registrato importanti sviluppi normativi nell'ambito della fiscalità internazionale.

L'azione del legislatore domestico si inserisce nel più ampio contesto sia europeo che extraeuropeo, caratterizzato da una sempre crescente attenzione rivolta a tematiche collegate alla globalizzazione delle imprese e dei mercati, all'evasione e all'elusione fiscale internazionale, all'erosione della base imponibile e alla lotta contro la concorrenza fiscale dannosa.

Le novità, in sintesi, sono le seguenti:

- l'abrogazione dell'articolo 168 del tuir in materia di collegate estere;
- l'abrogazione dell'articolo 168-bis del tuir, che prevedeva l'elaborazione di una white list, e la conseguente eliminazione del riferimento a tale articolo nell'ambito della disciplina cfc (articolo 167, comma 1, del TUIR);
- l'individuazione degli Stati o territori a fiscalità privilegiata, partendo da un sistema imperniato sulla black list, passando per un regime che affianca alle liste anche i regimi speciali (per l'esercizio 2015), approdando all'attuale criterio (efficace dal 1° gennaio 2016) che fa riferimento al livello di tassazione nominale (articolo 167, comma 4, del tuir);
- la determinazione del reddito imputato per trasparenza in capo al socio residente (articolo 167, comma 6, del tuir);
- l'attribuzione a un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate dell'indicazione dei criteri per determinare l'effettivo livello di tassazione ai fini dell'applicazione del comma 8-bis (articolo 167, comma 8 -bis, del tuir);
- l'istituto dell'interpello la cui obbligatorietà è venuta meno a partire dall'esercizio 2015 (articolo 167, commi 5 e 8-ter, del tuir);
- le garanzie del contribuente in sede di accertamento, prevedendo un obbligo di avviso gravante sull'Amministrazione finanziaria che consente di instaurare un preventivo contraddittorio con il contribuente (articolo 167, comma 8-quater, del tuir), in cui gli viene fornita la possibilità di presentare le prove necessarie alla disapplicazione della disciplina cfc;
- l'obbligo di segnalazione in dichiarazione della detenzione di partecipazioni in imprese estere controllate cui sia applicabile la CFC rule (articolo 167, comma 8-quater, del tuir).

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

La tassazione dei redditi degli artisti per esibizioni all'estero: coordinameneto tra normativa interna e patti convenzionali

di Giovambattista Palumbo

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 23984 del 24.11.2016, ha affrontato un tema sempre molto interessante: la tassazione dei redditi degli artisti per esibizioni all'estero.

Nel caso di specie la ricorrente era un'artista che effettuava spesso esibizioni canore all'estero.

Nel 2004 la contribuente aveva percepito redditi in Francia, provento di tale sua attività, che però non aveva dichiarato in Italia, e che l'Agenzia delle Entrate, a seguito di verifiche incrociate, aveva tuttavia individuato e sottoposto a tassazione.

La ricorrente aveva allora fatto presente di avere dichiarato quei guadagni in Francia, dove aveva anche pagato le imposte, documentando tale circostanza a seguito di relativa richiesta da parte dell'Agenzia.

Il Fisco, tuttavia, aveva ritenuto di dover applicare al caso di specie l'art. 17 della Convenzione con la Francia, in base al quale, secondo l'interpretazione data dall'Amministrazione, il fatto che l'artista avesse versato le imposte in quel Paese non impediva all'Italia di poter considerare comunque imponibile il reddito estero, salva la dichiarazione del credito di imposta.

La Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso, mentre quella Regionale, su appello dell'Agenzia, riteneva doversi applicare la regola del concorso, ai fini Irpef, delle potestà impositive dei due Paesi. Tuttavia, riconoscendo la buona fede della contribuente, la CTR annullava l'avviso di accertamento quanto alle sanzioni applicate.

Ricorreva, infine, davanti alla Suprema Corte la contribuente, denunciando nullità della sentenza e violazione di legge, e proponeva ricorso incidentale anche l'Agenzia delle Entrate quanto alle sanzioni.

La ricorrente principale sosteneva quindi che il giudice di appello aveva pronunciato anche sulla esistenza del potere impositivo del Fisco italiano, ai sensi dell'art. 17 della Convenzione, anche se tale questione, decisa in primo grado, non era stata riproposta in appello in modo specifico, come impone l'art. 53 del D.lvo 546 del 1992.

In sostanza, i giudici di primo grado avevano ritenuto che, ai sensi dell'art. 17 del Trattato con la Francia, l'Italia non avesse potere impositivo per i redditi degli artisti prodotti nello stato estero.

Tale punto di sentenza, secondo il contribuente, non era stato impugnato esplicitamente e dunque doveva ritenersi formalmente coperto da giudicato.

Invece, in violazione sia dell'art. 53 D.lvo 546 del 1992 che dell'art. 329 c.p.c., i giudici di secondo grado avevano comunque affrontato la questione, nonostante non riproposta, ribaltandone la soluzione.

Tale motivo di impugnazione, secondo la Corte, era infondato, dato che "nel processo tributario, ove l'Amministrazione finanziaria si limiti a ribadire e riproporre in appello le stesse ragioni e argomentazioni poste a sostegno della legittimità del proprio operato, come già dedotto in primo grado, in quanto considerate dalla stessa idonee a sostenere la legittimità dell'avviso di accertamento annullato, è da ritenersi assolto l'onere

Continua

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

d'impugnazione specifica previsto dall'art.. 53 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, secondo il quale il ricorso in appello deve contenere "i motivi specifici dell'impugnazione" e non già "nuovi motivi", atteso il carattere devolutivo pieno dell'appello, che è un mezzo di impugnazione non limitato al controllo di vizi specifici della sentenza di primo grado, ma rivolto ad ottenere il riesame della causa nel merito" (Cass. n. 3064 del 2012, in termini analoghi Cass. ord. n. 1200 del 2016).

E l'Agenzia, invero, aveva riproposto in appello la questione della legittimità dell'avviso di accertamento, ribadendo le ragioni poste a fondamento della legittimità del suo operato, ragioni che la commissione di secondo grado conseguentemente aveva preso in considerazione.

La ricorrente richiamava comunque anche la violazione sia dell'art. 17 del Trattato con la Francia, che degli articoli 3 e 165 TUIR sotto due profili connessi. Secondo la contribuente, infatti, la Commissione aveva errato nel ritenere applicabili le norme del testo unico, ed a farle prevalere su quelle del Trattato.

Ed inoltre aveva erroneamente inteso quest'ultimo, ritenendo che l'articolo 17 non prevedesse l'esclusiva potestà impositiva dello stato estero (nella fattispecie la Francia).

Più in particolare, la sentenza impugnata, sulla scorta di una circolare ministeriale, aveva dunque ritenuto che l'Italia possa rinunciare alla sua potestà impositiva solo quando questa è attribuita in via esclusiva allo Stato estero, mentre quando ciò non è espressamente previsto (come sarebbe avvenuto nel caso in questione), l'Italia mantiene comunque la sua potestà impositiva ed il pericolo della doppia tassazione è evitato concedendo al contribuente, che abbia pagato all'estero, un credito di imposta.

Secondo la ricorrente, invece, era proprio l'art. 17 del Trattato con la Francia a doversi applicare, in quanto norma di diritto internazionale che deroga alle disposizioni interne.

Queste ultime, che prevedono l'imponibilità del reddito anche se conseguito all'estero, si potevano dunque applicare, ad avviso del contribuente, solo ove non ci fosse stata una norma pattizia con lo Stato interessato, che disponesse diversamente.

Infine il ricorrente evidenziava che l'Agenzia delle Entrate, per dare dell'art. 17 della Convenzione e del suo rapporto con le norme interne, l'interpretazione che poi aveva dato, aveva fatto altresì leva sull'art. 24 della Convenzione stessa. E dal significato di tale norma aveva tratto conferma che l'art. 17 consente la concorrente potestà impositiva dell'Italia.

Ciò in quanto il medesimo articolo prevede meccanismi, interni, di eliminazione degli effetti della doppia imposizione.

Secondo la ricorrente, però, questa era una interpretazione sbagliata, proprio perché fatta a prescindere dal confronto con le altre norme della Convenzione e segnatamente con lo stesso art. 17.

Anche tale contestazione, secondo la Corte, era infondata.

In materia di imposte sui redditi, l'obbligazione tributaria grava, infatti, in linea di principio, su tutti i possessori di reddito (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 1 Tuir: presupposto oggettivo) residenti o meno nel territorio dello Stato (art. 2 Tuir: soggetti passivi).

I primi vengono incisi in base al criterio soggettivo dell'utile mondiale (nel senso che "l'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti", come precisa l'art. 3, par.1 TUIR), mentre per i soggetti non residenti il prelievo fiscale avviene in base al criterio oggettivo di "territorialità" della fonte del reddito (nel senso che il reddito complessivo imponibile per i non residenti è formato soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato).

L'adozione del doppio criterio di prelievo (inteso ad escludere "zone franche" della imposizione), in base all'utile

Continua

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

mondiale" del soggetto e alla territorialità della fonte del reddito, espressione della sovranità dello Stato sui cittadini e sul territorio, implica dunque il rischio di doppie imposizioni rispetto a quei Paesi che utilizzano gli stessi criteri.

Di qui l'esigenza di adottare appositi accordi tra gli Stati, che prevalgano sulla normativa interna, prevalenza che deriva altresì da espressa disposizione di legge (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 75, che stabilisce che "nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia") (così Cass. n. 12595/04 ed in senso conforme Cass. n. 29455/08; id.n.3556/09; da ultimo Cass. n. 14474 del 2016).

E invero, sia l'art. 3 del TUIR, il quale fissa il principio dell'utile mondiale, sia l'art. 165 TUIR, che impone regole interne per evitare l'eventualità della doppia imposizione, si applicano solo in assenza di norme pattizie di segno contrario, non applicandosi quindi quando la questione sia regolata da apposita Convenzione.

I giudici di legittimità evidenziano inoltre che, in relazione al Trattato con l'Irlanda, ma l'argomento valeva anche nel caso in esame del Trattato con la Francia, la stessa Suprema Corte ha già affermato che la "Convenzione tra l'Italia e l'Irlanda conclusa a Dublino 1'11 giugno 1971, ratificata e resa esecutiva con L. 9 ottobre 1974, n. 583, ... per il carattere di specialità del suo ambito di formazione, così come le altre norme internazionali pattizie - prevale sulle corrispondenti norme nazionali, dovendo la potestà legislativa essere esercitata nei vincoli derivanti, tra l'altro, dagli obblighi internazionali (art. 117 Cost., comma 1, nel testo di cui alla L. Cost. 18 ottobre 2001, n. 3, art. 3)." (Cass. n. 1138 del 2009) e che "le convenzioni bilaterali in materia di doppia imposizione hanno la funzione di dettare norme internazionali di conflitto, le quali eliminino la sovrapposizione dei sistemi fiscali nazionali, perché, diversamente, i contribuenti dovrebbero subire, in relazione al reddito percepito all'estero, un maggior carico fiscale, con conseguente ostacolo all'attività economica internazionale. Tale scopo viene perseguito mediante l'attribuzione del potere d'imposizione fiscale ad uno Stato contraente e, corrispondentemente, con la rinuncia all'esercizio di tale potere da parte dell'altro Stato. In alcuni casi viene prevista una potestà impositiva concorrente dello Stato fonte. Deve, pertanto, considerarsi coerente con tali finalità la sola esistenza del potere impositivo principale di uno Stato contraente, indipendentemente dall'effettivo pagamento dell'imposta in tale Paese" (Cass. 29 gennaio 2001 n. 1231; Cass. 21 febbraio 2001 n. 2532).

Ciò posto, la questione diventava allora quella di come la Convenzione con la Francia, ratificata e resa esecutiva dalla legge 7 gennaio 1992, n. 20, ripartiva effettivamente la potestà impositiva, quanto ai redditi degli artisti, tra i due sistemi fiscali.

Di regola, infatti, le Convenzioni, che sfruttano modelli predisposti dall'OCSE, prevedono o una potestà esclusiva dello Stato estero, o una potestà concorrente dei due Stati. In questa ultima ipotesi, come detto, il rischio della doppia imposizione è evitato concedendo al contribuente, che abbia pagato le imposte all'estero, un credito di imposta in Italia.

Per stabilire a quale delle due ipotesi facesse riferimento l'art. 17 relativo agli artisti, bisognava innanzitutto guardare al dato letterale (l'interpretazione letterale delle Convenzioni è infatti il primo criterio ermeneutico, come stabilisce la stessa Convenzione di Vienna del 1969 sul diritto dei Trattati internazionali, all'art. 31), laddove la norma prevede che "i redditi sono imponibili in detto altro Stato", con riferimento appunto a quello in cui i redditi degli artisti sono prodotti.

Non dice però la norma che tali redditi sono imponibili "soltanto" nello Stato in cui sono prodotti, lasciando dunque intendere, conclude la Corte, che le due potestà impositive concorrono.

La stessa Convenzione, infatti, sottolinea ancora la Corte, sia all'art. 18, relativo alle pensioni percepite in Francia, che all'art. 19, relativo a remunerazioni da pubblico impiego diverse da pensioni, prevede che la

Continua

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

tassazione avvenga soltanto in Francia.

E così è anche per alcune ipotesi di lavoro subordinato privato (art. 15), rispetto alle quali la norma distingue tra casi in cui la tassazione è soltanto francese e casi in cui non lo è.

All'interno della medesima Convenzione, quindi, alcuni redditi sono espressamente assoggettati alla potestà impositiva esclusiva dello Stato fonte, ed altri invece no.

Non solo, ma lo stesso articolo 17, accanto all'ipotesi in esame, nella quale, come detto, non è usata l'espressione "soltanto" a significare l'esclusiva potestà di uno Stato, nei commi successivi (terzo e quarto) invece usa l'avverbio in questione per affermare quella esclusività se per i compensi dell'artista vengano usati fondi pubblici.

Ed è significativo quindi, afferma la Corte, che, all'interno della stessa norma, per un'ipotesi si dica che la potestà è soltanto dello Stato di residenza (uso di fondi pubblici) e per altra ipotesi (compensi senza contributo pubblico) invece no.

Una interpretazione diversa da quella letterale è peraltro consentita unicamente nei casi in cui quest'ultima conduca a conclusioni oscure, o in conflitto con altre regole del sistema. Ma nella fattispecie l'esito della interpretazione letterale non era né oscuro, nè in conflitto con altri significati del sistema.

La prestazione degli artisti, infatti, ha caratteri particolari in ragione della ridotta permanenza dell'interessato nel territorio dello Stato estero, circoscritta al tempo necessario alla rappresentazione, ed al fatto che gli artisti non dispongono all'estero di una base fissa, a differenza di quanto può accadere per altri prestatori d'opera. E ciò può quindi ragionevolmente comportare che lo Stato in cui è eseguita la prestazione e prodotto il reddito relativo non sempre è in grado di registrare fiscalmente l'avvenimento, che può essere particolarmente fugace, cosi che è lasciata sempre la possibilità che sia lo Stato di residenza, dove normalmente l'artista fa la dichiarazione, a potere effettuare l'imposizione mancata nello Stato fonte.

E se invece, in quest'ultimo, il reddito è stato regolarmente tassato, il rischio della doppia imposizione è evitato con il riporto a credito da parte dell'artista nello Stato di residenza.

La Suprema Corte rigettava comunque anche il ricorso incidentale, laddove l'Agenzia delle Entrate censurava la sentenza impugnata nella parte in cui il giudice di appello, pur ritenendo dovuta la dichiarazione dei redditi in Italia, ed accertata quindi l'illegittimità della sua omissione, aveva ritenuto non applicabili le sanzioni per obiettiva incertezza normativa.

Sottolinea infatti la Corte che, quando il comportamento della contribuente era stato posto in essere non v'erano pronunce sulla portata dell'art. 17 della Convenzione.

E la giurisprudenza di legittimità ha più volte riconosciuto la buona fede del contribuente in caso di obiettiva incertezza della norma, tale da avere indotto il contribuente in errore, quando, come appunto anche nel caso di specie, l'errore di interpretazione non sia meramente soggettivo o dipeso da condizioni proprie del contribuente, ma generato dalla obiettiva incertezza di significato (Sez. 5 n. 7308 del 2006; Sez. 5 n. 13076 del 2015).

In conclusione, facendo una riflessione più generale, la norma di riferimento è in questi casi l'art. 17, paragrafo 1, della schema di Convenzione Ocse contro le doppie imposizioni, che al riguardo prevede che "nonostante le disposizioni degli articoli 14 e 15 della presente Convenzione, i redditi che un residente di uno Stato contraente ritrae dalle sue prestazioni personali esercitate nell'altro Stato contraente in qualità di artista dello spettacolo, quale artista di teatro, del cinema, della radio o della televisione o in qualità di musicista, nonché di sportivo sono imponibili in detto altro Stato".

L'esigenza di tutelare la potestà impositiva dei singoli Stati ha dunque suggerito l'opportunità di adottare un criterio di imponibilità diverso da quelli previsti dagli artt. 7 e 15 con riferimento ai professionisti

Continua

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

indipendenti e ai lavoratori dipendenti, in modo da prevedere che i redditi da essi conseguiti siano imponibili nello stesso Stato in cui traggono origine.

Da un punto di vista soggettivo l'attività svolta deve possedere il carattere della professionalità richiesto dall'art. 17 e deve trattarsi di un'attività di contenuto artistico.

Sotto il profilo oggettivo, invece, va in primo luogo rilevato che gli artisti e sportivi possono percepire una vasta gamma di corrispettivi in forme differenti.

A livello OCSE, è già stato preso in considerazione, del resto, quali fattispecie ricomprendere nell'ambito applicativo dell'art. 17, rilevandosi come la molteplicità delle attività svolte dagli artisti e la complessità ed articolazione dei contratti da cui sono regolate non permettono un'agevole individuazione dei diversi elementi che compongono i corrispettivi complessivamente percepiti da tali soggetti.

Il Comitato Affari fiscali dell'OCSE, ha in sostanza ritenuto opportuno privilegiare l'interpretazione per cui, visto che le autorità fiscali dei diversi Stati avrebbero difficoltà ad individuare tutti i redditi che l'artista può percepire in modo diretto o indiretto, anche all'estero, in dipendenza dell'attività esercitata nell'ambito del territorio del proprio Stato, con il conseguente rischio di doppie imposizioni o, al contrario, di non imposizione, l'art. 17 deve ritenersi applicabile ai redditi percepiti dall'artista in dipendenza dell'attività propriamente artistica svolta in un determinato Stato.

Al fine di attenuare la doppia imposizione internazionale dei redditi conseguiti dagli artisti il Commentario OCSE suggerisce quindi, per l'appunto, di adottare il metodo del credito d'imposta, in base al quale il reddito di fonte estera conseguito dall'artista residente è comunque imponibile nello Stato di residenza, salvo il riconoscimento di un credito tendenzialmente pari alle imposte assolte all'estero sul medesimo reddito

Il percorso ha una durata di 15 ore e affronta i temi emergenti in materia di fiscalità internazionale. Il numero massimo dei partecipanti è fissato in 15 persone in modo da garantire una continua interazione tra i partecipanti al corso.
Il programma dell'iniziativa è stato predisposto con la finalità di affrontare le questioni di maggiore rilevanza pratica per il Commercialista.

RELATORE: ENNIO VIAL, Dottore Commercialista. Esperto in fiscalità internazionale e Trust. Relatore a numerosi eventi formativi. Autore del Commercialista Telematico.

ORARIO:

– Venerdì 3 marzo dalle ore 9.00 alle 13.00 e dalle 14.00 alle 18.00
– Sabato 4 marzo dalle ore 9.00 alle 13.00 e dalle 14.00 alle 17.00

SEDE: HOTEL NH DE LA GARE, Piazza XX Settembre 2, Bologna

IN OMAGGIO PER I PARTECIPANTI:

– Pranzo di lavoro per entrambe le giornate
– Un anno di abbonamento gratuito a Commercialista Telematico
– Un volume Maggioli Editore
– Un software Commercialista Telematico

Scarica la locandina Iscriviti all'evento

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

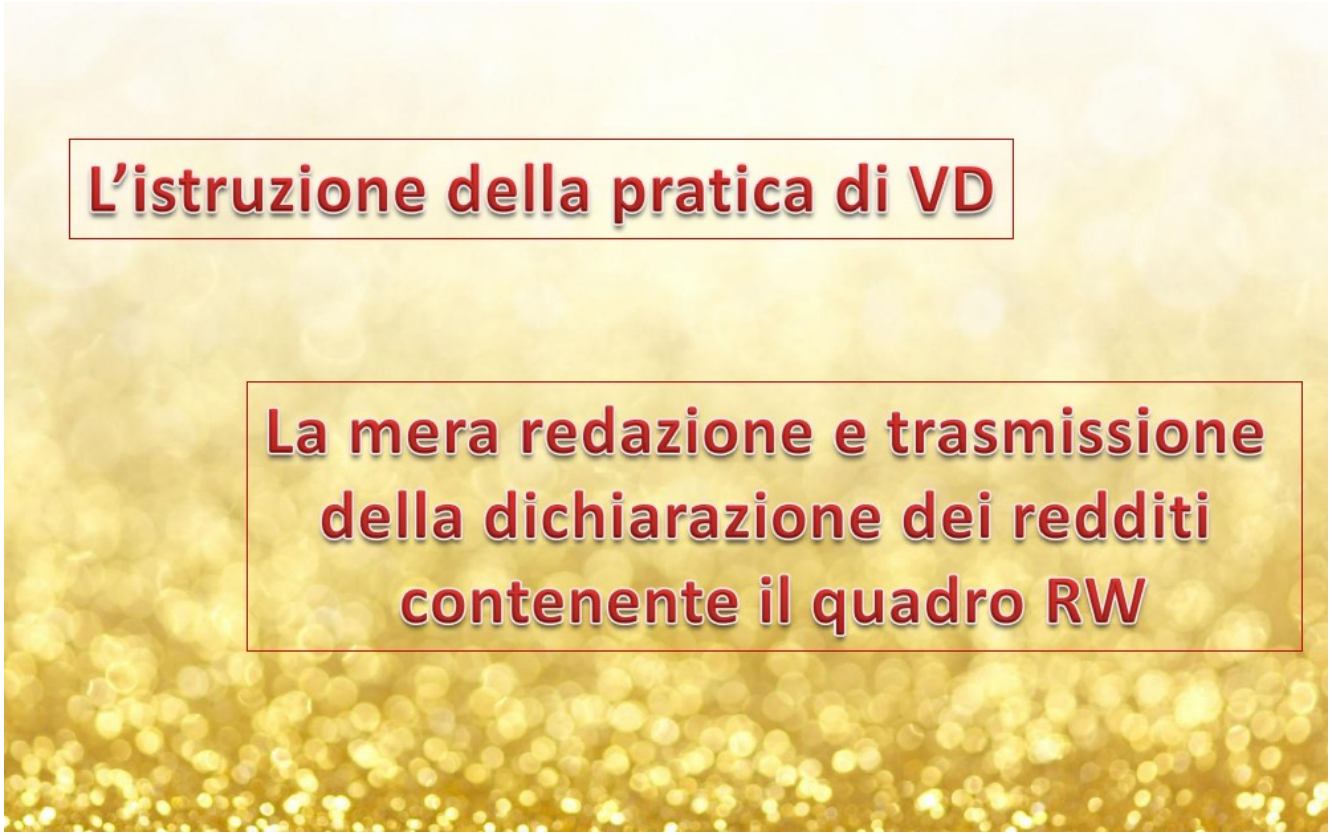
Voluntary disclosure ed implicazioni in materia di antiriciclaggio

di Massimiliano De Bonis

Si pubblicano alcune slide proiettate nel corso della Videoconferenza del Dott. Alessandro Mattavelli del 16 febbraio 2017 sul tema: "La voluntary bis: le prospettive per la sanatoria 2017"
(clicca qui per acquistare la registrazione)

Continua

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.



Continua

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

Continua

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

Mancata segnalazione

PERCORSO VALUTATIVO DELLA MANCATA SEGNALAZIONE DI OPERAZIONE SOSPETTA RELATIVA AL CLIENTE
_____

Le attività professionali espletate nei confronti del Sig. _____ sono state oggetto di valutazione ai fini della possibile S.O.S. (Segnalazione di operazione sospetta) all'U.I.F. della Banca d'Italia.

In particolare, a seguito di predisposizione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2015, è stata rilevata la necessità di provvedere alla "emersione" di redditi prodotti all'estero da evidenziare nel quadro RW delle dichiarazioni reddituali riferite agli anni _____, _____ ,_____, _____.

Tale risultanze derivano dall'adesione, da parte del cliente, alla procedura di emersione volontaria c.d. "Voluntary disclosure" nell'anno di imposta 2015. Tuttavia la pratica è stata curata da altro professionista, e l'attività dello studio è stata limitata alla sola elaborazione e trasmissione della dichiarazione reddituale.

Tale operazione non rientra tra quelle che la normativa antiriciclaggio (D.lgs 231/2007) include tra quelle oggetto di attenzione.

La valutazione si è tuttavia estesa alla posizione complessiva del cliente, per quanto alle attività curate direttamente dallo studio, rilevando che tale soggetto risulta a vario titolo (socio, amministratore o titolare effettivo) interessato in diverse società i cui adempimenti contabili e fiscali sono curati dallo studio.

sanzioni

Normativa in vigore al 16/2/2017	Normativa "in cantiere"
Dal 1% al 40% dell'importo dell'operazione non segnalato	Da euro 30.000,00 ad Euro 300.000,00 per ogni mancata segnalazione

Continua

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

Verbale consegna documenti per richiesta di accesso alla V.D. per investimento nello stato della Città del Vaticano

di Valeria Nicoletti e Luca Bianchi

Verbale di consegna documenti

da parte del cliente al proprio professionista ai fini della richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria relativa agli investimenti nello Stato della Città del Vaticano (come da Convenzione in materia fiscale, stipulata il 1° aprile 2015) ovvero per la gestione del cliente che ha aderito alla procedura di collaborazione volontaria relativa agli investimenti nello Stato della Città del Vaticano (come da Convenzione in materia fiscale, stipulata il 1° aprile 2015)

Oggetto: richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria ai sensi della Legge 7 luglio 2016, n. 137 Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e la Santa Sede in materia fiscale, fatta nella Città del Vaticano il 1° aprile 2015, con relativo Scambio di Note verbali del 20 luglio 2007. (GU n.170 del 22-7-2016) consegna documenti per le posizioni regolarizzate mediante procedura di collaborazione volontaria relativa agli investimenti nello Stato della Città del Vaticano (come da Convenzione in materia fiscale, stipulata il 1° aprile 2015)

Il sottoscritto_____, nato a_____, il giorno _____, e residente a_____, in _____, _____, C.F. _____, [in qualità di legale rappresentante dell' ente ……(es. Istituti di Vita Consacrata, Societa' di Vita Apostolica ed altri enti con personalità giuridica canonica o civile vaticana) consapevole delle responsabilità penali, comprese quelle di cui quelle di cui al D.P.R. 28 dicembre 2000 n. 445, ed in particolare dell'art. 76, come richiamato dall'art. 11, comma 1, D.L. 6 dicembre 2011 n. 201, convertito con modificazioni in L. 22 dicembre 2011 n. 214 al sottoscritto illustrate dal/dott. avv._____,

dichiara

se si interviene nel processo di voluntary

di detenere le seguenti attività non dichiarate al fisco italiano attività finanziarie presso enti che svolgono professionalmente un'attività di natura finanziaria nello Stato della Città del Vaticano.

1)
2)

Dichiara inoltre che i seguenti atti e documenti provenienti da

1) descrizione del documento specificando se si tratta del documento in lingua originale o della traduzione asseverata avendo cura di indicare la banca o l'ente di provenienza.

1)
2)

sono autentici e che i dati, notizie ed informazioni ivi contenuti corrispondono al vero.

Il sig….. **dichiara**, inoltre, di non possedere (ovvero che l'ente…… non possiede) attività finanziarie o altri investimenti non dichiarate in Italia in paesi diversi dallo Stato della Città del Vaticano.[(1)]

se il professionista non interviene nel processo di voluntary, ma deve gestire posizioni che direttamente o indirettamente sono connesse al procedimento

dichiara

di detenere le seguenti attività finanziarie presso enti che svolgono professionalmente un'attività di natura finanziaria nello Stato della Città del Vaticano.

1)
2)

Continua

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

Dichiara inoltre che i seguenti atti e documenti provenienti da

1) descrizione del documento specificando se si tratta del documento in lingua originale o della traduzione asseverata avendo cura di indicare la banca o l'ente di provenienza.

2)

sono autentici e che i dati, notizie ed informazioni ivi contenuti corrispondono al vero.

Il sig….. dichiara, inoltre, di non possedere (ovvero che l'ente…… non possiede) attività finanziarie o altri investimenti non dichiarate in Italia in paesi diversi dallo Stato della Città del Vaticano.(2)

Dichiara, altresì, che le posizioni sopra indicate sono state regolarizzate mediate il procedimento di cui alla Legge 7 luglio 2016, n. 137 Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e la Santa Sede in materia fiscale

Gli atti e documenti sopra indicati vengono consegnati in triplice copia [si consiglia di avere la documentazione almeno i triplice copia] al dott./avv. _____, iscritto all'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili/degli Avvocati di……, al n…., con studio in……, via ……, per l'espletamento dell'incarico professionale già conferito [si consiglia di tenere separati i due documenti predisponendo un apposito mandato per la procedura di collaborazione volontaria], di cui la prima copia, numerata e controfirmata dal sig. _____, rimarrà negli archivi dello studio, mentre le altre due saranno a disposizione della dott./avv. _____ per l'espletamento dell'incarico professionale, di cui una copia, convertita in formato informatico, verrà tenuta a disposizione per qualunque richiesta documentale da parte dell'Agenzia delle Entrate direttamente e/o indirettamente connessa con l'incarico conferito, nonché per tutte le necessità collegate alla posizione del sig….. ovvero dell'ente…..

Luogo e data

Firma (del cliente)

Note

in caso di integrazione della documentazione in corso di svolgimento della pratica è opportuno produrre nuovo verbale con elenco dei documenti aggiornato

In caso di aggiornamento dell'elenco si consiglia al professionista di conservare copia sottoscritta di tutti verbali precedenti

(1) nel caso di possesso di ulteriori investimenti esteri non dichiarati valutare la corretta procedura di regolarizzazione

(2) nel caso di possesso di ulteriori investimenti esteri non dichiarati valutare la corretta procedura di regolarizzazione

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

VOCI DAL FORUM

Il Forum del Commercialista Telematico rappresenta un punto di incontro virtuale dove professionisti ed addetti del settore possono scambiarsi informazioni, sollevare e/o risolvere dubbi di applicazione pratica della materia fiscale e del lavoro.
Non la risposta di un esperto quindi, ma il confronto libero ed aperto di più voci.

Quote

Ravvedimento di versamenti periodici IVA in dichiarazione

ConuslTM

Come vi comportate normalmente con le dichiarazioni IVA dei clienti che non hanno eseguito i versamenti periodici durante l'anno ed effettueranno i relativi ravvedimenti dopo la presentazione della dichiarazione Iva? Nel quadro VL li indicate comunque come versati, per poi procedere al ravvedimento (anche dopo la presentazione della dichiarazione), oppure non ne tenete conto, lasciando che quei debiti si cumulino quindi con il risultato finale della dichiarazione (minor credito o maggior debito)?

———

shailendra

Io li considero come versati, anche se il ravvedimento verrà fatto dopo

———

ConsulTM

Anche io ho sempre fatto così. Ma ora sto ponendo il problema dopo aver letto nella circolare 42/E del 2016 che "qualora, in caso di utilizzo del credito annuale, la compensazione (del debito periodico) venga effettuata dopo la presentazione della dichiarazione Iva, sarà necessario presentre una dichiarazione rettificativa per dare evidenza dell'ulteriore versamento periodico (non indicato nella dichiarazione originaria) e del conseguente incremento del credito annuale compensato".
Mi domandavo se la non indicazione in VL del versamento non effettuato, e la conseguente presentazione della dichiarazione integrativa dopo l'effettuazione del ravvedimento, non debbano intendersi necessarie per qualsiasi versamento periodico iva effettuato a ravvedimento dopo la presentazione della dichiarazione, anche qualora non fosse compensato con credito iva annuale.
Spero vivamente di no... già il primo caso è abbastanza rognoso in quanto il costo del ravvedimento per il contribuente a quel punto sarebbe ben maggiore della sanzione dovuta, dovendo ricomprendere anche il costo della presentazione di un modello integrativo!

———

shailendra

Questo succede appunto nel caso opposto, in cui non segnali il versamento nel quadro VL. Per cui, con minori versamenti, ti trovi con un maggior credito che poi deve essere rettificato.

———

ConsulTM

Aiai, anche sul Sole 24 ore di oggi viene rilevato quanto temevo.... Diversamente da quanto abbiamo fatto finora, sembra che i mancati versamenti periodici di Iva non possano essere più ricompresi nel rigo VL29 ma debbano andare ad aumentare il saldo annuale... Con tutte le complicazioni che la cosa comporta (ad es. calcolo acconto dell'anno successivo...). Non mi piace.

———

arti68

Che centra il calcolo delll'acconto iva con il debito Iva annuale?

———

Enrico

Da quello che scrivi, per gli esperti del Sole 24 ore, il ravvedimento operoso sui versamenti periodici non eseguiti non esiste più ? Qual è la norma che prevede questa abrogazione ? Se non inserisco i versamenti non eseguiti ma concorrenti alla formazione del saldo annuale, mi precludo la possibilità di ravvedimento oltre il 90° giorno, dato che a quel punto dovro pagare comunque le sanzioni al 10 % in sede di avviso di irregolarità su tutti i versamenti periodici omessi.

Continua

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

VOCI DAL FORUM

Il Forum del Commercialista Telematico rappresenta un punto di incontro virtuale dove professionisti ed addetti del settore possono scambiarsi informazioni, sollevare e/o risolvere dubbi di applicazione pratica della materia fiscale e del lavoro.
Non la risposta di un esperto quindi, ma il confronto libero ed aperto di più voci.

Quote

Ravvedimento di versamenti periodici IVA in dichiarazione

Franzd70

Anche se non li inserisco nei versamenti eseguiti e finiscono in iva annuale cosa mi impedisce di ravvedere i versamenti periodici oltre il 90esimo giorno?
È anche vero che dopo i 90 gg non rimarranno molti mesi per fare il ravvedimento visto che l'avviso bonario sarà sempre in agguato. Quindi che li metta versati o non versati nulla mi impedisce di ravvedermi anche oltre il 90esimo giorno
————
Shailendra

Se finiscono nel saldo annuale e li ravvedi rischi di pagarli due volte...a meno che non fai il ravvedimento versando solo gli interessi e le sanzioni.... oppure non versi il saldo annuale... comunque sia, un gran casino, io quest'anno ho fatto come sempre, ho inserito gli importi nel rigo VL29 come se fossero versati...
————
Franzd70

Io parto dal presupposto che il saldo annuale non lo verso. Io mi comporto così per i clienti che sono in difficoltà e non verseranno mai l'IVA. Per quelli invece che magari manca un versamento periodico e forse lo pagheranno con ravvedimento prima dell'avviso bonario lo metto come versato e poi si vedrà.
Concordo ormai tutto è un casino
————
ConsulTM

L'esperto si rifà alla circolare 42/E e al D.Lgs. 472/97 (l'omesso debito iva risultante dalla liquidazione periodica rappresenta una violazione sanabile entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di commissione della violazione), quindi con la scadenza di quest'anno al 28/02 i tempi sarebbero piuttosto ristretti.
Come ho scritto più su, io ho sempre indicato in VL come versati tutti i debiti iva mensili/trimestrali, anche quando versati non sono, per poi farli pagare con ravvedimento, o eventualmente a seguito dell'avviso bonario. In questo modo il saldo annuale in dichiarazione rimane quello "puro", in particolare nei trimestrali quello relativo al IV trimestre, e può essere oggetto di rateizzazione, o di maggiorazione con lo 0,40 ecc. Era un modo chiaro e lineare di procedere e non sono la sola ad averlo sempre applicato.
Se invece non indico i versamenti periodici non ancora effettuati al momento della presentazione della dichiarazione, il saldo annuale ovviamente sarà comprensivo di questi, ma poi dovrò scinderlo nuovamente perchè non penso ad es. di poterlo rateizzare così al lordo. Per come la vedo io, in ogni caso i vari ravvedimenti andrebbero effettuati usando i codici tributo dell'iva periodica e calcolando sanzioni e interessi dalla loro scadenza originaria ovviamente, e non certo riferendosi al saldo annuale, ma questo comporterebbe poi (se capisco bene) l'obbligo di inviare dichiarazioni integrative dopo i ravvedimenti per evidenziare la nuova situazione
Per quanto riguarda l'acconto poi, il metodo storico utilizza come base di calcolo per i contribuenti trimestrali il risultato della dichiarazione annuale, anche se logicamente restano sempre utilizzabili il metodo effettivo e quello previsionale per aggirare questo aberrante risultato.

continua a seguire la discussione sul forum del Commercialista telematico

FORUM
Il Forum del Commercialista Telematico

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.

Fiscus - periodico di approfondimento del Commercialista Telematico Srl
Anno VIII
Editore del sito internet: Commercialista Telematico srl
e.mail: info@commercialistatelematico.com
domicilio: via Tripoli 86 Rimini
telefono 0541/780083
fax 0541/780655
p.iva 03273690408
capitale sociale euro 20.000,00 i.v.
R.E.A. 285198
periodico telematico registrato presso il Tribunale di Rimini al n. 13/2004
Direttore Responsabile: Roberto Pasquini

© 1995 - 2017 Commercialista Telematico®. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.