



RSM PALEA LAURI GERLA

Associazione professionale di Studio Palea, Studio L4C, Studio Gerla Associati

TAX NEWS

2015 – 7/8

L'informativa riportata, pur se predisposta e verificata con scrupolo, non può comportare responsabilità in caso di errori od imprecisioni, né intendersi sostitutiva di alcuna forma di consulenza.



SOMMARIO

NORMATIVA

A che serve lo spesometro?

PRASSI

L'Agenzia delle Entrate illustra gli studi di settore 2015

Ulteriore prassi – segnalazioni –

GIURISPRUDENZA

Individuazione della residenza fiscale: prevalgono gli "affetti" o gli interessi economici?

SCADENZE FISCALI

Agosto–Settembre 2015

APPROFONDIMENTI

Nuovo credito d'imposta per le imprese che investono in ricerca e sviluppo



NORMATIVA

A che serve lo spesometro?

(Agenzia delle Entrate, Provvedimento del 15 luglio 2015)

La reintroduzione del cd. "elenco clienti e fornitori" non fu accolta dagli operatori con particolare entusiasmo, anzi: il provvedimento venne visto dai più come l'ennesimo adempimento che certamente aggrava il peso della burocrazia in capo alle imprese, ma che molto probabilmente non contribuirà a rovesciare le impietose statistiche sull'evasione nostrana.

Lo scorso 15 luglio è stato approvato un Provvedimento mediante il quale l'Agenzia delle Entrate renderà note ai titolari di P.IVA le eventuali *anomalie* insorgenti tra i ricavi dichiarati e i connessi costi esplicitati negli spesometri presentati dai propri clienti; parimenti, verranno segnalate le anomalie derivanti dai dati inseriti nei modelli 770 da parte di coloro che hanno erogati compensi di lavoro autonomo abituale e occasionale.

Si tratta, in buona sostanza, di una sorta di "*alert*" preventivo, che consentirà ai contribuenti di verificare eventuali omissioni ed errori e, a seconda dei casi:

- ☐ di ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso versando sanzioni ridotte;
- ☐ di segnalare all'Agenzia delle Entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti e che giustificano l'apparente anomalia.

Pur risultando lodevole l'intento, ci si domanda con timore quante saranno le segnalazioni "a vuoto" che si genereranno, vista l'enorme mole di dati richiesta dallo spesometro e le numerose possibilità di errore che derivano dalla redazione di tale comunicazione (operazioni registrate in anni diversi, codici fiscali non corretti, ecc...): è quindi possibile che i più, oltre ad aver dedicato (fin troppo) tempo alla predisposizione del proprio redditometro, dovranno poi sprecare altro tempo per individuare e segnalare gli errori altrui ...

Le comunicazioni di anomalia verranno trasmesse ai contribuenti tramite PEC.

PRASSI

L'Agenzia delle Entrate illustra gli studi di settore 2015

(Agenzia delle Entrate, circolare n. 28 del 17 luglio 2015)

Come consuetudine ogni anno, l'Agenzia delle Entrate ha emanato una lunga e dettagliata circolare volta a fornire chiarimenti in ordine all'applicazione degli studi di settore per il periodo d'imposta 2014.

Anche in tal caso la volontà è lodevole, purtuttavia ci si chiede (tutti gli anni) come mai i chiarimenti debbano arrivare quando la prima scadenza del termine di versamento delle imposte (e pertanto anche della redazione degli studi di settore) sia ormai già passata.

La risposta ovviamente non c'è, ma forse è sufficiente ricordare che anche quest'anno gli studi di settore sono stati resi disponibili soltanto con i primi di giugno, generando il (consueto) rinvio dei termini di



pagamento delle imposte .

Oltre all'illustrazione delle novità che interessano i singoli studi e la modulistica, la circolare si sofferma su alcuni aspetti di carattere generale che contraddistinguono tale strumento di accertamento:

- ❑ la centralità del contraddittorio con il cliente nel caso di contestazioni basate sulle risultanze dello studio di settore: un accertamento emesso senza contraddittorio o senza aver motivato tutte le osservazioni da quest'ultimo rese è, infatti, annullabile dal giudice per "difetto di motivazione";
- ❑ la possibilità di utilizzare gli studi "evoluti" per giustificare le non congruità in anni precedenti;
- ❑ l'applicazione del "regime premiale" riservato ai soggetti *congrui, coerenti e normali*, che si sostanzia in una riduzione dei termini di accertamento e nell'impossibilità di utilizzare metodologie di accertamento induttive.

Da ultimo, viene evidenziato che è stata prevista, anche per quest'anno, la pubblicazione, nel *cassetto fiscale* dei contribuenti interessati, delle comunicazioni di anomalie rilevate nei dati degli studi di settore.

L'obiettivo della comunicazione di anomalia è di invitare il contribuente a valutare attentamente la situazione evidenziata ed eventualmente correggere spontaneamente errori od omissioni contenuti nel modello degli studi di settore.

Su richiesta espressa dal contribuente in sede di dichiarazione dei redditi, tale comunicazione può essere trasmessa direttamente al professionista che ne ha curato la redazione.

Ulteriore prassi – segnalazioni –

Si segnala la seguente prassi emanata dall'Agenzia delle Entrate nel corso delle ultime settimane:

- Circolare n. 26 del 7 luglio – chiarimenti sul modello 730-precompilato;
- Circolare n. 27 del 16 luglio – nuovi chiarimenti sulla procedura di regolarizzazione dei beni detenuti illecitamente all'estero ("Voluntary Disclosure").

GIURISPRUDENZA


Individuazione della residenza fiscale: prevalgono gli "affetti" o gli interessi economici?

(Corte di Cassazione, sentenza n. 6501 del 31 marzo 2015)

È noto che, nella materia tributaria internazionale, l'individuazione della residenza fiscale di un soggetto è elemento di primaria importanza per poter correttamente valutare ed ottemperare ai risvolti tributari.

Ciò in quanto la determinazione del luogo di residenza fiscale consente di definire *quale* Paese abbia titolo a tassare i redditi conseguiti e, per conseguenza, *quali* siano le *modalità* e le *misure* di tassazione: la definizione del Paese di residenza si ripercuote, ulteriormente, sugli adempimenti cui è chiamato eventualmente il datore di lavoro.

Le regole di determinazione della residenza fiscale sono rinvenibili nei singoli ordinamenti nazionali, mentre le norme a livello convenzionale (contenute nei Trattati contro le doppie imposizioni) mirano



primariamente a risolvere le casistiche di *doppia residenza fiscale*, al fine di individuare in modo univoco quale sia il Paese di residenza e così da definire i poteri impositivi del Paese di "residenza" e del Paese della "fonte", dove viene prodotto il reddito.

Con le brevi note che seguono si vuole dare atto, dopo un breve *excursus* normativo, di una recente sentenza della Corte di Cassazione (sentenza n. 6501 del 31 marzo 2015) che, a suo modo, "riapre" il dibattito relativo alla prevalenza degli elementi affettivi rispetto a quelli economico/patrimoniali quale elemento di discriminare per l'individuazione del Paese di residenza fiscale di una *persona fisica*.

La normativa interna

Come noto, l'art. 2, comma 2, del DPR 917/86 introduce 3 situazioni, distinte ed alternative l'una dall'altra, che definiscono la residenza fiscale in Italia di una persona fisica.

Più in dettaglio, ai fini delle imposte sui redditi si considerano fiscalmente residenti in Italia le persone che *per la maggior parte del periodo di imposta*:

- ✓ sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente;
- ✓ hanno nel territorio dello Stato il domicilio, così come definito dal codice civile;
- ✓ hanno nel territorio dello Stato la residenza, così come definita dal codice civile.

Il comma 2-bis del medesimo art. 2, con riferimento alle persone fisiche che sono "formalmente" emigrate in Paesi *a fiscalità privilegiata* (cancellandosi, di conseguenza, dall'Anagrafe della Popolazione residente ed iscrivendosi all'Aire), prevede un'inversione dell'onere della prova circa la residenza fiscale: in tal caso, infatti, il contribuente viene considerato comunque residente fiscale in Italia salvo prova contraria dallo stesso fornita (laddove la regola ordinaria addossa all'Amministrazione finanziaria la prova dell'eventuale mantenimento della residenza in Italia da parte del soggetto emigrato all'estero).

Si noti che:

- il domicilio viene definito, ai sensi dell'art. 43 del codice civile, come il luogo dove la persona ha stabilito la *sede principale dei suoi affari e interessi*;
- la residenza, sempre ai sensi dell'art. 43 c.c. è il luogo di dimora abituale della persona.

Posto che la valutazione circa l'iscrizione o meno nelle anagrafi della popolazione residente è elemento, di per sé, oggettivo, l'attenzione risulta quasi sempre rivolta all'individuazione del "domicilio", essendo l'applicazione di tale criterio fonte di contenzioso fiscale.

Poiché si è visto che il domicilio è da rinvenirsi nel Paese adibito a "centro degli affari ed interessi" del contribuente, occorre quindi riempire di significato i termini "affari" ed "interessi": emerge pertanto la necessità di valutare, caso per caso, la situazione concreta del contribuente, esaminando una pluralità di fattori.

La prassi e la giurisprudenza

La prassi dell'Agenzia delle Entrate ha fornito nel tempo molti spunti utili ad orientare la suddetta indagine: tra i tanti documenti emessi è da citare certamente la circolare n. 304 del 2 dicembre 1997.

In tale circolare viene opportunamente ricordato che:

"La locuzione "affari ed interessi" di cui al citato art. 43, comma 1, deve intendersi in senso ampio, comprensivo non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche 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"

Ancora, nel documento dell'Agenzia è dato leggere che:

"la rilevanza assunta dall'elemento soggettivo e soprattutto l'estensione dell'inciso "affari ed interessi" ai rapporti di natura non patrimoniale fa sì che la nozione di domicilio sfugga a criteri di valutazione meramente quantitativi, prestandosi piuttosto ad essere valutata per lo più in base a criteri di carattere qualitativo.

Pertanto, la circostanza che il soggetto abbia mantenuto in Italia i propri legami familiari o il "centro" dei propri interessi patrimoniali e sociali deve ritenersi sufficiente a dimostrare un collegamento effettivo e stabile con il territorio italiano tale da far ritenere soddisfatto il requisito temporale previsto dalla norma"

L'Amministrazione finanziaria individua, quindi, a mero titolo esemplificativo, alcuni elementi da sottoporre a vaglio:

- i legami familiari e comunque affettivi e l'attaccamento all'Italia;
- gli interessi economici in Italia;
- l'interesse a tenere o far rientrare in Italia i proventi conseguiti con le prestazioni effettuate all'estero;
- l'intenzione di abitare in Italia anche in futuro desumibile da fatti e atti concludenti.

Da questi pochi spunti è possibile cogliere un orientamento che valuta come primaria l'ubicazione della famiglia del contribuente.

Tale lettura è stata, nel tempo sostanzialmente avallata anche dalla giurisprudenza: a mero titolo esemplificativo si rimanda alla sentenza della Corte di Cassazione n. 12259 del 19 maggio 2010, che ha evidenziato come

"il centro degli interessi e affari – e quindi il domicilio – prescinde dalla presenza fisica in Italia del soggetto passivo d'imposta, essendo sufficiente la volontà di stabilire e conservare nel territorio statale la sede principale dei propri affari ed interessi, non solo patrimoniali ma anche morali, sociali e familiari"

La sentenza n. 6501

Nella controversia giunta di recente all'esame dei giudici di legittimità, L'Agenzia delle Entrate reclamava il diritto di assoggettare a tassazione un cittadino elvetico, già cittadino italiano iscritto all'AIRE dagli anni '70, per omessa dichiarazione di redditi da quest'ultimo percepiti in Italia.

A tale ricostruzione il contribuente opponeva elementi di fatto che avrebbero mostrato, a suo dire, di aver perso da tempo qualsiasi legame fiscale con l'Italia, non potendo quindi essere considerato residente a tali fini in Italia.

Il ricorso del contribuente veniva accolto in I grado, sul presupposto che non era possibile considerarlo più cittadino italiano.

L'Agenzia delle Entrate proponeva appello, deducendo la legittimità dell'accertamento in quanto i cittadini italiani, seppure cancellati dall'anagrafe della popolazione residente, se trasferiti in Stati con

regime fiscale privilegiato, si presumono residenti in Italia, salvo prova contraria che, secondo l'Ufficio stesso, nella fattispecie, non era stata assolta.

Anche in secondo grado, però le ragioni del contribuente prevalevano, venendo di conseguenza rigettato l'appello dell'Agenzia delle Entrate: secondo la Commissione tributaria regionale infatti, era stata fornita la prova idonea a vincere la presunzione di cui all'art. 2, comma 2 bis, del TUIR, posto che il contribuente risultava cittadino elvetico fin dagli anni '70, con passaporto svizzero, che lo stesso risiedeva in Svizzera e ivi svolgeva la propria attività di lavoro dipendente con contratto a tempo indeterminato, che prevedeva un orario di otto ore giornaliere, ed avendo lo stesso in Italia solo un immobile locato ad uso archivio.

L'Agenzia delle Entrate ha proposto, infine, ricorso per Cassazione, che è stato anche in questo caso respinto.

Nel censurare le argomentazioni dell'Amministrazione finanziaria, i giudici hanno però operato un apparente "cambio di rotta" rispetto al menzionato filone interpretativo che poggia prevalentemente sul dato familiare/affettivo, sostenendo che:

- il centro degli interessi vitali del soggetto va individuato dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi;
- le relazioni affettive e familiari – la cui centrale importanza è invocata dalla ricorrente Agenzia delle Entrate al fine della residenza fiscale – non hanno una rilevanza prioritaria ai fini probatori della residenza fiscale, venendo in rilievo solo unitamente *ad altri* probanti criteri – idoneamente presi in considerazione nel caso in esame – che univocamente attestino il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento.

Conclusioni

Il recente arresto della Cassazione, pur rimanendo probabilmente minoritario, ha forse il pregio di ricordare che l'individuazione del centro degli interessi economici e familiari comporta sempre una complessa attività di analisi di svariati fattori, attività nella quale non vi sono elementi prevalenti su altri: la complessità sarà, quindi, "massima" nel caso in cui il centro degli interessi economici sia situabile in un Paese diverso da quello che può ritenersi centro degli interessi affettivi.

È al contempo da evidenziare che l'approccio dell'Agenzia delle Entrate mantiene costantemente al centro dell'attività accertativa i riscontri legati all'ubicazione degli interessi familiari.

SCADENZE – AGOSTO/SETTEMBRE 2015

- tale elenco non comprende tutte le scadenze fiscali, essendo state omesse quelle che risultano di più ordinaria ricorrenza nella prassi amministrativa
- dal 1° gennaio 2014 il limite alle compensazioni è elevato da 516.456 euro a 700.000 euro.
Sono però da ricordare i vigenti limiti alle compensazioni:
 - ❑ in materia di IVA (cfr. Tax News 2010/9);
 - ❑ in materia di imposte sui redditi ed IRAP (cfr. Tax News 2014/9);
 - ❑ in presenza di debiti erariali iscritti a ruolo e scaduti per importi superiori a 1.500 euro (cfr. Tax News 2009/10, 2009/12 e 2010/1).

Agosto

sabato 1

Contenzioso tributario – sospensione (ridotta) dei termini processuali

Dalla data odierna, e fino al 31 agosto, è prevista, ai sensi della Legge n. 742/1969, la sospensione della decorrenza dei termini processuali per le giurisdizioni tributarie.

Ciò significa che il conteggio dei termini correlati al contenzioso tributario (es. termine per ricorrere contro un avviso di accertamento, per depositare documenti, per appellare una sentenza, ecc.) subisce un'interruzione per tutto il mese di agosto, per riprendere nuovamente a decorrere dal 1° settembre.

Si noti che fino all'anno scorso la sospensione era pari a 46 giorni (ovverosia fino al 15 settembre).

giovedì 20

Versamenti IRPEF – IRES – IRAP (soggetti beneficiari della proroga)

Versamento (con la maggiorazione dello 0,4%) del saldo 2014 del I acconto per il 2015 di IRPEF-IRES-IRAP e dei tributi aventi termine di scadenza coincidente con quello di versamento delle imposte sui redditi, da parte dei soggetti rientranti nella proroga dei versamenti (titolari di P. IVA la cui attività ricade nell'ambito di applicazione degli studi di settore – ad esclusione di quelli con ricavi superiori a 5,164 mln – i soci di società di persone o di società di capitali in regime di trasparenza ed i soci di associazioni professionali).

Settembre

mercoledì 30

Dichiarazioni dei redditi – termini di invio

Termine per la trasmissione telematica delle dichiarazioni Modello Unico 2015 delle società di capitali e delle società di persone (se con esercizio coincidente con l'anno solare), nonché delle persone fisiche.

Voluntary Disclosure – termine per l'adesione

Salvo eventuali proroghe, entro la giornata odierna deve essere presentata in via telematica la domanda di accesso alla procedura di regolarizzazione dei capitali detenuti illecitamente all'estero.

Dipendenti e pensionati – Il acconto IRPEF

Scadenza del termine, per i lavoratori dipendenti o pensionati, per comunicare al sostituto d'imposta di non voler subire il secondo (ovvero unico) acconto IRPEF o di volerlo subire in misura inferiore rispetto a quanto indicato nel modello 730.

APPROFONDIMENTI

Nuovo credito d'imposta per le imprese che investono in ricerca e sviluppo

Nelle Tax News 2014/12 si dava evidenza che tra le numerose norme di carattere fiscale introdotte dalla cd. "Legge di Stabilità 2015" (art. 1, comma 35, Legge 23 dicembre 2014, n. 190) vi era un nuovo credito d'imposta "per ricerca e sviluppo".

La normativa rinviava ad un successivo decreto ministeriale che regolasse vari aspetti applicativi della disciplina: tale decreto (datato 27 maggio), è stato reso ufficiale alla fine del mese di luglio, rendendo pertanto operativa la disciplina di favore.

Di seguito si sintetizzano le caratteristiche salienti del bonus R&S.

Soggetti agevolati

Per quanto concerne le imprese ammissibili, il regime di detrazione per le spese di ricerca e sviluppo è disponibile per tutte le imprese (società residenti in Italia, nonché filiali di gruppi stranieri e *branch* italiane di filiali straniere).

Investimenti agevolati

La nozione di attività ammissibili è fornita dall'articolo 4 del Decreto attuativo, che identifica:

- (a) le ricerche sperimentali aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze, anche se astratte e in assenza di una immediata applicazione;
- (b) la ricerca applicata mirante a creare competenze per lo sviluppo di nuovi prodotti, processi o servizi o a migliorare quelle esistenti, o finalizzata alla creazione di sistemi complessi necessari alla ricerca industriale; (c) l'acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi (o modificati o migliorati);
- (d) la produzione e il collaudo di prodotti, processi e servizi che non siano impiegati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali.

Come si quantifica e si usufruisce dell'agevolazione

Per calcolare il credito d'imposta, le imprese prenderanno in considerazione i seguenti costi:

- oneri per personale altamente qualificato impiegato in attività di ricerca e sviluppo ammissibili (personale in possesso di un dottorato di ricerca italiano o riconosciuto e/o di una laurea specialistica in ambito scientifico o tecnico);
- quote di ammortamento relative all'acquisizione o all'utilizzo di strumenti e attrezzature di laboratorio, con un costo unitario non inferiore a Euro 2.000 euro (come pubblicato nel decreto ministeriale del 31 dicembre 1988);
- spese per le attività di ricerca e sviluppo condotte in collaborazione con Università, enti pubblici di ricerca o organismi equiparati, o con altri tipi di imprese e start-up regolati dal Decreto Legislativo n. 179/2012;

- 
- competenze tecniche relative a brevetti industriali o biotecnologici, anche se acquisiti da fonti esterne.

L'importo agevolabile deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale sono stati sostenuti i costi rilevanti e, ai sensi dell'articolo 6.1 del Decreto attuativo, non concorre né alla formazione dell'IRES né dell'IRAP.

L'articolo 5.3 del Decreto attuativo prevede il riconoscimento di un credito d'imposta pari:

- al 25% delle spese incrementalі di cui alle lettere (a) e (c) dell'articolo 4,
- al 50% delle spese incrementalі di cui alle lettere (b) e (d).

Le spese incrementalі debbono essere calcolate sulla base della media di tali investimenti effettuati negli ultimi 3 anni (o meno, qualora le aziende abbiano iniziato la propria attività da un lasso di tempo inferiore) precedenti rispetto alla data di chiusura del relativo periodo d'imposta in esame.

Perciò, dal periodo d'imposta 2015 a quello 2019 tutte le spese sostenute per le attività di ricerca e sviluppo pari ad almeno 30.000 euro (requisito minimo annuo), e fino a 5.000.000 di euro, potranno essere considerate ammissibili per usufruire di tale agevolazione.

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi ammissibili sono stati sostenuti.

Per beneficiare del credito d'imposta, ai sensi dell'articolo 7 del Decreto attuativo, una specificata documentazione contabile deve essere certificata da una società di revisione, da un membro del Collegio Sindacale ovvero da un singolo revisore contabile.

Per le società non soggette a revisione, sono ammissibili al beneficio, entro il limite massimo di 5.000 euro, le spese sostenute per la suddetta attività di certificazione contabile.



RSM PALEA LAURI GERLA

Foro Buonaparte 67, 20121 - Milano
Tel +39 02 89095151
Fax +39 02 89095143

Roma – Via delle Terme Deciane 10 – 00153, (registered office and operating office)
Torino – Via Ettore De Sonnaz 19 – 10121 (operating office)

www.rsm.it

P.IVA e CF: IT13174301005

RSM PALEA LAURI GERLA is a member of the RSM network and trades as RSM. RSM is the trading name used by the members of the RSM network.

Each member of the RSM network is an independent accounting and consulting firm, each of which practices in its own right. The RSM network is not itself a separate legal entity of any description in any jurisdiction.

The RSM network is administered by RSM International Limited, a company registered in England and Wales (company number 4040598) whose registered office is at 11 Old Jewry, London EC2R 8DU.

The brand and trademark RSM and other intellectual property rights used by members of the network are owned by RSM International Association, an association governed by article 60 et seq of the Civil Code of Switzerland whose seat is in Zug.

© RSM International Association, 2015

THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING

