

FISCO NEWS GIUGNO 2014 Roma il 15/07/2014

AREA SOCIETARIA E TRIBUTARIA

Imposta di registro doppia per il negozio simulato

La Corte di Cassazione ha confermato un orientamento consolidato

La sentenza che dichiara la **simulazione** – tanto assoluta quanto relativa – di un contratto ad effetti reali è soggetta ad imposta di **registro in misura proporzionale**, ponendo in essere, ai fini tributari, un “ritrasferimento” del bene oggetto del precedente contratto simulato.

L'orientamento della Cassazione in merito si è **consolidato** molto tempo fa (si vedano Cass. [6228/81](#); Cass. [2633/83](#)) ed è giunto **immutato** fino ad oggi, con qualche pronuncia in senso opposto emessa dalla Commissione tributaria centrale (si vedano le sentenze n. [6312](#) del 16 dicembre 1997 e n. [1243](#) dell'11 marzo 1998). Da ultimo, lo ha chiarito anche la Suprema Corte, nella sentenza n. [14197](#), depositata il 23 giugno 2014.

A dispetto della sbrigativa motivazione della sentenza 14197/2014, si ritiene che il tema della tassazione della sentenza che accerta la simulazione meriti qualche **ulteriore approfondimento**.

Si ricorda che la simulazione è l'operazione con la quale le parti “fingono” di porre in essere un determinato contratto, mentre in realtà:

- non vogliono che si realizzi **nessun contratto** (simulazione assoluta);
- vogliono realizzare un **contratto diverso** (simulazione relativa).

Ad esempio, si configura una **simulazione relativa** (come nel caso oggetto della sentenza) se le parti stipulano un **contratto di vendita** (contratto simulato) ma in realtà non viene corrisposto alcun corrispettivo, in quanto le parti intendono porre in essere una **donazione**. Si rileva che, dal punto di vista civilistico, la simulazione non è un atto illecito (a meno che non persegua scopi illeciti), ma pone molteplici questioni nei rapporti coi terzi che abbiano fatto affidamento sul negozio simulato (che non ha effetto tra le parti).

La simulazione determina, inoltre, diverse **problematiche** dal punto di vista dell'**applicazione** dell'imposta di registro, in quanto richiede il contemperamento di molteplici norme.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Il **contratto simulato** (nell'esempio, una compravendita immobiliare è soggetto a **registrazione e ad imposizione** secondo la disciplina ordinaria degli atti traslativi, anche ove, in un secondo momento, la simulazione venga accertata in giudizio e da essa derivi la "nullità" (*sui generis*) dell'atto di vendita. Infatti, a norma dell'[art. 38](#) del DPR 131/86, la nullità dell'atto non esclude l'obbligo di registrazione e di pagamento dell'imposta di registro. Pertanto, l'**accertata simulazione** non fa venir meno l'**obbligo di registrazione** del contratto simulato (*cf.* Cass n. 2633/1983). D'altro canto, poi, il secondo comma del medesimo art. 28 **esclude** che l'imposta di registro pagata sull'atto simulato **possa essere rimborsata**, atteso che nel caso della simulazione l'annullamento è "**imputabile**" alle parti medesime (così Cass. n. [148/2002](#)).

Tanto premesso, ci si deve domandare quale sia la corretta tassazione della **sentenza che accerta la simulazione**. Il ragionamento dovrebbe essere differente per la simulazione assoluta e la simulazione relativa:

- nell'ipotesi di **simulazione assoluta**, la sentenza non fa altro che riconoscere che l'atto simulato, in realtà, non è mai esistito. Pertanto, essa dovrebbe essere assoggettata ad imposta fissa a norma dell'[art. 8](#), comma 1, lett. e) della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86;
- nel caso della **simulazione relativa**, la sentenza, oltre a riconoscere che l'atto simulato non è mai esistito (e qui operano le medesime considerazioni sopra esposte per la simulazione assoluta), afferma che le parti volevano un **diverso atto** (nell'esempio, una donazione). Ciò parrebbe comportare l'enunciazione di un **atto non registrato** (la donazione), con conseguente obbligo, in applicazione dell'[art. 22](#) del DPR 131/86 di **pagamento dell'imposta** (ma sarebbe dovuta l'imposta di donazione e non quella di registro ed, inoltre, ci si potrebbe domandare se non possa trovare applicazione l'[art. 1](#) comma 4-*bis* del DLgs. 346/90 sugli **atti immobiliari** "collegati" ad atti che abbiano **già scontato l'imposta di registro proporzionale**, facendo riferimento alla tassazione proporzionale dell'atto di vendita).

La sentenza di simulazione fa "retrocedere" l'immobile

Il ragionamento sopra esposto non è condiviso dalla giurisprudenza di legittimità che, dagli anni Ottanta ad oggi, ha continuato ad affermare che, ai fini del registro, sia l'**atto simulato** che la sentenza di accertamento danno luogo, ai fini dell'imposta di registro, a trasferimenti immobiliari da assoggettare ad imposizione. In breve, la Cassazione afferma (in modo alquanto **paradossale**) che l'applicazione dell'imposta di registro sul negozio simulato (sulla "finta" vendita) implichi il successivo **assoggettamento ad imposta** di registro anche della sentenza che accerta la simulazione, in quanto essa farebbe presumere una **retrocessione** del bene all'originario simulato venditore.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

In realtà, la tesi giurisprudenziale “presume” ben due “trasferimenti” che giuridicamente non sussistono e che, a ben vedere, non scaturiscono neppure dall’applicazione delle norme sull’imposta di registro. Infatti, l’applicazione dell’imposta di registro sull’atto di vendita simulato non è fondata sulla “presunzione” dell’esistenza del passaggio di beni tra le parti simulate, ma sul principio generale secondo cui l’imposta di registro **non tiene conto della “nullità”**. In poche parole, la **vendita simulata** è soggetta ad imposta di registro come un normale trasferimento di beni, non perché il DPR [131/86](#) “presuma” un trasferimento, ma perché il testo normativo dispone di tassare anche l’atto nullo (che non ha prodotto effetti). Una volta chiarito tale punto, è agevole comprendere che la sentenza di simulazione **non realizza alcuna retrocessione, né la presume**, ma accerta la nullità e quindi, va assoggettato ad **imposta fissa** (a meno che non contenga l’enunciazione di un diverso contratto non assoggettato ad imposizione, nel qual caso sarebbe dovuta l’imposta sull’atto enunciato).

[Riscossione](#)

Rateazione ruoli Equitalia: il DL Irpef rigenera i rateizzi decaduti

Con un emendamento presentato in data 3 giugno 2014 dal **Presidente della Commissione Finanze**, è stato inserito nello schema complessivo del **Decreto Legge Irpef 24 aprile 2014, n. 66** (recante misure urgenti per la competitività e la giustizia sociale), una disposizione di rilevante impatto operativo, sicuramente favorevole al contribuente: ovvero la norma, di cui all’**art. 11 bis** del suddetto Decreto Legge, rubricata “**Norme in materia di rateazione**”.

In particolare, la norma in commento, introduce, per i contribuenti morosi, **già decaduti dal beneficio di rateazione** degli importi indicati nelle cartelle Equitalia di cui al **D.P.R. n. 602 del 1973**, la possibilità di avviare, in presenza di particolari condizioni, un **piano di rateazione ex novo**.

Il tenore letterale della norma è chiaro: *“i contribuenti decaduti dal beneficio della rateazione previsto dall’articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, possono richiedere la concessione di un nuovo piano di rateazione, fino a un massimo di 72 rate mensili, a condizione che:*

- *la decadenza sia intervenuta entro e non oltre il 22 giugno 2013;*
- *la richiesta sia presentata entro e non oltre il 31 luglio 2014*

2. Il piano di rateazione concesso ai sensi del comma 1 non è prorogabile e il debitore decade dallo stesso in caso di mancato pagamento di due rate anche non consecutive.

3. l’articolo 10, comma 13-ter, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 è abrogato».

In altri termini, chi è decaduto dal beneficio previsto dall’**art. 19 del D.P.R. n. 602 del 1973**, può richiedere, sulle somme già oggetto di dilazione e non solo, la concessione di un nuovo piano di rateazione.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

In virtù del citato art. 19, infatti, l'agente della riscossione "su richiesta del contribuente, può concedere, nelle ipotesi di temporanea situazione di obiettiva difficoltà dello stesso, la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo fino ad un massimo di settantadue rate mensili", centoventi nel caso in cui il debitore si ritrovi nella suindicata situazione per ragioni estranee alla propria responsabilità, in una comprovata e grave situazione di difficoltà legata alla congiuntura economica.

L'attuale norma prevede, del resto, in caso di **mancato pagamento nel corso del periodo di rateazione di otto rate, anche non consecutive, la perdita automatica di tale beneficio** e l'impossibilità di richiedere, ed ottenere nuovamente, la rateazione dell'importo ancora dovuto, che sarà, pertanto, immediatamente ed automaticamente riscuotibile in unica soluzione.

Con le disposizioni di cui all'art. 11 *bis* del recentissimo Decreto, invece, cambia lo scenario in materia di rateazione e riscossione.

Tutti i contribuenti, anche quelli che in precedenza hanno provveduto a dilazionare il proprio debito presso gli uffici di Equitalia e, successivamente, ma **non oltre il 22 giugno 2013**, sono decaduti dall'agevolazione perché impossibilitati a rispettare i termini di pagamento previsti dal piano, non decadono dal beneficio, ma, altresì, possono recarsi presso i suddetti uffici e procedere, ancora una volta, alla rateizzazione in settantadue rate mensili delle somme iscritte a ruolo purché, però, ne facciano **richiesta entro il 31 luglio 2014**.

Anche il nuovo disposto, tuttavia, prevede una causa di decadenza assolutamente non trascurabile: il comma due dell'art. 11 *bis*, infatti, dispone l'automatica perdita dell'agevolazione *de qua* in caso di **mancato pagamento di due sole rate, anche non consecutive**.

È, infine, prevista al comma 3, l'abrogazione dell'articolo 10, comma 13 *ter*, del D.L. n. 201 del 2011. In tal modo, le dilazioni di pagamento previste dall'art. 19 del più volte ricordato D.P.R. n. 602 del 1973, concesse fino all'entrata in vigore della legge di conversione dello stesso D.L. n. 201 del 2011, interessate dal mancato pagamento della prima rata o, successivamente, di due rate e, a tale data, non ancora prorogate, **sono state prorogate per un ulteriore periodo e fino a settantadue mesi**, a condizione che il debitore provi un temporaneo peggioramento della situazione di difficoltà posta a base della concessione della prima dilazione.

[Agevolazioni](#)

La circolare n. 16/E sulle start up innovative

Con la [circolare n. 16/E](#) di ieri l'Agenzia analizza le agevolazioni previste per le c.d. **start up innovative**. Per quanto riguarda l'**ambito soggettivo**, possono essere interessate dal regime di favore le società per azioni, a responsabilità limitata, in accomandita per azioni, cooperative, *societas europaea* residenti in Italia, ovvero residenti nei Paesi dell'Unione Europea o dello Spazio Economico Europeo che esercitano in Italia un'attività di impresa mediante una stabile organizzazione. Condizione che abbiano come **oggetto sociale esclusivo o prevalente dell'attività** "lo sviluppo, la produzione e la commercializzazione di prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico".

A livello di **adempimenti**, le società già costituite devono depositare presso l'**ufficio del registro delle imprese** una dichiarazione sottoscritta dal rappresentante legale in cui si attesta il **possesso dei requisiti**. Per godere del regime di favore, sia gli incubatori certificati, ossia le società che sostengono la nascita e lo sviluppo delle start-up, sia le stesse start-up, sono tenute a iscriversi, oltre che nella sezione ordinaria, anche in quella **speciale** del registro delle imprese. Le **start up innovative** godono di una serie di **agevolazioni di carattere fiscale e contributivo**.

Non sono innanzitutto soggette alla **disciplina delle società di comodo**, sia per quel che concerne la verifica dell'operatività che per la perdita sistematica.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Non rilevano ai fini fiscali e contributivi i redditi provenienti dall'**assegnazione di strumenti finanziari partecipativi** effettuata dalle *start-up* innovative o dagli incubatori certificati in favore dei propri amministratori (purché l'attività non rientri nell'oggetto della professione e quindi il relativo reddito tra quelli di lavoro autonomo), dipendenti e collaboratori continuativi (dunque non gli occasionali), ovvero derivante dall'esercizio di diritti di opzione su strumenti finanziari da parte di tali soggetti.

L'eventuale successiva cessione degli strumenti finanziari viene tassata in capo al percettore come **reddito diverso**. Nel caso in cui **cessionario** sia la stessa *start-up*, ovvero l'incubatore certificato o una società collegata o controllata, vi è la **decadenza dall'agevolazione**.

Altra agevolazione è quella collegata alle **assunzioni a tempo indeterminato di personale impiegato in attività di ricerca e sviluppo** altamente qualificato, con dottorato di ricerca universitario o di laurea magistrale a carattere tecnico o scientifico.

All'impresa che effettua l'assunzione spetta un **credito d'imposta pari al 35% del costo aziendale** sostenuto, nel **limite di 200mila euro annui** per ciascuna impresa e a condizione che i nuovi posti di lavoro creati siano **conservati per almeno 3 anni (2 per le Pmi)**.

Sono previsti anche incentivi per i **soggetti che decidono di investire** nel capitale sociale di una o più *start-up* (direttamente o indirettamente): i soggetti **Irpef** possono detrarre un importo pari al **19%** di quanto investito, quelli **Ires il 20%**. La detrazione sale al **25%** per gli investimenti in *start-up* innovative a vocazione sociale o che sviluppano e commercializzano esclusivamente prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico in ambito energetico.

L'**ammontare complessivo degli investimenti ricevuti** da ciascuna *start-up innovativa* in ogni periodo di imposta **non può superare i 2,5 milioni di euro** (altrimenti viene persa l'intera agevolazione).

Per i **soggetti Irpef**, gli anni interessati sono quelli dal 2013 al 2016, l'**investimento massimo detraibile** non può eccedere, in ciascun periodo d'imposta, l'importo di **500 mila euro**, per quelli **Ires 1,8 milioni di euro** (e deve essere mantenuto per almeno due anni). Ad essere agevolabili sono esclusivamente i **conferimenti in denaro**, effettuati sia al momento della costituzione che in sede di successivo aumento del capitale sociale. Se entro due anni dall'investimento, si verifica la cessione, anche parziale, a titolo oneroso delle partecipazioni ricevute in cambio dei conferimenti agevolati, i beneficiari, se soggetti Irpef, devono restituire l'importo detratto, insieme agli interessi legali, se soggetti Ires, subiscono il recupero a tassazione dell'importo dedotto, maggiorato degli interessi.

Altra **causa di decadenza** è rappresentata dalla **riduzione di capitale e dalla ripartizione di riserve** o altri fondi costituiti con sovrapprezzi di emissione delle azioni o quote intervenute prima del decorso del periodo minimo stabilito, così come la **perdita di uno dei requisiti** da parte della *start-up innovativa*.

Gli accordi transattivi con i dipendenti e la variabile fiscale

Come noto, il **comma 2 dell'articolo 6 del Tuir** stabilisce che *"i proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti"*. In questo contesto normativo, quindi, si può affermare che nel caso in cui vengano erogate delle somme a titolo di sostituzione o integrazione del reddito da lavoro, queste saranno soggette a tassazione ("**lucro cessante**"). Viceversa, nel caso in cui la somma sia erogata a titolo di risarcimento del danno, intesa come mera reintegrazione patrimoniale delle perdite subite, questa non sarà tassabile ("**danno emergente**").

In tal senso protende anche l'Amministrazione finanziaria (**Risoluzione n.155/E/2002**), secondo la quale in tema di risarcimento danni o indennizzi percepiti da un soggetto vanno assoggettate a tassazione le somme corrisposte per

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

integrare o sostituire la mancata percezione di redditi di lavoro, ovvero il mancato guadagno. Diversamente, laddove il risarcimento erogato indennizzi il percettore delle spese sostenute e abbia, quindi, la mera funzione di reintegrazione patrimoniale, secondo l'Amministrazione finanziaria tale somma non sarà soggetta a tassazione; prevale, infatti, la **funzione reintegrativa del danno subito dal soggetto leso**, mancando una qualsiasi finalità sostitutiva o integrativa di eventuali trattamenti retributivi. In tal caso la non tassabilità delle somme incassate presuppone la presenza di una prova tangibile e documentale circa l'effettiva presenza di un danno emergente quale, ad esempio, la presenza di fatture, ricevute e documenti che ne attestino e ne quantifichino la portata. E' pur vero, tuttavia, che in alcuni casi si potrebbe rilevare un "danno emergente" anche senza una rilevante presenza di prove documentali: si pensi al risarcimento del danno alla professionalità e all'immagine patito da un lavoratore e derivante da un demansionamento operato dal datore di lavoro (in tal senso Cassazione, sezione tributaria, sentenza n. 28887/2008).

C'è da dire, inoltre, che il corretto inquadramento fiscale delle somme erogate a seguito di conciliazione giudiziale può essere diverso anche a seconda che questa abbia ad oggetto il **quantum** oppure l'**an** del rapporto controverso. Infatti, nel caso in cui la conciliazione si fondi sul **quantum**, la controversia non riguarderà la prestazione d'opera bensì il valore attribuibile ad essa; la somma erogata, quindi, derivando dalla prestazione lavorativa, costituirebbe, come abbiamo visto, reddito di lavoro dipendente. Viceversa, nel caso in cui la conciliazione riguardi l'**an**, questa costituirà una **situazione giuridica nuova e certa in sostituzione di una precedente incerta**.

Nella pratica si assiste ad alcuni casi in cui il datore di lavoro, pur non riconoscendo le pretese dei lavoratori dipendenti, decide di erogare delle somme al solo scopo di conciliare la controversia. Dall'altro lato i lavoratori dipendenti, con l'accettazione di tali somme, si obbligano a rinunciare alla lite giudiziale e a far valere le proprie pretese. In questi termini l'accordo perfezionato assume titolo novativo, qualificandosi come un contratto con il quale i soggetti interessati sostituiscono un nuovo rapporto a quello originario (art. 1965 co 2 Cod. Civ.). Le somme riconosciute, pertanto, **non hanno la finalità di eliminare la res dubia oggetto della lite** e nemmeno di rappresentare un riconoscimento di qualsivoglia diritto vantato dal lavoratore, bensì vengono erogate al solo fine di evitare un eventuale futuro contenzioso che potrebbe sorgere tra le parti. In questi termini, fiscalmente parlando, gli effetti del procedimento conciliativo si sostanziano in un'**obbligazione di non fare da parte dei lavoratori dipendenti** i quali si obbligano a non proseguire la controversia a fronte del percepimento di una determinata somma di denaro. Quest'ultima, da una parte costituirà un'autonoma fattispecie impositiva in capo al lavoratore inquadrabile nei **redditi diversi ex art. 67, comma 1, lett. I)** del Tuir, dall'altra farà insorgere in capo all'erogante – sostituto d'imposta l'obbligo di effettuare, all'atto del pagamento, la **ritenuta a titolo d'acconto ex art. 25 del D.P.R. n. 600/73**.

Con la circolare 14/E l'Agenzia torna sul regime delle perdite e svalutazioni su crediti

Con la [circolare n.14/E](#) di ieri, l'Agenzia torna a commentare le modifiche che hanno interessato la **disciplina delle perdite e svalutazioni dei crediti**, dapprima con il **D.L. 83/2012** e più recentemente con la **legge di stabilità 2014**. Ovviamente la parte preponderante del documento di prassi è dedicata all'**ultimo** intervento realizzato in ordine di tempo dal legislatore, ma il paragrafo finale fornisce ulteriori chiarimenti in relazione alla deducibilità per i **crediti di modesto importo**.

Il **quinto comma dell'art. 101 del Tuir**, così come riformulato dall'**art. 1, comma 160, della legge 147/2013**, stabilisce che *"Gli elementi certi e precisi sussistono inoltre in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili"*, parificando in questo modo il trattamento delle imprese *non-IAS* a quello garantito già precedentemente ai soggetti *IAS adopter*.

Alla luce della modifica normativa, per verificare la legittimità della deduzione fiscale del componente negativo diviene ovviamente decisivo stabilire se sussistono o meno i **presupposti per la cancellazione dei crediti** sulla base di quanto prevede il principio contabile nazionale di riferimento, vale a dire il documento **OIC 15**.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

La circolare evidenzia sul punto le **differenze esistenti fra “vecchio” e “nuovo” OIC 15**, superando quest'ultimo in particolare la **problematica distinzione tra cancellazione obbligatoria e facoltativa dei crediti**, che caratterizzava invece il precedente documento. L'elemento che diviene dirimente nella nuova ottica elaborata dall'OIC è quello del **trasferimento dei rischi** inerenti lo strumento finanziario ceduto: tutte le volte in cui il credito si estingue o viene ceduto in un'**operazione di cessione che trasferisce al cessionario sostanzialmente tutti i rischi**, il **credito deve essere cancellato dal bilancio**, iscrivendo alla voce B14 del conto economico la differenza tra corrispettivo e valore di iscrizione del credito al momento della cessione.

Se invece il **trasferimento della titolarità del credito non si accompagna ad un trasferimento dei rischi**, il credito deve rimanere iscritto a bilancio e conseguentemente non sussistono i presupposti per la deducibilità fiscale di un componente negativo: è il caso, ad esempio, del mandato all'incasso piuttosto che della cessione a scopo di garanzia.

Le nuove disposizioni si applicano, per espressa previsione di legge, a partire dal **periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2013** e quindi possono essere dedotte le **perdite sui crediti cancellati a partire dal bilancio 2013**. Per quelle “cancellazioni” avvenute in esercizi precedenti, invece, la deducibilità delle perdite non è “garantita”, ma passa per la valutazione “tradizionale” della ricorrenza degli elementi certi e precisi richiesti dal quinto comma dell'art. 101.

Dopo essersi soffermata anche sulla nuova disciplina per gli enti crediti e finanziari e per le imprese di assicurazione, la circolare, come detto, torna ad affrontare il tema della **deducibilità delle perdite su crediti di modesto importo**, chiarendo alcuni aspetti già trattati nella precedente **circolare 26/E del 2013**, che aveva analizzato gli interventi realizzati con il D.L. 83/2012.

Due sono i requisiti che consentono la deduzione automatica delle perdite sui crediti di importo fino a 2.500 euro (5.000 per i contribuenti di grandi dimensioni): **imputazione del componente negativo di rettifica e maturazione della scadenza dei sei mesi**.

Nel periodo in cui **entrambi i requisiti si realizzano**, l'ammontare dei crediti può essere oggetto di deduzione sulla base della previsione del quinto comma dell'art. 101 del Tuir alla stregua di una perdita su crediti vera e propria (cosa che dal punto di vista civilistico non è).

L'indicazione contenuta nella circolare circa il fatto che *“l'intero ammontare dei predetti crediti deve essere attribuito, sul piano fiscale, ad una perdita su crediti di cui al comma 5 dell'art. 101 del Tuir”* pare legittimare, a livello di dichiarazione, il loro inserimento nel **rigo RS65 Perdite dell'esercizio** (anziché nel **rigo RS67 Svalutazioni e accantonamenti dell'esercizio**, come apparirebbe più corretto, soluzione che però farebbe scattare il “blocco” alla deduzione, previsto dall'art. 106, nel limite dello 0,5% del valore nominale dei crediti).

Per evitare che vi possa essere una **duplice deduzione**, l'impresa deve verificare successivamente che i crediti in questione non generino ulteriori perdite al momento della loro **successiva cancellazione** dal bilancio, né vengano presi in considerazione nel **calcolo del plafond** di cui all'art. 106 del Tuir.

Inoltre, il fondo svalutazione non dedotto per la parte ad essi corrispondente **non può generare variazioni in diminuzione in caso di utilizzo**, così come avviene per il fondo già dedotto secondo quanto disposto all'art. 106.

Il regime delle perdite d'impresa dei soggetti Ires

L'**articolo 23, comma 9, D.L. 98/2011** (c.d. Manovra correttiva 2011) ha introdotto modifiche sostanziali al regime fiscale delle perdite d'impresa in ambito IRES.

In particolare, sono stati riformulati i **commi 1 e 2 dell'articolo 84 Tuir**, che disciplinano rispettivamente le modalità di riporto a nuovo delle perdite:

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

- di periodo;
- dei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione;

a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 6 luglio 2011.

Ad oggi quindi il sistema di riporto delle perdite fiscali prevede in ciascun periodo **un limite** al relativo impiego in **misura non superiore all'80% del reddito imponibile, escludendo il limite temporale alla riportabilità delle perdite.**

La limitazione quantitativa non fa venire meno la possibilità di utilizzo integrale delle perdite, in quanto la finalità della norma è solo quella di **"modulare" l'ammontare complessivo delle perdite compensabili in ciascun periodo d'imposta:** in tal modo, pur in presenza di perdite fiscali pregresse riportabili, viene assoggettato comunque a tassazione il 20% del reddito conseguito.

Una deroga a tale impostazione è prevista per le **perdite realizzate dalle società neocostituite nei primi tre periodi d'imposta:** il comma 2 dell'articolo 84 stabilisce il **sistema di riporto in misura piena** delle perdite generate nei primi tre esercizi, a condizione che si riferiscano ad una **nuova attività produttiva.**

Sono pertanto **escluse dalla deroga:**

- le perdite fiscali maturate in capo ad un soggetto di nuova costituzione che abbia **acquisito un'attività preesistente**, come nel caso di conferimento d'azienda, affitto d'azienda, ...
- le **perdite fiscali riportabili a seguito di operazioni straordinarie**, come fusioni, scissioni, ... in cui il soggetto avente causa subentra a titolo successorio nella posizione del dante causa. In tal caso i primi tre periodi di riportabilità totale delle perdite devono computarsi dalla data di costituzione del dante causa.

Il limite di utilizzo delle perdite previsto dal comma 1 dell'art. 84 non si applica quindi alle **perdite generate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione**, le quali sono utilizzabili senza alcun limite temporale e quantitativo e quindi per l'intero importo.

L'Agenzia delle Entrate, con la [Circolare 16 giugno 2012 n. 25](#), ha precisato che in presenza di perdite da compensare sia relative ai primi tre esercizi sia sorte successivamente, e quindi con il vincolo di utilizzo nei limiti dell'80% del reddito imponibile, **non è previsto alcun ordine di priorità di utilizzo.**

E' quindi **discrezione del contribuente** decidere se utilizzare o meno quelle realizzate nei primi tre periodi di imposta. In ogni caso ai fini del calcolo del limite dell'80% si deve far riferimento al **reddito imponibile al lordo** e non al netto delle perdite relative ai primi tre periodi di imposta.

Il **regime precedente di utilizzo delle perdite fiscali**, prima cioè dell'intervento del D.L. 98/2011, prevedeva il riporto illimitato per le perdite dei primi tre periodi di imposta dalla data di costituzione, ed il riporto delle altre perdite entro il quinto periodo di imposta successivo.

Per le perdite fiscali ancora in essere relative ai periodi di imposta anteriori a quello di entrata in vigore del D.L. 98/2011 (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare quelle risultanti alla fine del periodo d'imposta 2010.) **si applica comunque la nuova disciplina di utilizzo** delle perdite, basata sul riporto temporalmente illimitato e sull'utilizzo in misura non superiore all'80% del reddito di periodo.

L'utilizzo delle perdite presenta **limitazioni** sia di carattere generale che speciale.

La limitazione generale è contenuta nel **comma 3 dell'art. 84** che prevede la **non applicabilità** delle disposizioni di cui al comma 1, e quindi la **riportabilità delle perdite**, nel caso si verifichino queste due condizioni:

- **la maggioranza delle partecipazioni** aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga **trasferita o comunque acquisita da terzi**, anche a titolo temporaneo;

ROMA
Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO
Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

- **venga modificata l'attività principale in fatto esercitata** nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate. La modifica dell'attività assume rilevanza se interviene nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento od acquisizione ovvero nei due successivi od anteriori.

La limitazione non si applica se vengono rispettate le seguenti **condizioni di operatività**: le partecipazioni sono relative a società che nel biennio precedente a quello di trasferimento hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità e per le quali dal conto economico relativo all'esercizio precedente a quello di trasferimento risultino un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'articolo 2425 del codice civile, superiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.

Tra le limitazioni speciali un posto di rilievo lo occupa l'**art. 30 co. 3 della L. 724/94**, che per le **società di comodo** prevede la possibilità di scomputare le perdite sulla sola parte del reddito prodotto che eccede quello minimo presunto.

Il “prezzo-valore” nelle cessioni immobiliari

Il **sistema del “prezzo – valore”** nelle cessioni immobiliari si rende applicabile anche a seguito delle modifiche apportate alla disciplina dell'imposta di registro sui trasferimenti immobiliari a partire dal 1° gennaio 2014 per effetto delle modifiche apportate dal D.L. n. 102/2013. Come noto, in materia di trasferimenti immobiliari posti in essere a favore di soggetti che non svolgono attività d'impresa, la Legge 296/06 ha ampliato la possibilità di applicare la regola del “prezzo valore”, che consente di determinare la base imponibile per le cessioni di beni immobili al sussistere di **determinati requisiti soggettivi ed oggettivi**. Il sistema in questione si applica dall'1.1.2007 a tutte le **compravendite di immobili abitativi** in cui la parte **acquirente sia una persona fisica** che non agisce nell'esercizio di arti o professioni, indipendentemente dalla situazione giuridica del venditore (in precedenza, il sistema era limitato alle fattispecie in cui anche il venditore agiva al di fuori del regime d'impresa o professionale). E' bene ricordare in primo luogo che la regola del **“prezzo valore” non si applica alle compravendite di immobili abitativi che sono soggette all'imposta sul valore aggiunto**. Il sistema in questione, infatti, richiede quale presupposto di applicazione, che il trasferimento sconti imposta di registro, e non l'Iva. Per meglio comprendere la portata del sistema del prezzo valore, è utile illustrare quale ruolo ha avuto il **criterio di valutazione automatica**, prima applicato per la determinazione della base imponibile ai fini del calcolo delle imposte sui trasferimenti immobiliari. L'art. 52, commi 4 e 5, del D.P.R. 131/86 impediva all'Amministrazione finanziaria di rettificare i valori dichiarati in una compravendita immobiliare, ai fini dell'accertamento di una maggiore imposta di registro, ipotecaria e catastale, qualora nell'atto notarile fosse indicato un corrispettivo in misura non inferiore al valore catastale dell'immobile, ottenuto moltiplicando la rendita catastale dell'immobile per i coefficienti ministeriali.

Con l'entrata in vigore della legge finanziaria per il 2006, è stata introdotta, per i trasferimenti immobiliari, la regola del “prezzo – valore” che identifica, per le sole **cessioni a titolo oneroso di unità abitative e relative pertinenze** fra privati che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, la **base imponibile**, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, nel valore catastale determinato ai sensi dei commi 4 e 5 dell'articolo 52, purché l'acquirente ne faccia una richiesta specifica con dichiarazione resa al notaio e recepita nell'atto (come confermato anche nella **C.M. 6.6.2007, n. 6/E, par. 1.1 e 1.4**). Il comma 497 della legge 266/2005 consentiva alle sole persone fisiche, di poter dichiarare, negli atti di trasferimento a titolo oneroso di unità abitative e relative pertinenze, non solo il valore catastale rivalutato ma anche il **corrispettivo effettivamente pagato**, la cui indicazione in atto è stata resa obbligatoria dal D.L. 223/2006.

Tali modifiche hanno quindi ridotto l'ambito di applicazione della valutazione automatica catastale, ripristinando sostanzialmente l'accertamento del valore della base imponibile di cui all'art. 52, comma 1, D.P.R. 131/86 (che consente all'Ufficio di rettificare il valore dichiarato sulla base del valore venale dell'immobile) quale regola generale in materia di controlli sui valori dichiarati negli atti di **cessione di immobili soggetti ad imposta di registro**. La regola del prezzo-

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

valore, identificando la base imponibile nel valore catastale rivalutato, disincentiva l'acquirente a dissimulare il reale prezzo corrisposto. La disposizione, inoltre, prevede, a favore dell'acquirente, un **abbattimento del 30% degli onorari notarili** (calcolati sul prezzo reale indicato in atto) al fine di mitigare l'incremento del costo del professionista.

E' interessante osservare che in capo all'acquirente la **convenienza ad avvalersi di tale regime** è oggettivamente evidente, poiché la base imponibile di applicazione dell'imposta di registro (ad esempio il 2% in presenza dei requisiti "prima casa", ovvero il 9% negli altri casi) è normalmente inferiore rispetto al corrispettivo, che invece costituisce la base imponibile per l'applicazione dell'Iva, anche se nella misura agevolata del 4% in presenza dei requisiti "prima casa" (si pensi, ad esempio, alla **cessione di un immobile abitativo** da parte dell'impresa che lo ha costruito dopo i cinque anni dall'ultimazione dei lavori, nel qual caso l'esercizio dell'opzione per l'Iva da parte del cedente impedisce all'acquirente privato di applicare il sistema del prezzo valore).

No pex per le royalty companies

E' applicabile il regime della **participation exemption** sulle **plusvalenze** derivanti dall'alienazione di **partecipazioni** che gestiscono **marchi**? In questi casi l'**Agenzia** delle Entrate ha **negato** che si concretizzasse lo svolgimento di una effettiva attività commerciale ed ha quindi escluso la **participation exemption** sulla plusvalenza realizzata.

La questione è stata affrontata dalla [R.M. 18.8.2009 n. 226](#).

Il caso analizzato dall'Amministrazione finanziaria aveva ad oggetto una società di diritto italiano **ALFA Spa** che aveva alienato una partecipazione del 50% nella società partecipata "**B.V. BETA**" di diritto **olandese**. Quest'ultima, dalla data della sua costituzione ha esercitato come attività d'impresa la **gestione** del **marchio** di proprietà "**GAMMA**", brand che si è affermato a livello internazionale nel settore della moda.

La gestione del marchio ha comportato ovviamente la **detenzione** dello stesso (iscritto tra le immobilizzazioni), con le connesse attività di **tutela e mantenimento** delle registrazioni nei principali paesi del mondo. Inoltre, è stata curata la stipula e la gestione di **contratti di licenza** attraverso i quali è stato concesso a terzi l'utilizzo del marchio ed il suo **sfruttamento** nell'ambito della produzione e commercializzazione di linee di abbigliamento e prodotti, accessori e complementari.

Sul punto è condivisibile la premessa dell'Agenzia delle Entrate secondo cui la verifica della ricorrenza in **concreto** dello **svolgimento** da parte della società partecipata di un'**attività commerciale** presuppone l'espletamento di una **verifica** di tipo **fattuale** che potrà formare oggetto di riscontro esclusivamente nell'ambito della successiva eventuale attività di **controllo** e non anche in sede di interpellato.

La concessione in **licenza** del **marchio** non **rientra** nelle fattispecie di cui all'art. 2195 c.c. ma nel novero dei **redditi di impresa** in base alla lettera a) del comma 2 dell'articolo 55 del Tuir

L'Agenzia, riprendendo quanto già espresso in passato, evidenzia come l'**attività commerciale** ai fini della **participation exemption** debba logicamente interpretarsi in **senso restrittivo**, in conformità alla ratio dell'articolo 87 – desumibile dalla **esclusione** espressa delle società di gestione immobiliare – secondo cui per il riconoscimento della pex la partecipata deve svolgere attività non di **mero godimento**.

Va quindi **esclusa** l'applicazione dell'**esenzione** nell'ipotesi di un soggetto partecipato configurante una società senza impresa, circostanza che ricorrerebbe nel caso in cui la società stessa risulti meramente intestataria di "**passive income**" riconducibili alla percezione di **royalty** su **marchi**. Peraltro, lo stesso legislatore ha individuato lo sfruttamento di marchi come reddito passivo nella diversa disciplina della CFC white list di cui all'art. 167 co. 8 bis del Tuir.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Il principio era stato già enunciato anche in tema di **consolidato fiscale nazionale**.

La C.M. 20.12.2004 n. 53, paragrafo 2.1.2, infatti, ha riconosciuto come la nozione di **attività d'impresa** di cui all'articolo 55 del Tuir **non** possa riferirsi ai soggetti "la cui attività consiste nella **mera detenzione** (limitata al godimento dei relativi frutti) di partecipazioni in società residenti".

Ad avviso di chi scrive le conclusioni dell'Agenzia possono in linea di massima essere **condivise** ma si deve ribadire, tuttavia, la necessità di condurre una **approfondita analisi fattuale** in modo da appurare se sussista effettivamente una vera equivalenza tra il bene e la società o se piuttosto la gestione del marchio configuri una effettiva **attività imprenditoriale** svolta attraverso l'impiego di dipendenti e di risorse.

Peraltro, a nulla rileverebbe se questo tipo di attività fosse dato in **outsourcing** a terzi. La C.M. 11.07.1996 n. 182/E, ad esempio, ha chiarito che per **impresa costruttrice** deve ritenersi quella che anche occasionalmente realizza la costruzione di immobili per la successiva vendita, a nulla influendo che la **materiale esecuzione** dei lavori sia eventualmente da essa **affidata**, in tutto o in parte, ad **altre imprese**.

Del tutto irrilevante, inoltre, è il fatto che la **royalty company** sia **estera**: l'art. 87 del Tuir, ai fini della concessione dell'esenzione, discrimina solo le società paradisiache equiparando di fatto le partecipazioni italiane e quelle estere white list.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Dall'Olanda, criteri oggettivi per la residenza fiscale delle società

Una check list con le condizioni sostanziali per il controllo della residenza fiscale

La **verifica** dell'esistenza delle **condizioni** per sostenere la **residenza fiscale estera** di una società è divenuta un'attività sempre più importante alla luce dell'intesa attività di **contrasto** ai fenomeni di **esterovestizione** e più in generale ai fenomeni di **evasione** internazionale da parte dell'Agenzia delle Entrate e delle **rilevanti sanzioni** amministrative, e in taluni casi anche penali, potenzialmente comminabili.

La **normativa fiscale olandese** in tale area di interesse è particolarmente **sviluppata** e in vari casi **anticipa** i **cambiamenti** che la comunità fiscale internazionale si attende emergano a fronte delle spinte ad una più estesa ed effettiva **trasparenza** fiscale internazionale.

A tale riguardo, è **di aiuto**, come riferimento in tale verifica, l'**utilizzo** di una **check list** predisposta dalle Autorità fiscali olandesi, contenente alcune **condizioni** sostanziali di base per il **controllo** della residenza fiscale effettiva nel Paese.

Tale regolamentazione fiscale olandese (già presente dal 2001 – decreto del 30 marzo 2001, n. IFZ2001/294M) è stata **integrata** con il decreto del 18 dicembre 2013 n. 569 (art. 17) con

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

effetti a partire **dal 1° gennaio 2014** ampliando, tra l'altro, sia l'**ambito applicativo** (società che richiedono i benefici dei trattati internazionali contro le doppie imposizioni o delle Direttive Europee e svolgono attività intragruppo di carattere finanziario o che ricevono principalmente pagamenti per royalties, interessi, locazioni – generalmente “passive income”), sia gli **effetti negativi** in caso di **mancata esistenza** delle **condizioni** di residenza fiscale (tra cui rammentiamo la segnalazione alle Autorità Fiscali dell'altro Paese coinvolto).

Tale check list, pur se non strettamente aderente alle linee guida OCSE (per taluni aspetti **più restrittiva** delle **linee guida OCSE**), ha il merito di aver individuato **parametri oggettivi** e agevolmente **riscontrabili**.

Ciò evidenziato, è proposto di seguito il suddetto **elenco** delle **condizioni** sostanziali di base per la **verifica** della **residenza fiscale in Olanda**:

- almeno il **50%** degli **amministratori** con poteri gestionali devono essere **residenti** in Olanda;
- gli amministratori residenti in Olanda devono possedere adeguata **professionalità ed esperienze** per gestire l'attività aziendale;
- gli amministratori residenti in Olanda devono valutare, decidere ed agire in modo **indipendente** (è accettabile comunque che le strategie aziendali possano soggiacere alle più generali linee strategiche del gruppo societario di riferimento) e gestire la **corretta esecuzione** delle operazioni realizzate dalla società;
- la società deve disporre di **personale con adeguata esperienza e professionalità** per gestire la corretta esecuzione delle operazioni realizzate dalla società; secondo le interpretazioni fornite in passato delle Autorità fiscali olandesi riferite alla versione originaria della regolamentazione del 2001, il personale potrebbe essere non necessariamente dipendente;
- le **decisioni** del **consiglio di amministrazione** devono essere prese in **Olanda**; a tale riguardo, è importante documentare il processo decisionale dalla sua fase iniziale, alla valutazione e alla definizione delle decisioni, anche ma non necessariamente solo attraverso i verbali delle riunioni consiliari;
- il **principale conto corrente bancario** (o i principali conti correnti) della società deve essere tenuto in Olanda; le principali operazioni devono essere condotte attraverso tale conto corrente olandese. È peraltro accettabile per le Autorità fiscali olandesi che il principale conto corrente bancario (o i principali conti correnti) siano tenuti non in Olanda ma siano **controllati e gestiti** dal personale della **società olandese**;

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

- la **contabilità** della società deve essere gestita in Olanda; il processo contabile è rappresentato dalla raccolta dei documenti base per la contabilità, dall'esame e registrazione dei documenti, dalla predisposizione dei registri contabili e fiscali obbligatori e dalla predisposizione del bilancio;
- la **sede operativa** è registrata in Olanda;
- la società **non** è stata accertata **residente fiscale** dalle Autorità fiscali di un Paese **diverso** dall'Olanda;
- in relazione alle attività esercitate la società affronta un adeguato livello di **rischio d'impresa**;
- la società dispone di un **capitale adeguato** al rischio dell'attività esercitata;
- le **condizioni** di residenza fiscale devono essere presenti durante l'**anno fiscale**.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it