

FISCO E LAVORO

www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

Lotta al nero. Se i tempi per i controlli non sono ancora scaduti imposte e interessi aumentano il conto

# Rientro dei capitali a costi variabili

## Il vantaggio da taglio delle sanzioni e mancato raddoppio dei termini

FOCUS



Valerio Vallefuoco

Il testo di legge approvato dalla Camera in tema di **voluntary disclosure** ha apportato alcune novità dell'ultimo momento:

■ è stata abrogata l'obbligatorietà del versamento delle somme dovute in unica soluzione. Le stesse a mente dell'articolo 1, comma 1, lettera B, potranno essere anche ripartite in tre rate mensili di pari importo. Il mancato pagamento di una delle rate comporta il venir meno degli effetti della procedura;

■ è stato riformato il testo della formulazione del reato di autoriciclaggio ai sensi dell'articolo 648 ter comma 1. Oggi, infatti, la condotta punita è quella di colui che impiega, sostituisce, trasferisce in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative il denaro, i beni o le altre utilità.

Le sanzioni per le violazioni in materia di imposte sui redditi (e relative addizionali), imposte sostitutive, Irap, Iva e ritenute, sono confermate al minimo editale, da ridurre di un quarto. La sanzione diviene pari al 75% dell'imposta evasa in caso di dichiarazione infedele, che sale al 90% in caso di omessa dichiarazione. Rimane inalterata la riduzione delle sanzioni in materia di monitoraggio: un mezzo se le attività sono trasferite o detenute in Italia, in un Paese dell'Unione europea, in Islanda o in Norvegia, oppure se si autorizza l'intermediario presso cui sono detenute a trasmettere all'Amministrazione finanziaria i dati relativi alla voluntary disclosure; un quarto, negli altri casi.

Si conferma anche la riduzione

Gli esempi

	Caso A*	Caso B**	Caso C***
<b>IMPOSTE NON VERSATE</b>			
Interessi su c/c estero	14.914	10.963	10.963
Irpef e addizionali		450.000	450.000
Irap			39.000
Iva			200.000
<b>Totale imposte non versate</b>	<b>14.914</b>	<b>460.963</b>	<b>699.963</b>
Interessi su imposte	1.133	40.232	61.221
Sanzioni per violazioni sostanziali (ridotte a 1/6 in caso di adesione all'invito)	2.983	69.693	94.019
Sanzioni monitoraggio fiscale (ridotte a 1/6 in caso di adesione all'invito)	4.268	3.902	3.902
<b>TOTALE</b>	<b>23.297</b>	<b>574.790</b>	<b>859.106</b>
<b>In percentuale su ammontare non dichiarato</b>	<b>2,3%</b>	<b>57,5%</b>	<b>85,9%</b>
<b>RIPARTIZIONE DEL TOTALE</b>			
Imposte	64%	80%	81%
Interessi su imposte	5%	7%	7%
Sanzioni	31%	13%	11%

Nota: (\*) Reddito non dichiarato di 1 milione trasferito all'estero nel 2000; (\*\*) Reddito non dichiarato di 1 milione percepito nel 2009 soggetto solo a Irpef e trasferito all'estero; (\*\*\*) Reddito non dichiarato di 1 milione percepito nel 2009 soggetto a Irpef, Irap e Iva e trasferito all'estero

ne della sanzione minima (dal 6% al 3%) qualora non siano state dichiarate attività in Paesi a regime fiscale privilegiato che firmo entro 60 giorni dall'entrata in vigore della norma accordi per lo scambio di informazioni ai sensi dell'articolo 26 del Modello Ocse; l'esplicita indicazione dell'aliquota induce a ritenere che anche nei casi di detenzione delle attività in Paesi che non rientrano tra quelli a regime fiscale privilegiato la sanzione minima da considerare sia quella del 3%, a prescindere dall'annualità cui si riferisce la violazione.

Alla luce delle modifiche de-

scritte, è possibile cercare di quantificare l'onere complessivo della voluntary disclosure in diversi casi, distinguendo tra soggetti per i quali sono spirati i termini di accertamento e soggetti per i quali i termini di accertamento non sono spirati.

Negli esempi riportati nella tabella in alto si ipotizza che: a) la voluntary venga richiesta avvalendosi delle condizioni che permettono di applicare la sanzione minima del 3%; b) le somme abbiano garantito un rendimento dell'1% annuo, soggetto a prelievo del 27% in Italia; c) l'Irpef si applichi con l'aliquota marginale

del 45%, comprensiva di addizionale regionale e comunale; d) l'aliquota Irap sia pari al 3,9%; e) l'aliquota Iva applicabile sia quella del 20%; f) il soggetto che richiede il rientro di capitali aderisce alla proposta contenuta nell'invito di cui all'articolo 5, comma 1, del Dlgs 218/07, ottenendo così la riduzione ad un sesto delle sanzioni dovute.

Si pensi, innanzitutto, ad un soggetto che non abbia dichiarato redditi per un milione di euro nel 2000, trasferendo queste somme all'estero (Caso A). La somma dovuta per la voluntary disclosure è pari a circa 23mila eu-

ro, la maggior parte dei quali dovuta alle imposte sugli interessi prodotti dal conto corrente. La riduzione rispetto a quanto dovuto nell'impianto originario della voluntary è di circa 5 mila euro.

Si pensi ora ad un soggetto che ha trasferito all'estero la stessa somma, ottenuta però con un'evasione di redditi soggetti solo a Irpef; i redditi non dichiarati sono stati percepiti nel 2009 (periodo d'imposta ancora soggetto ad accertamento; caso B). Questo soggetto pagherà per il rientro dei capitali circa 575 mila euro; con la nuova voluntary ottiene di versare circa 12 mila euro in meno di sanzioni.

La stessa somma sia ora riconducibile a un'evasione di redditi d'impresa, soggetti ad Irpef, Irap e Iva (caso C). L'adesione alla voluntary comporta il versamento di circa 860 mila euro, circa 3 mila in meno rispetto a quanto dovuto secondo la versione originaria del testo di legge.

Se ad un primo sguardo l'ammontare dovuto nei casi B e C può sembrare ancora elevato, va però osservato che le sanzioni rappresentano solo un decimo delle somme richieste per avvertirsi della normativa sul rientro dei capitali; il resto è rappresentato da imposte e interessi. Lo spazio di manovra per il legislatore, che nella filosofia della voluntary è ristretto alle sole sanzioni se si pensa che le imposte evase sono sempre e comunque dovute, è in ogni caso esiguo.

Peraltro i casi saranno veramente variegati e quindi saranno prevalenti quelle posizioni dove parte degli apporti saranno ancora accertabili e quindi tassabili per intero e altri periodi saranno soggetti alla prescrizione che comunque sino a oggi almeno a livello tributario erano soggette a termini raddoppiati fino a dieci anni.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Beni strumentali. Circolare di Confindustria

# Bonus impianti, la finestra «stretta» impone il restyling

Giorgio Gavelli

La limitazione a un semestre della "finestra" in cui effettuare gli investimenti, per ciascuno dei due periodi d'imposta (2014 e 2015) di vigenza dell'agevolazione "Tremonti-quater", dovrebbe comportare regole differenti rispetto al passato sia per quanto attiene al calcolo della media, sia per l'influenza degli investimenti 2014 sul computo del bonus 2015.

Sono, questi, alcuni degli aspetti trattati nella corposa circolare di ieri con cui Confindustria analizza il credito d'imposta sull'investimento in beni strumentali nuovi riferibili alla divisione 28 della tabella Ateco prevista dall'articolo 18 del decreto legge 91/2014.

La circolare osserva che il combinato effetto del meccanismo di tipo "incrementale" del computo del bonus (quale eccedenza rispetto alla media degli analoghi investimenti nel quinquennio precedente) e dell'estensione su due periodi d'imposta del momento in cui possono essere effettuati gli acquisti rilevanti potrebbe indurre le imprese a rimandare gli investimenti 2014 per concentrarli nel 2015, frustrando così in parte le finalità di questa misura. Sarebbe forse stato opportuno sterilizzare comunque, anche nel calcolo della media rilevante per il 2015, gli investimenti effettuati nel secondo semestre 2014.

Nel determinare la media occorre applicare (per così dire "a ritroso") le stesse regole utilizzate per determinare l'investimento agevolabile di periodo, ivi compresa, come opportunamente ricorda Confindustria, l'esclusione dei beni di costo unitario inferiore ai 10 mila euro, di quelli destinati a strutture ubicate all'estero e di quelli che, al momento dell'acquisizione, non presentavano il requisito della novità (si pensi ad un conferimento di azienda).

Il principio di "omogeneità" tra calcolo dell'investimento "meritevole" e computo della media con cui confrontarlo dovrebbe, secondo Confindustria, essere esteso alla durata temporale del periodo agevolabile, nonostante un diverso approccio applicato in passato (Legge 383/2001); siccome in entrambi i periodi 2014 e 2015 le società con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare hanno a disposizione sostanzialmente un arco temporale di sei mesi, occorrerebbe effettuare il ragguaglio semestrale anche per gli investimenti che interessano la media, riducendone così l'impatto. Il punto, particolarmente critico, potrà essere chiarito solo dall'agenzia delle Entrate.

La "rateizzazione" dell'esigibilità del credito maturato

(in tre quote costanti a partire dal 1° gennaio del secondo periodo d'imposta successivo a quello di effettuazione dell'investimento) non dovrebbe impedire, secondo Confindustria, di aggiungere la parte di credito rimasta eventualmente inutilizzata, per incapienza di debiti compensabili, ad incremento della quota "spendibile" nel periodo successivo.

Per quanto attiene, infine, alla cumulabilità tra il presente credito d'imposta ed altre agevolazioni, Confindustria rileva che, non essendovi nella disposizione in commento alcuna esplicita previsione in tal senso, eventuali ostacoli vanno individuati nella disciplina del "bonus" che si inten-

REGOLE DA RIPENSARE

Opportuno effettuare il confronto fra gli impieghi sulla base di periodi di durata uniforme

PERITI E SPEDIZIONIERI

Ecco i termini per fare ricorso  
Con una circolare (3675/C) del 15 ottobre il ministero dello Sviluppo economico chiarisce i termini di ricevibilità dei ricorsi gerarchici contro provvedimenti inibitori dell'attività emessi dalle Camere di commercio. I termini si riferiscono alle attività di mediazione, agenzia, mediazione marittima, spedizione di periti ed esperti.

RIFORMA TRIBUTARIA

Unagraco promuove una raccolta di firme  
L'Unione nazionale commercialisti ed esperti contabili (Unagraco) è intenzionata ad avviare una raccolta di firme tra i professionisti del settore per sostenere il progetto di riforma del processo tributario. Lo scopo - si legge in una nota di Unagraco - è sollecitare il legislatore affinché proceda nel rispetto dei principi costituzionali sanciti dall'articolo 11 che richiede "parità delle armi" davanti a un giudice terzo e imparziale.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



Bonus impianti

È un credito d'imposta previsto dall'articolo 18 del Dl 91/14 che si ottiene mediante l'acquisto di beni nuovi strumentali appartenenti alla divisione Ateco 28 nel periodo tra il 25 giugno del 2014 e il 30 giugno del 2015. L'incentivo è pari al 15% dell'eccedenza dell'investimento rispetto alla media degli analoghi acquisti effettuati nel quinquennio precedente, escludendo l'anno peggiore della media. Può essere utilizzato a partire dal 1° gennaio del secondo periodo d'imposta successivo a quello dell'effettuazione dell'investimento

L'altro fronte. L'impatto delle ultime modifiche

# Con l'autoriciclaggio il rischio di sanzioni su quattro livelli

Antonio Carino  
Antonio Tomassini

Nonostante l'accesso dibattito sull'autoriciclaggio, la presa, nel testo approvato dalla Camera, non viene allentata. È vero che chi aderirà alla voluntary disclosure non sarà punibile, ma il rischio è di introdurre nel sistema una fattispecie di reato che abbraccia troppe condotte. Le ultime modifiche al testo allineano le due ipotesi di autoriciclaggio, affiancando alla pena della reclusione da 1 a 4 anni, la multa compresa tra 2.500 e 12.500 euro anche per i reati presupposto meno gravi.

Ma a parte tali ultime proposte di modifica, a preoccupare è l'impianto generale del nuovo articolo 648 ter. Si è invertita la rotta rispetto alla sintesi che si

era trovata nella prima versione, restringendo la causa di non punibilità riferita all'utilizzo e al godimento personale e prevedendo la rilevanza della fattispecie ai fini del Dlgs 231/01 in tema di responsabilità amministrativa degli enti. A scontare maggiormente il cambio di impostazione è il mondo imprenditoriale, che per una condotta di evasione fiscale rischia di essere punito quattro volte (sanzione tributaria, sanzione penale ex Dlgs 74/00, pena per autoriciclaggio e responsabilità amministrativa da reato dell'ente).

Ad andare in questa direzione maggiormente repressiva sono anche altri aggiustamenti alla condotta tipica, per i quali va prevista la punibilità non solo per chi «impiega, sostituisce,

trasferisce» denaro, beni o altre utilità «in attività economiche e finanziarie», ma anche per chi compie le medesime condotte in attività «imprenditoriali o speculative», andando quindi a colpire un amplissimo spettro di fattispecie di reimpiego.

La causa di non punibilità, che nella formulazione iniziale garantiva l'esclusione della responsabilità per l'autore del reato presupposto se il denaro o i beni fossero stati genericamente destinati alla utilizzazione o al godimento personale (con una dizione quindi che poteva far pensare ad una portata più ampia), era stata fortemente limitata già dall'emendamento Pastorino, oggi confermato. Si è, infatti, specificato che essa operava solo nel caso in cui le som-

me siano utilizzate nell'ambito di attività diverse da quelle economiche, finanziarie, imprenditoriali e speculative.

Verrebbe così sancito, ad esempio, che, ricorrendone i presupposti, anche l'imprenditore che reinveste nella sua azienda i proventi di un precedente delitto non potrà beneficiare della causa di non punibilità. Di conseguenza sembrerebbe, e ciò preoccupa, che le uniche ipotesi di applicabilità della causa di non punibilità siano da ricondursi ai meri casi in cui l'autore beneficia personalmente e immediatamente del denaro o dei beni (per esempio l'acquisto di una casa o l'accensione di un conto corrente su cui maturano interessi).

Nessuna modifica, invece, riguarda il nucleo della disposizione, vale a dire che per aversi autoriciclaggio la condotta deve comunque essere tale da «ostacolare concretamente l'identificazione della provenienza delittuosa». Perché si configuri il reato è necessario

quindi un *quid pluris* idoneo ad occultare in modo fraudolento l'attività di presunto "autolavaggio" in modo tale che ne sia difficile l'accertamento da parte delle Autorità.

Questa ipotesi, ad esempio, potrebbe ricorrere nel caso in cui sia spezzata la tracciabilità dei flussi, come accade se si utilizzano veicoli societari esteri fittiziamente interposti per "ripulire" denaro sporco frutto di corruzione o evasione fiscale, o in ipotesi di ampio ricorso al denaro contante. Per identificare il concetto di ostacolo potranno essere utili gli approdi cui è arrivata la giurisprudenza con riferimento al reato tributario previsto dall'articolo 3 del Dlgs 74/00 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) secondo cui la condotta di «ostacolo all'accertamento» può configurarsi solo se sono realizzati accorgimenti particolarmente insidiosi al fine di neutralizzare la capacità di controllo da parte dei soggetti preposti.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Rivalutazioni. Le indicazioni delle Entrate sulla detrazione della sostitutiva

# Lo sconto non segue le quote donate

Gian Paolo Tosoni

La donazione di quote non consente ai donatori di detrarre l'imposta sostitutiva assolta sulla rivalutazione a cura dei donanti, in sede di nuova rivalutazione. Lo precisa la risoluzione 91/E del 17 ottobre 2014 e il tema è sempre di attualità in quanto anche il disegno di legge stabilità 2015 prevede la riapertura dei termini.

Il caso proposto mediante interpellato riguardava la donazione di quote di società già sottoposte a rivalutazione a cura dei proprietari con l'assolvimento dell'imposta sostitutiva del 2-4% ai sensi della legge 488/2001, articolo 5. A loro volta i beneficiari della donazione hanno proceduto ad una nuova rivalutazione ai sensi dell'articolo 107, comma 2, del Dl 70/2011 ritenendo di poter scontare dall'imposta sostitutiva dovuta, quella assolta dai soggetti dante causa.

L'agenzia delle Entrate ha invece espresso parere contrario.

La soluzione della questione non può prescindere dalle modalità di determinazione della plusvalenza delle partecipazioni, rientrate fra i redditi diversi, ai sensi dell'articolo 68, com-

IL PRINCIPIO

Al donatario non è consentito recuperare quanto versato in precedenza: non c'è rischio di doppia imposizione sullo stesso soggetto

ma 6 del Tuir. Il criterio è univoco sia per le partecipazioni qualificate che non qualificate. Tale disposizione prevede che ai fini della determinazione del costo fiscale delle partecipazioni il donatario deve assumere il costo sostenuto dal donante. Si tratta

di una disposizione antielusiva al fine di evitare salti di imposta possibili in presenza dello strumento della donazione (circolari 65/E/98 e 52/E/2004). Ne consegue che il trasferimento di partecipazioni societarie per effetto di donazione deve avvenire in regime di neutralità e continuità dei valori. Si ricorda, invece, che in caso di successione ereditaria si assume come costo fiscale della partecipazione il valore definito, oppure dichiarato, ai fini dell'imposta di successione e, in ogni caso, non si assume il costo della partecipazione in capo al deceduto.

Tenuto conto che il costo fiscalmente riconosciuto nel trasferimento delle quote è quello riconosciuto fiscalmente in capo al donante, appare evidente che l'imposta sostitutiva assolta dallo stesso ha comunque avuto la funzione di rideterminare il costo della partecipazione e

quindi non può essere compensata, in quanto farebbe venir meno il costo fiscale medesimo.

L'interpretazione della Agenzia, fondata su un principio sostanziale, trova conferma anche nel dato letterale della norma che consente la compensazione dell'imposta sostitutiva con quella assolta in occasione di precedenti rivalutazioni. Infatti l'articolo 7, comma 2, lettera ee) del Dl 70/2011, che prevede lo scomputo dell'imposta sostitutiva in caso di successive rideterminazioni del valore, presuppone che la detrazione sia effettuata dallo stesso soggetto che ha versato l'imposta sostitutiva relativa alle precedenti rivalutazioni. Tale compensazione è volta ad evitare la duplicazione di imposta già pagata, circostanza che si verifica soltanto se il pagamento sia stato eseguito dal medesimo soggetto.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Prima casa. In caso di acquisto per atto giudiziario

# Più tempo per le agevolazioni

Angelo Busani

L'ottenimento dell'agevolazione per la prima casa è subordinato al fatto che il contribuente rilasci, nell'atto di acquisto, una serie di dichiarazioni. Per esempio deve dichiarare di voler trasferire la sua residenza entro 18 mesi nel comune ove è ubicato l'immobile oggetto di acquisto; di non possedere altra abitazione in tale comune; di non essere proprietario di altre case di abitazione sull'intero territorio nazionale acquisite con l'agevolazione prima casa.

Negli acquisti mediante atto giudiziario, qual è quello per usucapione, si pone il tema del momento nel quale è possibile effettuare tali dichiarazioni. L'agenzia delle Entrate, nella risoluzione 90/E del 17 ottobre 2014, in risposta a una istanza di inter-

pello, ha sancito che, nel caso di acquisto di una abitazione per usucapione, l'agevolazione prima casa può essere conseguita anche se le dichiarazioni che la legge richiede al contribuente come presupposto applicativo del beneficio fiscale siano rese al di fuori degli atti del procedimento giudiziario, purché siano contenute in una «dichiarazione autenticata nelle firme, da autorità anche diversa da quella che aveva redatto il provvedimento giudiziario, da allegare al provvedimento stesso nelle more della sua registrazione».

Il problema per il quale l'amministrazione è stata interpellata nasceva dal fatto che nella risoluzione numero 25 del 20 marzo 2012, l'agenzia delle Entrate aveva subordinato l'applicabilità dell'agevolazione al fatto che le di-

chiarazioni richieste al contribuente fossero effettuate nell'atto introduttivo o nel corso del giudizio per la dichiarazione di intervenuta usucapione.

Nella risoluzione 90/E si chiarisce che non è necessario effettuare le dichiarazioni in questione nel corso del giudizio, ma che è possibile rilasciarle anche a posteriori, purché prima della registrazione dell'atto giudiziario. E ciò in linea non solo con la risoluzione 267 del 16 ottobre 1997, che aveva affermato il medesimo principio, ma anche in sintonia con la risoluzione 370 del 3 ottobre 2008, che ha consentito il rilascio delle dichiarazioni prima casa relative a un acquisto all'asta entro il momento di registrazione del decreto di trasferimento.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

In breve

EROGAZIONI LIBERALI

Versamenti a Onlus, detrazione al 26%

La risoluzione 89/E di ieri dell'agenzia delle Entrate interviene in materia di erogazioni liberali in denaro a favore delle Onlus. Tali erogazioni danno diritto ad una detrazione dalle imposte dirette nella misura del 19%, aumentata al 24% per l'anno 2013 e del 26% a partire dall'anno 2014. La disposizione era contenuta originariamente nell'articolo 15, comma 1, lettera i-bis del Tuir. La legge 96 del 2012, che ha fissato i predetti aumenti della percentuale di detrazione, ha spostato la disposizione all'articolo 15 comma 1.1 senza fare l'adeguamento normativo per la deduzione a favore delle imprese (articolo 100 del Tuir) e per gli enti non commerciali (articolo 147 del Tuir). Tuttavia secondo l'Agenzia anche per le imprese e gli enti commerciali la detrazione fiscale per le erogazioni alle Onlus spetta nella misura del 24-26% per effetto di un'interpretazione sistematica delle norme.

PERITI E SPEDIZIONIERI

Ecco i termini per fare ricorso

Con una circolare (3675/C) del 15 ottobre il ministero dello Sviluppo economico chiarisce i termini di ricevibilità dei ricorsi gerarchici contro provvedimenti inibitori dell'attività emessi dalle Camere di commercio. I termini si riferiscono alle attività di mediazione, agenzia, mediazione marittima, spedizione di periti ed esperti.

RIFORMA TRIBUTARIA

Unagraco promuove una raccolta di firme

L'Unione nazionale commercialisti ed esperti contabili (Unagraco) è intenzionata ad avviare una raccolta di firme tra i professionisti del settore per sostenere il progetto di riforma del processo tributario. Lo scopo - si legge in una nota di Unagraco - è sollecitare il legislatore affinché proceda nel rispetto dei principi costituzionali sanciti dall'articolo 11 che richiede "parità delle armi" davanti a un giudice terzo e imparziale.

GIUSLAVORISTI

Consegnati i premi di Legalcommunity

Sono stati premiati giovedì 16 ottobre i vincitori dell'edizione 2014 dei Legalcommunity Labour Awards. Di seguito gli studi legali e gli avvocati premiati. Studio dell'anno Labour: Toffoletto De Luca Tamajo e Soci. Avvocato dell'anno Labour: Angelo Zambelli. Studio dell'anno Relazioni Industriali/Sindacali: Legance. Avvocato dell'anno Relazioni Industriali/Sindacali: Giacinto Favalli. Avvocato dell'anno Assistenza Top Management: Marcello Giustiniani. Studio dell'anno Contenzioso: Quorum. Avvocato dell'anno Contenzioso: Claudio Morpurgo. Studio dell'anno Consulenza: DLA Piper. Avvocato dell'anno Consulenza: Paola Tradati. Studio dell'anno Contratti di agenzia: Toffoletto De Luca Tamajo e Soci. Avvocato dell'anno Contratti di agenzia: Alessandro Limatola. Studio dell'anno Rising Star: Salonia e Associati. Avvocato dell'anno Rising Star: Simonetta Candela. Studio dell'anno Emergente: Ferrario Provenzani & Partners. Avvocato dell'anno Emergente: Mario Scofferi. HR Team dell'anno: Amplifon. Sono stati poi consegnati due premi speciali: quello della redazione di legalcommunity.it è andato a Francesco Rotondi, quello all'Eccellenza a Pietro Ichino.