

n. 16/2019 del 13 ottobre 2019

La sola disponibilità di attività estere obbliga alla compilazione del quadro RW - Addizionale Irpef sugli elementi variabili della retribuzione solo per il settore finanziario - Non profit, esentasse i fondi raccolti negli eventi di piazza - Va versata per intero l'Iva della fattura emessa per operazioni inesistenti - Niente bonus per gli stranieri nell'anagrafe italiana

Sommario

- 1. La sola disponibilità di attività estere obbliga alla compilazione del quadro RW*
- 2. Addizionale Irpef sugli elementi variabili della retribuzione solo per il settore finanziario*
- 3. Non profit, esentasse i fondi raccolti negli eventi di piazza*
- 4. Va versata per intero l'Iva della fattura emessa per operazioni inesistenti*
- 5. Niente bonus per gli stranieri nell'anagrafe italiana*

1. La sola disponibilità di attività estere obbliga alla compilazione del quadro RW

La trasmissione di istruzioni e volontà al titolare formale integra una vera e propria movimentazione degli investimenti e attività finanziarie estere, rilevante ai fini degli obblighi di monitoraggio fiscale e, quindi, di indicazione nel quadro RW della dichiarazione dei redditi. È quanto si desume dalla recente ordinanza 25956/2019 della Cassazione.

Cosa dice la norma

Ai sensi dell'articolo 4 del DL 167/1990, le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate, residenti in Italia che, nel periodo d'imposta, detengono investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, devono indicarli nella dichiarazione annuale dei redditi; sono altresì tenuti agli obblighi di dichiarazione i soggetti che, pur non essendo possessori diretti degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria, siano titolari effettivi dell'investimento.

I chiarimenti delle Entrate

L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che sono tenuti agli obblighi di monitoraggio non solo i titolari delle attività detenute all'estero, ma anche coloro che ne hanno la disponibilità o la possibilità di movimentazione: in tal senso, in caso di conto corrente estero intestato ad un soggetto residente sul quale vi è la delega di firma di un altro soggetto residente, anche il delegato è tenuto alla compilazione del quadro RW per l'indicazione dell'intera consistenza del conto

corrente detenuto all'estero qualora si tratti di una delega al prelievo e non soltanto di una mera delega ad operare per conto dell'intestatario. L'obbligo di compilazione del quadro RW sussiste non soltanto nel caso di possesso diretto delle attività da parte del contribuente, ma anche nel caso in cui le predette attività siano possedute dal contribuente per il tramite di interposta persona (è il caso, ad esempio, di soggetti che abbiano l'effettiva disponibilità di attività finanziarie e patrimoniali "formalmente" intestate ad un trust (sia esso residente che non residente). In

sostanza, l'obbligo dichiarativo riguarda anche i casi in cui le attività estere, pur essendo intestate a società (di qualsiasi tipo) o ad entità giuridiche diverse dalle società (ad esempio, fondazioni o trust), siano riconducibili a persone fisiche, ad enti non commerciali o a società semplici ed equiparate, in qualità di "titolari effettivi" delle attività stesse (circolare 38/E del 23 dicembre 2013, § 1.1).

Le pronunce della Cassazione

La Suprema Corte, del resto, ha reiteratamente stabilito che l'obbligo di dichiarazione di cui all'articolo 4 del DL 167/1990 riguarda non solo l'intestatario formale e il beneficiario effettivo di investimenti o attività di natura finanziaria all'estero, ma anche colui che, all'estero, abbia la disponibilità di fatto di somme di denaro non proprie, con il compito fiduciario di movimentarle a beneficio dell'effettivo titolare, atteso che, tenuto conto della ratio della previsione, rileva una nozione onnicomprensiva di detenzione, che include anche le situazioni di detenzione nell'interesse altrui (Cassazione, sentenze 26848/2014, 17051/2010 e 9320/2003).

Con la sentenza qui commentata, la Cassazione, riconfermando la sua pregressa posizione, ha stabilito che legittimamente il Fisco aveva contestato a un contribuente persona fisica la mancata indicazione nel quadro RW delle attività finanziarie estere formalmente intestate a una società, atteso che su dette somme tale contribuente aveva impartito istruzioni e volontà.

2. Addizionale Irpef sugli elementi variabili della retribuzione solo per il settore finanziario

L'assoggettamento delle forme di retribuzione variabile degli amministratori di società ad un'addizionale Irpef del 10% non riguarda quei soggetti che svolgono la propria attività per le holding industriali; ciò in quanto il legislatore ha inteso riferirsi al solo settore finanziario, di cui le holding industriali non fanno parte, allo scopo di eliminare gli effetti distorsivi prodotti sul

sistema finanziario e sull'economia mondiale dal riconoscimento di bonus e stock options collegati agli andamenti del mercato ai manager e agli amministratori di banche e istituti finanziari, evidenziati nel corso delle riunioni del G20. Questo il principio di diritto che emerge dalla sentenza pronunciata dalla Ctr Lombardia 3949/2019, depositata il 14 ottobre 2019.

Il caso

Tornano, a breve distanza, i giudici tributari milanesi a pronunciarsi sulla corretta interpretazione dell'articolo 33, Dl 78/2010 ovvero sull'assoggettamento delle forme di retribuzione variabile degli amministratori di società ad un'addizionale Irpef del 10% al ricorrere di determinate condizioni; nella precedente occasione (si veda Quotidiano del Fisco del 18 settembre 2019) i giudici regionali, in altra fattispecie, ricordando la ratio legis della norma in questione , ovvero limitare gli effetti economici potenzialmente distorsivi propri delle remunerazioni erogate sotto forma di

retribuzioni variabili (bonus e stock option) ai manager operanti nel sistema finanziario, concludevano che il relativo presupposto per l'applicazione della suddetta addizionale si ha solo se la parte variabile della retribuzione supera del triplo la parte fissa e non già per qualsiasi ammontare di retribuzione variabile. L'interpretazione di tale norma, nel caso qui commendato, concerneva un ulteriore presupposto, di tipo soggettivo, ovvero se la stessa si applicasse anche ai dirigenti delle holding industriali; secondo la difesa della parte ricorrente (società di capitali) essa si riferirebbe soltanto ai soggetti operanti nel settore finanziario e non alle holding industriali anche se caratterizzate da attività di assunzione di partecipazioni.

La motivazione

Giudici concordi nell'accogliere le doglianze della società prendendo, preliminarmente, in considerazione la ratio legis della norma da interpretare, desumibile sia dalla relazione illustrativa alla stessa che dalle motivazioni della Corte costituzionale (n. 201/2014) ovvero «l'intento, coerente con il coevo atteggiamento manifestatosi a livello internazionale, di scoraggiare modalità remunerative variabili considerate pericolose per la stabilità finanziaria», disposizione introdotta per eliminare/limitare gli effetti distorsivi prodotti sul sistema finanziario e sull'economia mondiale dal riconoscimento di bonus e

stock options , collegati agli andamenti del mercato, ai manager e agli amministratori di banche ed istituti finanziari, evidenziati nel corso delle riunioni del G20 .

Nel ricostruire il quadro di evoluzione normativa caratterizzante le categorie di soggetti da ricomprendere nel "settore finanziario" i giudici ambrosiani ricordano che fra gli altri soggetti rientranti in tale settore, diversi dai tipici istituti di credito, sono da considerare anche le holding di partecipazione finanziaria, gli intermediari finanziari che non operano nei confronti del pubblico, altri operatori finanziari (ad esempio le merchant bank) che non sono iscritti in nessun albo o elenco e non sono sottoposti ad alcuna forma di controllo, che redigono il bilancio in base alle ordinarie disposizioni di cui al Dlgs 127/1991.

Sulla base di tali osservazioni, secondo i giudici, la specifica disciplina circoscrive il "settore finanziario" agli "operatori finanziari", restandone estranee le holding industriali (e le società che concedono finanziamenti esclusivamente nell'ambito del gruppo di appartenenza). La mancata tassazione delle holding industriali, conclude la Ctr, non può, quindi, essere considerata una lacuna della legge e non autorizza l'interprete ad aggiungere alle fattispecie previste casi di imponibilità non previsti.

Il mutato quadro normativo

In tale contesto giova ricordare che il dibattito circa la corretta qualificazione di intermediario finanziario o di società di partecipazione (finanziaria o non) , è stato risolto dal legislatore con il "nuovo" articolo 12 del Dlgs 142/2018 , di recepimento della Direttiva "Atad", con il quale , per la prima volta, è stata inserita nell'ordinamento interno (articolo 162-bis del Tuir) una definizione esatta di «intermediario finanziario» e «di società di partecipazione» ; in particolare, con riferimento a queste ultime, la norma distingue, in base al carattere di esclusività o prevalenza, le società di partecipazione finanziaria (holding finanziarie) da quelle di partecipazione non finanziaria (holding industriali).

Il discrimen, in ossequio al dettato normativo, va valutato considerando i soli elementi patrimoniali risultanti dall'ultimo bilancio approvato:

a) si ha una holding finanziaria qualora l'ammontare complessivo delle partecipazioni in intermediari finanziari e degli altri elementi patrimoniali intercorrenti con gli stessi superi il 50% del totale dell'attivo patrimoniale;

b) si ha una holding industriale quando l'ammontare complessivo delle partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari e degli altri elementi

patrimoniali intercorrenti con i medesimi superi il 50% del totale dell'attivo patrimoniale.

3. Non profit, esentasse i fondi raccolti negli eventi di piazza

Fisco e volontariato. Non imponibili anche i finanziamenti derivati da attività non commerciali. Spese ed entrate devono essere documentate in modo trasparente.

Non sono imponibili i fondi raccolti a favore di enti del Terzo settore nel corso di eventi di piazza o attività non commerciali; ma la rendicontazione deve essere trasparente. Si può sintetizzare così il regime fiscale che caratterizza il comparto.

Gli enti del Terzo settore, che vanno iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts) sono le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società (articolo 4 del decreto legislativo 117/17).

Una tematica molto sentita per questi soggetti è la raccolta fondi, che consente la loro sussistenza, soprattutto di quelli che operano nella cooperazione, nella filantropia, nel volontariato, nell'assistenza sociale e nella protezione civile.

In base all'articolo 7 del Dlgs 117/17 la raccolta fondi consiste nel complesso delle attività e iniziative poste in essere da un ente del Terzo settore al fine di finanziare le proprie attività di interesse generale, anche attraverso la richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva. Gli enti del Terzo settore possono realizzare attività di raccolta fondi anche in forma organizzata e continuativa, mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti.

La disciplina fiscale della raccolta fondi è contenuta all'interno del comma 4 dell'articolo 79 del Dlgs 117/17 che stabilisce il principio della non imponibilità di tale attività. In particolare la raccolta è inquadrata, come si accennava, secondo due fattispecie:

- › i fondi pervenuti attraverso raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione (eventi di "piazza");
- › i contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche (articolo 1, comma 2 del Dlgs 165/2001) per lo svolgimento, anche convenzionato o in regime di accreditamento in base all'articolo 9, comma 1 lettera g) del Dlgs 517/93, delle attività di cui ai commi 2 e 3 dell'articolo 79 (ovvero attività non commerciali).

La tematica della raccolta fondi rientra altresì nelle disposizioni relative alla tenuta e conservazione delle scritture contabili degli enti del Terzo settore (articolo 87 del Dlgs 117/17). In particolare, infatti, il comma 6 stabilisce che tali enti, che effettuano raccolte pubbliche di fondi, devono inserire all'interno del bilancio redatto ai sensi dell'articolo 13 un rendiconto specifico redatto in base al comma 3 dell'articolo 48, tenuto e conservato in base all'articolo 22 del Dpr 600/73, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all'articolo 79, comma 4, lettera a. Questa disposizione si applica anche ai soggetti che si avvalgono del regime forfetario di cui all'articolo 86 del Dlgs 117/17.

4. Va versata per intero l'Iva della fattura emessa per operazioni inesistenti

La norma prevede l'obbligo di pagamento di quanto indicato nel documento

È interamente dovuta l'Iva anche se derivante da una fattura emessa per operazioni inesistenti: la norma, infatti, impone l'obbligo di versamento dell'imposta indicata nel documento a nulla rilevando, peraltro, l'eventuale nota di credito. A confermare questo rigoroso principio è la Corte di cassazione con l'ordinanza 26983 depositata ieri.

La vicenda

L'agenzia delle Entrate notificava a una società un avviso di accertamento con il quale contestava, tra i diversi rilievi, anche maggior Iva derivante dall'emissione di fatture soggettivamente inesistenti. Il provvedimento veniva impugnato dinanzi al giudice tributario che solo in grado di appello, accoglieva le ragioni della contribuente. L'Agenzia ricorreva così in Cassazione

lamentando un'errata interpretazione della norma da parte del collegio di merito, atteso che la pretesa era fondata sulla circostanza che è dovuto il versamento dell'Iva anche se le fatture emesse sono riferibili ad operazioni inesistenti.

La decisione

I giudici di legittimità hanno ritenuto fondata la doglianza. Secondo la Suprema corte innanzitutto l'articolo 21, comma 7 del Dpr 633/72 prevede che se viene emessa una fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte sono indicate in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura. Tale norma costituisce attuazione della direttiva

comunitaria secondo la quale chiunque indichi l'Iva in una fattura o in ogni altro documento che ne fa le veci è debitore di tale imposta (articolo 21, paragrafo 1, lettera c della sesta direttiva 77/388/Cee). La Cassazione ha così rilevato che il soggetto è debitore dell'Iva indicata in fattura indipendentemente che si tratti di un'operazione soggetta ad Iva ovvero che fosse consapevole di partecipare ad una frode.

L'impatto del penale

Secondo la giurisprudenza nazionale, peraltro, poiché l'emissione di fatture per operazioni inesistenti costituisce una condotta penalmente rilevante, ha ritenuto che il citato articolo 21 del decreto Iva, si debba interpretare nel senso che il corrispondente tributo è estraneo ed isolato dalle operazioni complessive, tanto da non concorrere al meccanismo della compensazione per il quale è ammessa la detrazione dell'imposta sugli acquisti.

Viene ancora precisato che l'emittente di fatture fittizie non può neanche evitare il pagamento dell'imposta attraverso una nota di credito poiché la procedura di variazione prevista dalla norma (articolo 26 del Dpr 633/72) presuppone necessariamente che l'operazione a monte sia effettiva e reale.

Nel caso in cui, invece, la fattura è riferita ad operazioni inesistenti non è consentita la variazione in diminuzione, con la conseguenza che l'imposta è dovuta dal cedente o falso prestatore, peraltro indetraibile per l'acquirente.

La Cassazione, infine, ha precisato che in simili ipotesi è del tutto irrilevante la consapevolezza o meno della società emittente di partecipare ad una frode, poiché la responsabilità del tributo deriva semplicemente dall'emissione del documento.

5. Niente bonus per gli stranieri nell'anagrafe italiana

Impatriati. Irpef piena se chi rientra era rimasto iscritto nel registro

A un cittadino straniero non si può applicare l'articolo 16, comma 5 ter, del Dlgs 147/2015 ai fini della tassazione agevolata dei redditi per chi rientra in Italia. Questa persona non ha quindi la possibilità di beneficiare dell'agevolazione se, dopo essersi registrato in Italia come residente nel passato, è rimasto due anni all'estero, ma non si è cancellato dall'anagrafe dei residenti nel nostro Paese.

Il decreto legge 34/2019, oltre ad avere semplificato l'accesso e potenziato l'agevolazione (portata a una durata massima di 10 anni), ha anche introdotto una particolare "sanatoria", inserendo il comma 5-ter nell'articolo 16 del Dlgs 147/2015. Il motivo di tale modifica è da

ravvisare nelle decine di cartelle esattoriali che l'Agenzia delle entrate ha inviato a numerosi ricercatori italiani che avevano goduto delle agevolazioni loro riservate per il rientro in Italia, poi contestate in quanto non avevano perfezionato il requisito formale della cancellazione dal proprio comune di residenza e la contestuale iscrizione all'Aire (Anagrafe italiani residenti all'estero) nei 24 mesi di ricerca condotta all'estero prima del rientro incentivato in Italia, perdendo così il diritto alle agevolazioni fiscali.

L'efficacia della modifica è valida sia per il futuro che per il passato, anche in caso di contenziosi già avviati, a patto che i contribuenti non abbiano spontaneamente versato le maggiori imposte dovute. Di fatto, i nuovi commi rendono alternativo il requisito della pregressa iscrizione all'Aire a un criterio maggiormente sostanziale che coincide con quanto previsto dall'articolo 4 delle convenzioni internazionali bilaterali contro le doppie imposizioni redatte su modello Ocse. Secondo questo criterio, la residenza estera di una persona può essere accertata sulla base di dove si trovi l'abitazione permanente, il centro degli interessi vitali e la propria nazionalità.

In base a un interpello non pubblicato della direzione regionale Lombardia dell'Agenzia delle entrate, però, tale agevolazione si applica solo agli italiani perché così stabilisce il testo letterale del Dlgs 147/2015 introdotto dal Dl 34/2019. Di conseguenza è stato escluso che un francese, prima residente in Italia, poi ritornato in Francia per almeno 2 anni senza cancellarsi dall'anagrafe in Italia, possa al suo rientro beneficiare dell'agevolazione fiscale sui redditi.

Una lettura della norma orientata all'articolo 18 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, che vieta qualsiasi discriminazione effettuata in base alla nazionalità dei cittadini comunitari, potrebbe portare però a un'applicazione estensiva della stessa.