

**OGGETTO: News Letter 36/15**

**A. FISCO.**

**A1. Questioni interpretative in materia di dichiarazione precompilata.**

L'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti – sotto forma di risposte a quesiti – in merito alla dichiarazione dei redditi precompilata, introdotta con il D.Lgs. 21/11/2014, n.175 (cd. “Decreto semplificazioni”). Più in particolare, gli aspetti trattati riguardano la sanzione per visto di conformità infedele, la presentazione del modello 730 rettificativo, nonché la presentazione tardiva dello stesso.

*(Circolare n.34/E del 22/10/2015)*

**A2. Regime fiscale dei compensi corrisposti a medici per attività di CTU.**

L'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in merito al trattamento fiscale, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, dei compensi percepiti da un medico dipendente di un'Azienda Sanitaria Locale (ASL), per le attività da questi svolte a titolo di consulente tecnico d'ufficio (CTU) nel corso di un giudizio innanzi al Tribunale.

*(Risoluzione n.88/E del 19/10/2015 e “Il Sole 24 Ore” del 20/10/2015, pag. 42)*

Al riguardo, è stato precisato che:

- per i medici, dipendenti in rapporto esclusivo, autorizzati ad espletare la consulenza medico-legale a titolo personale al di fuori dell'attività intramuraria, occorre distinguere due eventualità: a) quella in cui le prestazioni medico-legali siano rese all'Autorità giudiziaria, nell'ambito del procedimento penale; b) quella in cui tali prestazioni siano rese nel quadro di un giudizio civile o eseguite per finalità assicurative, amministrative e simili;
- nel primo caso, l'attività di consulenza prestata costituisce esercizio di pubblica funzione, con la conseguenza che i relativi compensi sono da qualificare come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (*ex art. 50, comma 1, lett. f, del TUIR*), salvo che il medico svolga attività di lavoro autonomo o d'impresa. Tali attività non sono idonee a configurare il presupposto soggettivo ai fini dell'IVA, in quanto possono essere ricondotte all'esercizio di attività professionali o all'esercizio d'impresa solo se poste in essere da soggetti che svolgono altre attività di lavoro autonomo o d'impresa;
- nel secondo caso, se l'attività di consulenza è svolta con carattere di abitudine da parte del professionista, il relativo reddito dovrà essere assoggettato al regime proprio del reddito di lavoro autonomo (*ex art. 53 del TUIR*), dovendo ritenersi necessario non solo il necessario possesso (o apertura) della partita IVA, ma anche l'obbligo di fatturazione elettronica, (laddove chi eroga i compensi abbia la qualifica soggettiva indicata nella citata Circolare n.1/DF/2015). Qualora, invece, l'attività di consulenza medico-legale sia prestata in maniera occasionale, i relativi onorari vanno qualificati come redditi diversi (*ex art. 67, comma 1, lettera 1, del TUIR*) poiché trattasi di compensi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, in quanto tali escluse dal campo di applicazione dell'IVA.

**A3. Ravvedimento operoso: applicabilità ai tributi doganali.**

In materia di ravvedimento operoso, l'Agenzia delle Dogane ha precisato che l'art. 13, comma 1, lett. b-quater), del D.Lgs. n.472/1997 – che consente la riduzione della sanzione “ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, [...], avviene dopo la constatazione della violazione [...]” – non trova applicazione con riguardo ai tributi doganali, essendo l'esercizio di tale possibilità limitato ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate. Diversamente, invece, la disposizione di cui alla lett. a-bis) dell'anzidetto art. 13, che consente di usufruire della riduzione della sanzione “ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, [...], avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione

della dichiarazione, ovvero, [...], entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore", trova applicazione anche con riguardo ai detti tributi doganali.

*(Nota dell'Agenzia delle Dogane n.89853/RU del 18/8/2015 e "Il Sole 24 Ore" del 21/10/2015, pag. 41)*

#### **A4. "Tremonti ambiente": modalità di fruizione.**

In risposta a un'interrogazione parlamentare, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che i contribuenti che non hanno fruito della detassazione per investimenti ambientali (cd. "Tremonti ambiente"), al fine di beneficiarne in un periodo d'imposta successivo a quello di realizzo degli investimenti, possono presentare dichiarazione integrativa "a favore" entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, ovvero – qualora detto termine sia già decorso – presentando istanza di rimborso entro 48 mesi decorrenti dal pagamento eseguito in assenza dei presupposti o dal pagamento del saldo. Diversamente, invece, è stata ritenuta non applicabile alla fattispecie la procedura prevista nella Circolare n.31/E/2013, in quanto la mancata indicazione della deduzione nel periodo di imposta di competenza non costituisce un "errore contabile".

*(Interrogazione parlamentare n.5-06655 del 15/10/2015)*

#### **A5. Decreto sul "Patent box": disponibile sul sito del MiSE.**

È stata resa nota l'avvenuta pubblicazione sul sito internet del Ministero dello Sviluppo Economico, nella sezione "normativa - decreti interministeriali", del D.M. 30/7/2015, recante disposizioni di attuazione dell'art. 1, commi da 37 a 43, della Legge 23/12/2014, n.190 (cd. "Patent box"). Il decreto è, altresì, pubblicato sotto la voce "incentivi - incentivi impresa - patent box". Al riguardo, la stampa specializzata ha evidenziato che, con tale informativa, dovrebbe essere superato il problema della (finora) mancata pubblicazione del menzionato decreto in Gazzetta Ufficiale.

*(Comunicato MiSE su G.U. n.244 del 20/10/2015 e "Il Sole 24 Ore" del 21/10/2015, pag. 41)*

#### **A6. Detraibile l'IVA relativa a fatture emesse da soggetto "inesistente".**

È contraria alla Direttiva IVA una normativa nazionale che neghi a un soggetto passivo il diritto di detrarre l'IVA dovuta o assolta per beni che gli sono stati ceduti sul presupposto che la fattura è stata emessa da un soggetto che deve essere considerato "inesistente" ai fini della disciplina, risultando peraltro impossibile identificare il vero fornitore dei beni, salvo il caso in cui venga dimostrato, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal soggetto passivo verifiche che non gli incombono, che tale soggetto sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta cessione si iscriveva in un'evasione dell'IVA.

*(Sentenza Corte UE C-277/14 del 22/10/2015)*

#### **A7. Il cambio di valute in bitcoin: prestazione di servizi esente da IVA.**

Ai fini IVA, costituiscono prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso le operazioni che consistono nel cambio di valuta tradizionale contro unità della valuta virtuale "bitcoin" e viceversa, effettuate a fronte del pagamento di una somma corrispondente al margine costituito dalla differenza tra, da una parte, il prezzo al quale l'operatore interessato acquista le valute e, dall'altra, il prezzo al quale le vende ai suoi clienti. Tali prestazioni costituiscono operazioni esenti ai fini dell'imposta.

*(Sentenza Corte UE C-264/14 del 22/10/2015)*

#### **A8. Rivalutazione dei beni d'impresa: violazioni afferenti le categorie omogenee.**

In materia di rivalutazione dei beni d'impresa (nel caso di specie, Legge 21/11/2000, n.342), è stata condivisa la tesi restrittiva sostenuta dall'Amministrazione finanziaria secondo cui "la rivalutazione dei beni appartenenti alla medesima "categoria omogenea" deve riguardare tutti i beni di quella categoria, con la conseguenza, in caso di violazione di tale obbligo, cioè di esclusione di alcuni beni dalla rivalutazione, del disconoscimento degli effetti fiscali della rivalutazione per tutti gli altri beni della stessa categoria. Infatti, la ratio della normativa è quella di adeguare la rappresentazione contabile delle immobilizzazioni ai valori effettivi [...] e considerato

anche il carattere volontario dell'operazione l'obbligo di rivalutazione integrale dei beni secondo le categorie omogenee emergenti in bilancio risulta coerentemente rispondere alla finalità di non alterare la capacità del bilancio di rappresentare fedelmente la reale situazione patrimoniale dell'impresa".

(Cassazione n.21349 del 21/10/2015)

#### **A9. Sulla presunta esterovestizione di società non residenti in Italia.**

Una società estera (bulgara), operante nel settore della produzione di maglieria, è stata ritenuta esterovestita sul presupposto che in Italia, presso la sede della controllante, venisse "organizzata diretta e controllata la gestione sociale ed amministrativa". Tale convincimento nei giudici è derivato dalle seguenti circostanze: 1) parte dei consigli di amministrazione si sono svolti in Italia; 2) la contabilità industriale veniva elaborata presso la sede della società controllante; 3) la predisposizione e la regolarizzazione di vari contratti da parte della società estera per il tramite della controllante italiana; 4) il sostegno finanziario garantito dalla controllante.

(CTR Toscana n.1154/25/2015 del 23/6/2015 e "Il Sole 24 Ore" del 19/10/2015, pag. 25)

#### **A10. Trasformazione delle DTA in crediti d'imposta in presenza di perdite fiscali.**

L'Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili ha fornito alcune precisazioni in merito alla disciplina di cui all'art. 2, comma 56-bis, del D.L. n.225/2010, che consente la conversione in credito d'imposta di tutte o parte delle attività per imposte anticipate ("DTA") in caso di perdite fiscali.

(Norma di comportamento AIDC n.193 e "Il Sole 24 Ore" del 22/10/2015, pag. 50)

Al riguardo, è stato precisato che:

- la norma non identifica in modo esclusivo le fattispecie che danno luogo alle variazioni in diminuzione (cd. "reversal") che consentono alle imprese di attivare la procedura di conversione;
- la conversione spetta in caso di ammortamenti rilevanti solo fiscalmente, che riassorbono progressivamente le DTA in corrispondenza con le variazioni in diminuzione apportate in dichiarazione dei redditi;
- alla stessa conclusione si deve giungere anche qualora il "reversal" sia dovuto a un evento realizzativo idoneo ad annullare integralmente la differenza temporanea residua su un bene immateriale attraverso una variazione in diminuzione. Il realizzo determina minori plusvalenze o maggiori minusvalenze fiscali che rientrano tra i "componenti negativi di reddito" citati dal menzionato art. 2, comma 56-bis, del D.L. n.225/2010;
- tale conclusione rileva anche in caso di cessione di azienda, la quale determina una plus/minusvalenza che consente di annullare integralmente le DTA residue sui componenti dell'azienda, ivi incluso l'avviamento. Pertanto, anche nel caso di realizzo mediante cessione di azienda (plusvalente o minusvalente), il "reversal" delle DTA sull'avviamento/altre attività immateriali, darà origine alla conversione in crediti di imposta delle relative DTA fino a concorrenza della perdita fiscale.

## **B. SOCIETA' E BILANCIO.**

### **B1. Le novità riguardanti il trattamento contabile dei costi di ricerca e sviluppo.**

L'Accademia Romana di Ragioneria ha fornito alcune precisazioni in merito al trattamento contabile dei costi di ricerca e sviluppo, in considerazione delle novità recate dal D.Lgs. 18/8/2015, n.139 alla disciplina dei bilanci, con particolare riguardo alle disposizioni di cui all'art. 2424 del Codice civile riguardanti le spese di ricerca, sviluppo e pubblicità; novità che trovano applicazione a partire dal bilancio relativo all'esercizio 2016, ma che inevitabilmente impattano anche su quello relativo



all'esercizio 2015. In conseguenza di tali modifiche, le imprese che al 31/12/2015 presentano costi di ricerca (applicata) capitalizzati dovranno imputare il residuo del costo non ammortizzato a conto economico, come costo del periodo 2016, con conseguente notevole impatto sul risultato d'esercizio 2016.

*(Nota operativa dell'Accademia Romana di Ragioneria n.13/2015)*

**C. VARIE.**