

TAX NEWS

2018-3

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

Acquisto di carburanti: dal 1° luglio addio alla scheda, solo pagamenti tracciati

PRASSI

Conseguenze di bilancio e fiscali degli eventi successivi alla chiusura dell'esercizio

GIURISPRUDENZA

Omesso versamento di IVA: la crisi aziendale salva dal reato?

SCADENZE – APRILE 2018

APPROFONDIMENTO

Art. 24-bis DPR 917/1986: opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia

FOCUS DAL MONDO DEL LAVORO

(IN COLLABORAZIONE CON DE LUCA & PARTNERS)

NORMATIVA

Acquisto di carburanti: dal 1° luglio addio alla scheda, solo pagamenti tracciati

(Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Provvedimento del 4 aprile 2018)

La legge di bilancio per il 2018 (art. 1, comma 923, Legge n. 205 del 27 dicembre 2017) ha introdotto, a partire dal 1° luglio 2018, una serie di limitazioni alla detraibilità dell'IVA relativa all'acquisto di carburanti e lubrificanti destinati ad aeromobili, natanti da diporto e veicoli stradali a motore. Contestualmente, nel più ampio quadro di introduzione della *fatturazione elettronica*, dal 1° luglio 2018 è prevista l'abolizione della scheda carburanti.

Tra le novità sul punto di maggior rilievo vi è la previsione di detraibilità dell'IVA solamente a fronte di acquisti effettuati mediante forme di pagamento "qualificato".

Con il Provvedimento del 4 aprile l'Agenzia delle Entrate ha individuato le modalità di pagamento che consentono la detrazione del tributo, e che condizionano anche la deducibilità della spesa ai fini della imposte sui redditi (tali mezzi vengono infatti definiti "idonei" a consentire la deducibilità del costo).

Trattasi, in buona sostanza, di tutte le modalità di pagamento ad eccezione dell'utilizzo dei contanti.

In base al Provvedimento, le forme di pagamento ammesse sono quindi le seguenti:

- gli assegni, bancari e postali, circolari e non, nonché i vaglia cambiari e postali;
- i mezzi di pagamenti elettronici, tra i quali vengono annoverati:
 - carte di debito, di credito, prepagate ovvero di altri strumenti di pagamento elettronico disponibili, che consentano anche l'addebito in conto corrente;
 - l'addebito diretto;
 - il bonifico bancario o postale;
 - il bollettino postale.

Nel Provvedimento si indica altresì che tali mezzi di pagamento troveranno applicazione anche nelle ipotesi in cui, sulla scorta di specifici accordi, il pagamento avvenga in un *momento diverso* rispetto alla cessione, come accade, ad esempio, per le *carte* utilizzate nei contratti c.d. di "*netting*", laddove il gestore dell'impianto di distribuzione si obbliga verso la società petrolifera ad effettuare cessioni periodiche o continuative in favore dell'utente, il quale utilizza, per il prelievo, un sistema di *tessere magnetiche* rilasciate direttamente dalla società petrolifera.

Parimenti, restano validi i sistemi, comunque denominati, di carte (ricaricabili o meno), nonché di buoni, che consentono al cessionario l'acquisto esclusivo di carburanti con medesima aliquota IVA, quando la cessione/ricarica, documentata dalla fattura elettronica di cui all'articolo 1, comma 917, della legge di Bilancio 2018, sia regolata con gli stessi strumenti di pagamento appena indicati.

- *In buona sostanza, quindi, dal 1° luglio 2018 i rifornimenti di carburante effettuati da un soggetto passivo IVA dovranno essere accompagnati sia dall'emissione della fattura elettronica che da un pagamento "tracciato", venendo contestualmente abrogati gli adempimenti in materia di scheda carburante.*



Per ulteriori approfondimenti si prega di far riferimento al seguente contatto:



Dott.ssa Silvia Cirillo

RSM Studio Palea Lauri Gerla Milano

Foro Buonaparte, 67

20121 Milano

Tel: (+39) 02.89095151 Fax: (+39) 02.89095143 email: silvia.cirillo@rsm.it

www.rsm.it

PRASSI

Conseguenze di bilancio e fiscali degli eventi successivi alla chiusura dell'esercizio (Organismo Italiano Contabilità, newsletter febbraio 2018)

L'OIC, nella sua periodica newsletter, ha affrontato un tema di attualità, anche alla luce delle recenti modifiche apportate ai principi contabili nazionali ed alla normativa fiscale di riferimento.

Il tema affrontato riguarda gli accadimenti aziendali *successivi* alla chiusura di un esercizio, ed alla modalità di recepimento degli stessi nei valori di bilancio.

Si pensi, nell'esempio proposto dallo stesso OIC, ad una causa legale, che al 31.12 (nell'ipotesi di esercizio sociale coincidente con l'ano solare) risulta essere in corso, ed a fronte della quale l'impresa ha stanziato un apposito *fondo rischi*: se nel periodo intercorrente tra il 31.12 e l'approvazione del correlato bilancio tale causa legale si risolvesse in una sentenza:

- occorre modificare la stima con riferimento all'importo?
- l'accantonamento effettuato al 31.12 è da (ri)classificare quale debito?

L'OIC, ripercorrendo ed interpretando il contenuto del principio OIC 29, ha evidenziato che un caso come quello prospettato:

- può portare all'aggiornamento delle stime di valore,
- non può portare all'iscrizione in bilancio di un credito o di un debito, che giuridicamente è sorto solamente nell'esercizio successivo.

Quindi, in base alle considerazioni svolte dall'OIC, occorre modificare, se del caso, i valori stanziati alla chiusura dell'esercizio, ma senza poter cambiare la natura della posta contabile.

Da tali conclusioni consegue un effetto fiscale rilevante, in precedenza oggetto di discussione alla luce del cd. "principio di derivazione rafforzata": se nella rappresentazione contabile al 31.12 occorre mantenere la natura di accantonamento, allora tale stanziamento risulterà fiscalmente irrilevante, dovendosi operare una variazione in aumento dell'imponibile fiscale, seguita - nell'anno di emissione della sentenza - da una correlata variazione in diminuzione.

Per ulteriori approfondimenti si prega di far riferimento al seguente contatto:



Dott. Alessandro Carturani

RSM Studio Palea Lauri Gerla Milano

Foro Buonaparte, 67

20121 Milano

Tel: (+39) 02.89095151 Fax: (+39) 02.89095143 email: alessandro.carturani@rsm.it

www.rsm.it

GIURISPRUDENZA

Omesso versamento di IVA: la crisi aziendale salva dal reato?

(Corte di Cassazione, Sezione penale, sentenza n. 11035 del 13 marzo 2018)

In tempi di crisi aziendale si accende il dibattito circa la punibilità, ai fini penali, dei mancati versamenti d'imposta a fronte della situazione di liquidità nella quale versa l'impresa.

Si pensi, in particolare, al reato di omesso versamento dell'IVA (art. 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000), in base al quale è punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro 250.000 per ciascun periodo d'imposta.

In tali situazioni di crisi, può l'imprenditore reclamare la propria non punibilità adducendo "l'impossibilità" ad adempiere l'obbligazione fiscale?

Nel caso giunto al vaglio della Suprema Corte, ove al legale rappresentante di una società veniva contestato il suddetto reato, quest'ultimo si difendeva sostenendo che l'omesso versamento dell'IVA non era dovuto ad una condotta "volontaria", bensì alla crisi di liquidità nella quale versava la propria impresa, che vantava *crediti non riscossi* per importi di gran lunga superiori al debito fiscale. In tal modo si introduceva una causa "di forza maggiore" a sostegno della non punibilità.

I Giudici di legittimità hanno offerto un utile *excursus* in materia, evidenziando tra l'altro che:

- il reato in esame è punibile a titolo di "dolo generico", essendo quindi sufficiente per integrarlo la *coscienza e volontà* di non versare all'Erario quanto dovuto, non essendo richiesto che il comportamento illecito sia dettato dallo *scopo specifico* di evadere le imposte;
- la prova del dolo è insita in genere nella *presentazione della dichiarazione annuale*, dalla quale emerge quanto è dovuto a titolo di imposta, e che deve, quindi, essere saldato o almeno contenuto entro la soglia di non punibilità;
- ogniqualvolta il soggetto d'imposta effettua operazioni imponibili egli riscuote già l'IVA dovuta e deve, quindi, tenerla accantonata per l'Erario, *organizzando* le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria;
- non può essere *genericamente* invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine: occorre al contrario che siano assolti *precisi oneri di prova* che devono investire non solo l'aspetto della non imputabilità al contribuente della crisi economica che improvvisamente avrebbe investito l'azienda, ma anche la circostanza che detta crisi non potesse essere adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso ad idonee misure, da valutarsi in concreto caso per caso.

In altri termini, ha proseguito la Corte, occorre provare che *non sia stato altrimenti possibile* per il contribuente reperire le risorse economiche e finanziarie necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni (anche sfavorevoli per il suo *patrimonio personale*), dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di un'improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e ad egli non imputabili.

Da quanto sopra la conclusione che, nei reati *omissivi* come quello relativo ai mancati versamenti di IVA,

integra la causa di forza maggiore l'assoluta impossibilità e non la semplice difficoltà a porre in essere il comportamento omesso.

Per ulteriori approfondimenti si prega di far riferimento al seguente contatto:



Dr. Gabriele Giardina

RSM Studio Palea Lauri Gerla Milano

Foro Buonaparte, 67

20121 Milano

Tel: (+39) 02.89095151 Fax: (+39) 02.89095143 email: gabriele.giardina@rsm.it

www.rsm.it



SCADENZE – APRILE 2018

- 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 a 700.000 euro.
Sono però da ricordare i vigenti limiti alle compensazioni:
 - in materia di IVA,
 - in materia di imposte sui redditi ed IRAP,
 - in presenza di debiti erariali iscritti a ruolo e scaduti per importi superiori a 1.500 Euro.

lunedì 30

Dichiarazione annuale IVA

Entro la data odierna (nuovo termine, a partire da quest'anno) va presentata telematicamente la dichiarazione annuale IVA relativa all'anno 2017.

Presentazione domanda rimborso/compensazione credito IVA I trimestre 2018

Entro la data odierna le imprese che rispettano i requisiti previsti dalla normativa vigente possono richiedere il rimborso ovvero la possibilità di compensare il credito IVA relativo al I trimestre 2018.

Per la richiesta (telematica) deve essere utilizzato il modello Iva "TR".

Imposta di bollo – versamento rata bimestrale

Entro la data odierna coloro che hanno optato per l'assolvimento dell'imposta di bollo in modo "virtuale", previa autorizzazione dell'Agenzia delle Entrate, provvedono a versare, mediante modello F24, la II rata bimestrale per il 2018.

APPROFONDIMENTO

Art. 24-bis DPR 917/1986:

Opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia

L'art. 1, comma 152, Legge 11/12/2016 n. 232 (legge di Bilancio 2017) ha introdotto, all'interno del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, l'art. 24 bis, rubricato "*Opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia*".

L'ottica è quella di incentivare l'ingresso in Italia di contribuenti con ingenti patrimoni, introducendo una *Flat Tax* da € 100.000,00 sui redditi di fonte estera per i soggetti che trasferiscono in Italia la propria residenza fiscale.

Nelle attese del legislatore trattasi di un regime competitivo anche rispetto ad altre esperienze straniere che arriva in un momento in cui in Italia ci sono le condizioni per investire grazie a riforme fiscali che aiutano la crescita e l'occupazione. Tale regime potrebbe rendere l'Italia più attraente non solo per gli individui ma anche per le imprese e per gli investitori stranieri.

Il nuovo regime ha sollevato peraltro qualche critica, non solo per quanto riguarda eventuali profili di dubbia costituzionalità, ma anche quanto ad opportunità / convenienza.

A mutare è, in questo caso, anche l'ambito della potestà impositiva italiana; secondo il disposto dell'art. 3, c. 1 del TUIR "l'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'art. 10 e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato". L'ordinamento italiano, dunque, ha adottato adesso un ulteriore criterio impositivo, di tipo *misto*, che collega l'ambito della propria potestà impositiva allo status di residenza del contribuente.

Prendendo spunto dalla prima disamina della norma (contenuta nelle Tax News 2017/3), ed alla luce dei chiarimenti offerti con la circolare n. 17/E del 23 maggio 2017, si riassumono di seguito i tratti distintivi del regime di favore.

Normativa

Si tratta del nuovo regime fiscale, introdotto dalla legge di Bilancio 2017, diretto ad incentivare il trasferimento della residenza fiscale nel nostro Paese di soggetti ad elevata capacità contributiva.

La misura consente alle persone fisiche che intendono spostare la loro residenza fiscale in Italia di beneficiare di un'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero, stabilita forfettariamente nella misura di 100.000 euro per ciascun periodo d'imposta in cui resta valevole l'opzione.

Il regime può essere esteso anche a favore di uno o più familiari, i quali sono tenuti a versare un'imposta sostitutiva pari a 25.000 euro.

Per fruire del regime agevolato è necessario, oltre all'effettivo trasferimento in Italia, che la persona fisica non sia stata fiscalmente residente nel territorio dello Stato per almeno 9 dei 10 periodi d'imposta precedenti all'inizio di validità dell'opzione.

L'accesso al nuovo regime si realizza tramite opzione direttamente nella dichiarazione dei redditi, da presentare entro i termini ordinari. Nel caso in cui nutra dubbi circa la sussistenza dei requisiti soggettivi e oggettivi per l'accesso al regime, il contribuente può presentare una specifica istanza preventiva di interpello.

L'agevolazione in sintesi

Agevolazione	Misura e durata	Requisiti
Opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia	Regime di imposta sostitutiva, pari a 100.000 euro annui sui redditi prodotti all'estero dal soggetto residente (l'imposta sostitutiva è di 25.000 euro annui per i familiari). Il regime, cui si accede tramite esercizio di apposita opzione in dichiarazione, ha una durata massima di 15 anni	- trasferimento di residenza fiscale in Italia ai sensi dell'articolo 2 TUIR
(art. 24-bis, TUIR)		- residenza fiscale all'estero per un tempo almeno pari a 9 periodi d'imposta nel corso dei 10 precedenti quello di inizio di validità dell'opzione

Determinazione della residenza fiscale e beneficiari dell'opzione


Secondo la normativa fiscale italiana (art. 2 TUIR), le persone fisiche sono fiscalmente residenti in Italia se, per la maggior parte dell'anno civile:

- sono registrati nel registro civile della popolazione residente (anagrafe), o
- hanno in Italia il loro "domicilio", ovvero il centro di interessi vitali (secondo la definizione data dall'articolo 43 del codice civile), oppure
- hanno in Italia la loro "residenza", ovvero il luogo della loro dimora abituale (secondo la definizione anch'essa fornita dall'articolo 43 del codice civile)

Destinatari, dunque, non solo i cittadini non italiani che decidono di trasferire la propria residenza fiscale nel territorio dello Stato, ma anche i cittadini italiani che hanno in passato trasferito la propria residenza fiscale in uno Stato estero.

Secondo il "Wealth report" recentemente stilato dal network Knight Frank, accanto agli stranieri più abbienti che decidono di godere del lifestyle italiano aderendo alla flat tax, in arrivo in primis da UK, USA, Cipro e India, ci sono gli italiani provenienti soprattutto dalla Londra *post Brexit*.

Recentemente, il Ministero dell'Economia ha evidenziato 150 arrivi dall'estero a seguito dell'introduzione della Flat Tax.



La persona fisica che si trasferisce in Italia provenendo da uno dei Paesi elencati nel d.m. 4 maggio 1999 (Paesi Offshore) può optare per il nuovo regime, purché non sia stata effettivamente residente in Italia nel periodo stabilito dalla norma. Nel caso in cui il contribuente presenti istanza di interpello, può in tale sede vincere la presunzione di cui al comma 2-bis dell'articolo 2 del TUIR¹.

Tuttavia, non può escludersi che l'esercizio dell'opzione in commento da parte di cittadini italiani che si sono dichiarati residenti fuori dal territorio nazionale in 9 dei 10 anni antecedenti alla validità dell'opzione stessa possa essere per essi controproducente. Infatti, non solo l'Agenzia delle Entrate potrebbe non accettare l'esercizio dell'opzione per la flat tax, ma potrebbe entrare in possesso, a seguito delle numerose informazioni fornite, di elementi per riqualificare (e contestare) la residenza fiscale in Italia degli stessi in detti anni. In termini concreti, al ricorrere di tale fattispecie, il cittadino italiano che decide di ritrasferire la propria residenza fiscale nel territorio dello Stato non potrebbe beneficiare dell'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero, ma potrebbe dover scontare le imposte in Italia anche per i periodi d'imposta antecedenti.

Va altresì segnalato che, pur in presenza di un riferimento espresso all'art. 2, c. 2 TUIR, si dovrebbe ritenere che il concetto di residenza fiscale sia più ampio e, in particolare, che l'agevolazione non si dovrebbe applicare ove la persona, pur soddisfacendo i requisiti fissati dall'art. 2, sia tuttavia considerata fiscalmente residente all'estero secondo le norme contenute nelle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni di volta in volta applicabili.

Si faccia il caso di una persona che si iscrive all'anagrafe della popolazione residente, ma che mantenga all'estero il proprio centro degli interessi patrimoniali ed affettivi; in tal caso l'applicazione dei criteri fissati dall'art. 4 del Modello OCSE porterebbe a ritenere il soggetto fiscalmente residente all'estero, prevalendo la norma internazionale su quella domestica².

Ad ogni modo deve rilevarsi che risulta imprescindibile un calcolo di convenienza che dovrebbe tenere in debita considerazione anche le concrete modalità di tassazione estere previste non solo dalla normativa locale, ma anche dalla specifica convenzione internazionale contro le doppie imposizioni.

Quali sono i redditi esteri che beneficiato della flat tax?

Il primo comma dell'articolo 24-bis del TUIR precisa che l'opzione per il regime consente di assoggettare a imposizione sostitutiva i soli redditi prodotti all'estero, individuati ai sensi dell'articolo 165, comma 2, del TUIR. Quest'ultima disposizione stabilisce che "i redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'articolo 23 per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato". In base a tale lettura "a specchio" rientrano quindi nel novero dei redditi esteri potenzialmente assoggettati a tassazione piatta:

- I redditi da terreni e fabbricati situati all'estero
- Gli interessi attivi da titoli di stato esteri e da entità estere
- Le plusvalenze derivanti dalla vendita o trasferimento di partecipazioni in società ed enti non residenti (ci sono tuttavia talune "esclusioni" elencate nel prosieguo)
- I redditi da lavoro dipendente prodotto all'estero
- I redditi da attività commerciali o attività professionali svolte all'estero
- I redditi da royalty derivante dall'utilizzo all'estero di IP
- Gli "altri redditi" (riferimento agli articoli 67 e 68 TUIR): proventi finanziari e plusvalenze derivanti dal trasferimento di oro o metalli preziosi, incluso il reddito detenuto tramite entità interposte

¹ Agenzia delle Entrate, Circolare N. 17 /E del 2017, p. 47.

Art. 2, c.2 - bis: "Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze".

² Così Giuseppe Marianetti in "Flat Tax sui redditi di fonte estera per i no-residenti" Corriere Tributario 10 / 2017 p. 757.



(ad es. TRUST nel caso in cui l'individuo detenga un reddito da fonte straniera attraverso un'entità interposta estranea).

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito, con la Circolare n. 17 / E del 23 maggio 2017, che se la persona fisica ha il possesso di redditi di fonte italiana per il tramite di un'entità interposta, gli stessi sconteranno il medesimo regime impositivo ordinariamente applicabile alle persone fisiche residenti in Italia³.

Se la persona fisica ha il possesso di redditi di fonte estera per il tramite di un'entità interposta estera, gli stessi sconteranno esclusivamente l'imposta sostitutiva di cui all'articolo 24-bis del TUIR, fatte salve le eccezioni ivi previste⁴.

Qualora le entità estere siano gestite non soltanto dal soggetto neo residente, bensì anche da altri soggetti residenti in Italia e non rientranti nel regime di cui all'articolo 24-bis del TUIR, i redditi delle medesime entità estere sono suscettibili di essere attratti a tassazione in Italia ai sensi dell'articolo 73 del TUIR⁵.

Esclusione dal Regime

E' stata inserita nella nuova disciplina una disposizione *anti-elusiva*, tale per cui il legislatore sottrae dall'ambito applicativo del regime, per i primi 5 periodi d'imposta, le plusvalenze da cessione di partecipazioni "qualificate" di cui all'articolo 67, comma 1, lettera c), del TUIR detenute in enti e società non residenti.

Quindi, le plusvalenze derivanti dal trasferimento di partecipazioni sostanziali in entità estere sono escluse dal Regime in commento per i primi cinque anni.

Le partecipazioni sostanziali sono quelle che rappresentano più del:

- 2% dei diritti di voto o 5% del capitale, nel caso di partecipazioni in società quotate; o
- 20% dei diritti di voto o del 25% del capitale, nel caso di altre partecipazioni (cioè in società non quotate).

In questa situazione, il reddito estero sarà soggetto alle regole ordinarie e tassato in base alle aliquote progressive sul reddito delle persone fisiche (IRPEF).

La circolare n. 17 / E del 23 maggio 2017 chiarisce come conteggiare il periodo di cinque anni: qualora il contribuente abbia validamente optato per il regime dell'imposta sostitutiva sui redditi esteri a partire dal secondo periodo d'imposta di residenza fiscale in Italia, ai fini della decorrenza del quinquennio stabilita dalla norma andrà computato anche il primo anno di residenza fiscale in Italia.

Ad esempio, se una persona diventa fiscalmente residente in Italia nel 2020 ma beneficia del nuovo regime nell'anno successivo (2021), il periodo di cinque anni per la tassazione di eventuali plusvalenze inizierà dal 2020 al 2024.


Cherry picking mechanism

Il regime della "flat tax" non è "all in / all out".

³ Ad esempio, se la persona fisica possiede tramite un'entità interposta estera immobili ubicati in Italia, i redditi derivanti dagli stessi sconteranno l'ordinario regime impositivo applicabile alle persone fisiche residenti in Italia, Agenzia Entrate, Circolare 17/E 2017, p. 55.

⁴ Se ad esempio, la persona fisica possiede tramite una entità interposta immobili ubicati in Florida, i redditi derivanti dagli stessi sconteranno esclusivamente l'imposta sostitutiva, Agenzia Entrate, Circolare 17/E 2017, p. 56.

⁵ Agenzia Entrate, Circolare 17/E 2017, p. 57.



I contribuenti possono infatti scegliere (al momento dell'opzione o in un anno successivo) di *escludere* dal regime favorevole la porzione di reddito generata in uno (o più) paesi esteri (clausola di *cherry picking*).

I proventi derivanti da fonti ubicate in giurisdizioni escluse sono soggetti ad aliquote progressive (IRPEF) e considerati nella base imponibile mondiale (beneficiando quindi di crediti d'imposta per imposte pagate all'estero, secondo le norme nazionali italiane).

In qualsiasi momento, i contribuenti sono liberi di escludere ulteriori giurisdizioni straniere dalla loro opzione. Tale scelta deve necessariamente riguardare tutto il reddito prodotto nel paese soggetto ad esclusione dall'opzione.

Una volta che la scelta dell'esclusione dal regime di alcuni Stati è stata presa, questa non può più essere revocata, ma può essere modificata solo dal punto di vista dell'espansione del numero di giurisdizioni contro le quali il regime di cui all'articolo 24-bis non sarà applicabile.

Altri benefici

L'opzione prevista dall'art. 24 bis del Tuir, prevede anche altri tipi di benefici:

- Le imposte di successione e di donazione non si applicano con riferimento ai beni ed immobili detenuti all'estero;
- Esonero dalle imposte patrimoniali su immobili detenuti all'estero e su investimenti finanziari esteri (IVIE ed IVAFE);
- Non è richiesto l'adempimento della normativa sul monitoraggio degli investimenti esteri, ovvero la presentazione del modulo di segnalazione RW (modulo di informativa da allegare alla dichiarazione dei redditi in Italia relativamente a qualsiasi attività detenuta all'estero) con riferimento ai Paesi inclusi dal contribuente nell'ambito di applicazione della flat tax;
- Le attività all'estero possono essere detenute nell'UE, nei paesi SEE o fuori dall'UE. Non importa dove essi si trovino (ad esempio, giurisdizioni fiscali privilegiate di no).
- Golden Visa: Il regime introduce alcune forme di trattamento favorevole per i visti rilasciati a individui e familiari che hanno optato per il regime.

Donazioni e successioni

A beneficio di coloro che optano per il regime ex art. 24 bis TUIR le imposte sulle successioni e donazioni sono limitate alle attività situate in Italia.

In base alla normativa vigente (in vigore), i trasferimenti a seguito di decesso o donazione sono soggetti ad imposta di successione o donazione ad aliquote (4% -8%) che dipendono dalla prossimità del rapporto tra il defunto / donatore e il beneficiario / donatore e dal valore dell'eredità o della donazione.

Termini, revoca e decadenza dal regime

Il regime ha una durata massima di 15 anni dall'opzione, non può essere rinnovato una volta terminato o decaduto.

Gli individui possono revocare il regime in qualsiasi momento, ma la revoca dell'opzione (e la decadenza dal regime) precludono l'esercizio di una nuova opzione.

Il soggetto che esercita l'opzione decade dal regime in caso di:

- omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva entro la data prevista per il pagamento del saldo delle imposte sui redditi, con effetto dal periodo d'imposta rispetto al quale doveva essere eseguito il versamento;
- trasferimento della residenza fiscale in altro Stato o territorio, con effetto dal periodo d'imposta in cui perde la residenza in Italia ai fini fiscali.

I familiari decadono dal regime in caso di:

- omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva dagli stessi dovuta entro la data prevista per il versamento del saldo delle imposte sui redditi, con effetto dal periodo d'imposta rispetto al quale doveva essere eseguito il pagamento;
- trasferimento della residenza fiscale in altro Stato o territorio con effetto dal periodo d'imposta in cui perdono la residenza in Italia ai fini fiscali.

Nelle ipotesi di decadenza per trasferimento della residenza fiscale in altro Stato o territorio, il contribuente che trasferisce la residenza in altro Stato o territorio effettua apposita comunicazione alla Direzione Centrale Accertamento entro la data di scadenza della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui perde la residenza fiscale in Italia.

La cessazione degli effetti, la revoca dell'opzione e la decadenza dal regime del soggetto che esercita l'opzione non precludono a ciascuno dei familiari a cui è estesa di esercitare un'opzione autonoma con efficacia per i periodi d'imposta residui fino a un totale di 15 periodi d'imposta, computando anche le annualità in cui tali soggetti hanno goduto del regime come familiari.

In tal caso, ciascun familiare che esercita un'opzione autonoma può estenderne gli effetti ai suoi familiari, ma questi ultimi non possono godere del regime per più di 15 periodi d'imposta complessivi, computando le annualità in cui hanno già fruito del regime per effetto dell'estensione dell'opzione di altro soggetto

Per ulteriori approfondimenti si prega di far riferimento al seguente contatto:



Dott.ssa Alessandra de Rosa

RSM Studio Palea Lauri Gerla Milano

Foro Buonaparte, 67

20121 Milano

Tel: (+39) 02.89095151 Fax: (+39) 02.89095143 email: alessandra.derosa@rsm.it

www.rsm.it



FOCUS DAL MONDO DEL LAVORO

(IN COLLABORAZIONE CON DE LUCA & PARTNERS)

LO SAPETE CHE...

Il Responsabile del trattamento dei dati può essere solo un soggetto esterno

Il Responsabile del Trattamento dei dati, ai sensi dell'art. 28 del Regolamento in materia di protezione dei dati personali (il "GDPR"), è il soggetto esterno che tratta i dati personali per conto del Titolare. Il Responsabile deve essere nominato con un contratto/atto giuridico che lo vincoli al Titolare e ha precisi obblighi di trasparenza e di garantire la sicurezza dei dati, oltre ad essere tenuto ad adottare idonee misure tecniche ed organizzative.

SENTENZA DEL MESE


Indennità sostitutiva del preavviso: sanzioni ed interessi

La Corte di Cassazione, con sentenza n. 4211 depositata il 21 febbraio 2018, è stata chiamata a pronunciarsi su di un giudizio di opposizione ad ingiunzione di pagamento. Nello specifico l'Inps con detta ingiunzione aveva intimato ad una società il pagamento di sanzioni ed interessi sull'indennità sostitutiva del preavviso corrisposta ad un proprio ex dipendente – nello specifico un dirigente – con ritardo rispetto alla data della sentenza di primo grado. Sentenza questa con cui il licenziamento per giusta causa oggetto del procedimento era stato dichiarato illegittimo. Sia in primo che in secondo grado l'opposizione proposta dal datore di lavoro era stata accolta. In particolare, la Corte di Appello territorialmente competente aveva fondato il proprio convincimento sull'assunto che (i) con il licenziamento, il rapporto previdenziale si era chiuso; (ii) la sentenza di condanna al pagamento dell'indennità sostitutiva del preavviso era stata impugnata e (iii) in pendenza del giudizio d'appello alcun debito contributivo poteva ritenersi sorto nei confronti dell'ente previdenziale. La Corte di Cassazione ha riformato integralmente la decisione di merito affermando, invece, che il debito contributivo del datore di lavoro nei confronti dell'INPS era sorto con la sentenza di condanna, provvisoriamente esecutiva per legge, al pagamento dell'indennità sostitutiva del preavviso. Pertanto, a parere della Suprema Corte, il ritardo maturato dalla sentenza all'effettivo pagamento dei contributi doveva essere valutato ai fini della tempestività dell'adempimento del debito contributivo, non avendo alcun rilievo la pendenza del giudizio di impugnazione.

NORMATIVA

Approvato lo schema di decreto legislativo di adeguamento al GDPR

Il 22 marzo 2018 il Consiglio dei Ministri ha approvato lo schema di decreto legislativo recante disposizioni per l'adeguamento della normativa nazionale alle disposizioni del Regolamento UE 2016/679 in materia di protezione dei dati personali (il "Regolamento"). Lo schema di decreto statuisce in modo perentorio che a partire dal prossimo 25 maggio il D.Lgs. 196/2003 (cd "Codice Privacy") si intenderà abrogato e che la normativa in materia di privacy sarà integralmente regolata dal decreto medesimo e dal Regolamento, ponendo fine ai dubbi che sul punto si erano frapposti nel corso degli ultimi tempi. Fra le novità più rilevanti vi è la vasta depenalizzazione in caso di violazione della "nuova" disciplina, in considerazione della forte dissuasività esercitata dalle sanzioni amministrative alla luce dell'art. 83 del Regolamento. Residuano quelle condotte che, per l'impatto particolarmente lesivo che possono esercitare sull'attività del Garante, assurgono a fattispecie penalmente rilevanti. Sono, quindi, puniti con



la reclusione i soggetti che, nei procedimenti davanti al Garante, dichiarano o attestano il falso oppure cagionano intenzionalmente una interruzione o turbano la regolarità dell'esecuzione dei compiti o dell'esercizio dei poteri del Garante stesso. In chiusura si precisa che lo schema di decreto prevede l'*"inutilizzabilità dei dati"*, com'era logico aspettarsi, quale conseguenza diretta ed immediata dell'eventuale trattamento illecito dei dati, rappresentando, unitamente alle sanzioni amministrative, una tutela ex post per l'interessato. Resta inteso che lo schema potrebbe subire modifiche prima dell'approvazione finale.

GIURISPRUDENZA

La firma elettronica è necessaria per il licenziamento basato sulla corrispondenza via email


La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 5523 depositata il giorno 8 marzo 2018, affronta, tra gli altri, il tema della legittimità di un licenziamento per giusta causa intimato sulla base dei contenuti di alcune email inviate dall'indirizzo di posta elettronica del lavoratore destinatario della sanzione espulsiva e quindi del loro valore probatorio. La valutazione della Corte fa leva sulla non assoluta certezza della riferibilità dei messaggi *"al suo autore apparente"*, essendo email prive della firma elettronica e, quindi, della natura di scrittura privata ex art. 2702 cod. civ. A tal proposito la Corte evidenzia che le email tradizionali (quali quelle prodotte in giudizio dalla società e su cui si è fondato il licenziamento) risultano modificabili e non sono in grado di garantire l'identificabilità del suo autore. Pertanto, a parere della Corte, dette email sono, in base all'art. 21 del D.Lgs. 82/2005 (cd Codice dell'amministrazione digitale), un documento informatico sottoposto al libero apprezzamento del giudice di merito. Alla luce di questo ragionamento, la Corte giunge a ritenere infondato il ricorso datoriale avverso la sentenza della Corte d'Appello territorialmente competente che – in riforma della sentenza del giudice di primo grado – aveva ritenuto illegittimo il licenziamento e condannato la stessa al pagamento dell'indennità supplementare e dell'indennità sostitutiva del preavviso.

Illegittimo il licenziamento per giusta causa adottato per fini ritorsivi

La Corte di Cassazione, con sentenza del 1° marzo 2018 n. 4883, ha dichiarato ritorsivo, confermando la decisione di primo e secondo grado, il licenziamento per giusta causa intimato ad un lavoratore perché accusato di aver simulato lo stato di malattia. Ciò in quanto lo stato morboso in cui lo stesso versava era risultato effettivo sulla scorta di dati obiettivi e di logiche considerazioni che muovevano dal suo intento manifesto di continuare nello svolgimento dell'attività alle dipendenze della società. Inoltre, sempre secondo la Suprema Corte, il quadro probatorio delineato era univoco nel collegare l'atto di recesso datoriale al rifiuto da parte del lavoratore di accettare una transazione delle questioni economiche inerenti al pregresso rapporto di lavoro, così configurandosi l'intento ritorsivo che lo ispirava. Pertanto, la Corte ha dichiarato nullo il recesso datoriale, condannando la società alla reintegra del lavoratore nel proprio posto di lavoro ed al pagamento delle spese di lite. In sostanza il licenziamento, quale atto interruttivo del rapporto di lavoro, deve essere adottato solo a fronte di una condotta scorretta del dipendente tale da ledere il vincolo di fiducia intercorrente tra le parti e non come forma di vendetta, pena la sua illegittimità.

Le tipizzazioni non esaustive della giusta causa nei contratti collettivi

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 6608/2018, ha statuito che le fattispecie che costituiscono giusta causa di licenziamento in base a un contratto collettivo hanno carattere esemplificativo e non sono, pertanto, necessariamente vincolanti, lasciando al giudice lo spazio per ampliarne o circoscriverne la portata sul piano disciplinare. Nell'ambito dei suoi poteri, dunque, il giudice, a parere della Corte, è libero di inferire la giusta causa di licenziamento anche se manca un'apposita previsione del contratto



collettivo, in presenza di una grave condotta inadempiente del lavoratore o al contrario escluderla, a seguito di una valutazione delle circostanze concrete che hanno caratterizzato la condotta inadempiente, sebbene il contratto collettivo ascriva uno specifico comportamento nel novero del recesso datoriale senza preavviso. Il potere del giudice troverebbe un solo limite qualora il contratto collettivo preveda una sanzione meramente conservativa, pur essendo la condotta inadempiente del lavoratore suscettibile di integrare giusta causa di licenziamento. In tal caso, le disposizioni della contrattazione collettiva dovrebbero prevalere sulle valutazioni più severe svolte dai giudicanti in merito alla sussistenza della giusta causa, sul presupposto che le norme sul concetto di giusta causa e di proporzionalità della sanzione sarebbero derogabili in meglio.

PRASSI

Il Patto di Fabbrica del 9 marzo 2018: le nuove relazioni industriali

Il 9 marzo scorso Confindustria, Cgil, Cisl e Uil, dopo anni di tentativi non andati a buon fine, hanno sottoscritto il c.d. Patto di Fabbrica, un accordo che definisce un quadro di regole condivise in materia di contrattazione, relazioni industriali, rappresentanza, welfare e sicurezza aziendale. Il Patto si pone quale obiettivo principale quello di ammodernare e ridefinire le relazioni industriali e gli assetti della contrattazione collettiva nell'ottica di assicurare la crescita del Sistema Paese nel suo complesso. Nell'ambito degli accordi raggiunti tra le parti sociali, va sicuramente posto l'accento sulla riaffermazione della centralità e della rilevante funzione del contratto nazionale, fonte di regolazione dei rapporti di lavoro e di garanzia dei trattamenti economici e normativi nonché strumento per incentivare lo "sviluppo virtuoso" della contrattazione di secondo livello dove gli aumenti salariali saranno strettamente legati alla produttività, alla qualità, all'efficienza, alla redditività ed all'innovazione aziendale. Particolare attenzione è anche dedicata alla valorizzazione dei processi di digitalizzazione e alle forme di partecipazione dei lavoratori. Inoltre è stata introdotta la misurazione della rappresentanza delle associazioni datoriali in chiave *anti dumping* così da evitare la proliferazione di contratti collettivi "pirata", stipulati da sigle prive di rappresentanza e contenenti con condizioni economiche e normative capaci di alterare la concorrenza. In tale ambito, viene affermata la funzione certificatrice e di monitoraggio del CNEL. Il Patto di Fabbrica rappresenta sicuramente un traguardo importante per le relazioni industriali anche se, allo stato, costituisce una piattaforma di politica economica fatta di buone intenzioni alle quali occorrerà dare un seguito concreto per garantire l'auspicata crescita del Sistema Paese.

Le FAQ del Garante sul Responsabile della Protezione dei Dati (RPD) in ambito privato

Il Garante per la Protezione dei Dati Personali, in data 26 marzo 2018, ha reso disponibile sul proprio sito una serie di FAQ in merito alla figura del Responsabile della Protezione dei Dati in ambito privato ("RPD" o "DPO"). In particolare il Garante, dopo aver elencato i soggetti obbligati alla sua designazione ai sensi dell'art. 37, par. 1, lett. b) e c), del Regolamento UE 2016/679 con relativo elenco esemplificativo, ha sottolineato che anche non versando in ipotesi di nomina obbligatoria "(...) *resta comunque raccomandata, anche alla luce del principio di accountability che permea il Regolamento, la designazione di tale figura*". Per il resto, il Garante si limita a ribadire quanto ricavabile dalla lettura delle disposizioni del Regolamento: (i) la possibilità di nominare un unico RPD per un gruppo di imprese, (ii) la possibilità di nominare un soggetto interno ma anche esterno (ed in questo caso la possibilità di nominare una persona giuridica quale DPO), (iii) la possibilità di cumulo con altri incarichi a condizione che non vi sia un conflitto di interessi, (iv) le qualità ed i requisiti propri di un RPD. La pubblicazione di questo documento si pone in continuità con l'attività di coordinamento e di interpretazione che il Garante sta svolgendo, e pertanto non bisogna sorprendersi se da qui al 25 maggio, saranno pubblicati ulteriori documenti "interpretativi" (e.g linee guida, FAQ) relativi ad altri istituti del regolamento.



Per ulteriori approfondimenti si prega di contattare:

Avv. Vittorio De Luca
De Luca & Partners

Largo A. Toscanini, 1

20122 Milano

Tel. +39 02 365 565 1 Fax +39 02 365 565 05 email: info@delucapartners.it;
www.delucapartners.it

oppure

Dott. Stefano Turchini
HR Capital

Gall. San Babila 4/B

20122 Milano

Tel. +39 02 365 930 1 Fax +39 02 365 930 00 email: info@hrcapital.it
www.hrcapital.it



RSM STUDIO PALEA LAURI GERLA

Milano – Foro Buonaparte 67, 20121 – Milano (operating office)

Torino – Via Ettore De Sonnaz 19 – 10121 (operating office)

Roma – Via delle Terme Deciane 10 – 00153, (registered office and operating office)

www.rsm.it

P.IVA e CF: IT97799920158

RSM STUDIO 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 EC2R8DU.

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

