

TAX & LEGAL NEWS



Numero 9 del 22 maggio 2017

IN QUESTO NUMERO

LEGISLAZIONE

Atto costitutivo e statuto: modifica on line

Il termine di presentazione del modello Redditi 2017 ENC, SC e IRAP

Le modalità di comunicazione dell'omessa presentazione della dichiarazione IVA 2016

INTERPRETAZIONI

La comunicazione del Fisco per sanare la dichiarazione annuale IVA 2017 tardiva

Le sanzioni applicabili per la regolarizzazione dell'omesso *reverse charge*

Il termine per l'esercizio del diritto alla detrazione ai fini IVA

Lo scontrino parlante per le prestazioni sanitarie in farmacia

...

GIURISPRUDENZA

È illegittimo il disconoscimento del credito maturato ai fini delle imposte sui redditi in caso di dichiarazione omessa

Non è abuso del diritto se la società committente e la prestatrice hanno gli stessi soci

Inerenza dei costi all'attività di impresa

Il presupposto per l'applicazione del regime di esenzione ai fini IVA

Il regime di non imponibilità IVA per le prestazioni di carico e scarico di navi effettuate da un subappaltatore

...

DOTTRINA

Le novità derivanti dal D.Lgs. n. 139/2015 per le società cooperative

L'equiparazione alle holding delle società captive di gruppo

Le holding intermedie nei gruppi multinazionali

BILANCIO E DIRITTO SOCIETARIO

LEGISLAZIONE

Atto costitutivo e statuto: modifica on line

Sono state definite le specifiche tecniche per consentire alle start up innovative costituite online con firma digitale di modificare il proprio atto costitutivo e statuto utilizzando la stessa procedura semplificata. Al fine di consentire alle software house di adeguare i propri programmi alle disposizioni del decreto, le disposizioni in esso contenute acquistano efficacia a partire dal 22 giugno 2017.

Decreto Ministeriale 4 maggio 2017, in attuazione del DM 28 ottobre 2016

DOTTRINA

Le novità derivanti dal D.Lgs. n. 139/2015 per le società cooperative

Sono stati esaminati gli effetti derivanti dalla prima applicazione del D.Lgs. 139/2015 per le società cooperative (si ricorda che, per effetto del rinvio contenuto nell'articolo 2519, comma 1, del Codice civile, queste società redigono il bilancio applicando "in quanto compatibili" le disposizioni previste per le società di capitali). In particolare, è stato precisato che:

- per gli enti mutualistici, non è obbligatoria l'informativa relativa alle parti correlate (ex articolo 2427, comma 1, n. 22-bis c.c.), in quanto la qualifica di socio è preminente rispetto a quella di amministratore;
- l'eliminazione dell'area straordinaria del conto economico determina effetti sulla quantificazione dei ristorni;
- il "prestito sociale cooperativo" non deve essere valutato con il criterio del costo ammortizzato (ciò in considerazione delle caratteristiche di debito a breve termine, l'assenza di costi di transazione, la sussistenza di condizioni sostanzialmente di mercato cui soggiace il suo rendimento e la mancata previsione di una data di scadenza del finanziamento).

CNDCEC, documento pubblicato in data 03/05/2017

IMPOSTE SUI REDDITI

LEGISLAZIONE

Il termine di presentazione del modello Redditi 2017 ENC, SC e IRAP

Nel frontespizio dei modelli REDDITI 2017 ENC, REDDITI 2017 SC e IRAP 2017 è stata inserita la casella denominata "Articolo 13-bis". Questa casella deve essere barrata dai soggetti (diversi dalle micro imprese previste dall'articolo 2435-ter del codice civile) che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile per i quali, a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2015, il termine previsto per la presentazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e IRAP è stato prorogato di 15 giorni ai sensi dell'articolo 13-bis del DL 244/2016 convertito. Attraverso la barratura della casella viene quindi comunicata:

- 1) l'applicazione del principio di derivazione rafforzata previsto dall'articolo 83, comma 1, del TUIR;
- 2) la possibilità di usufruire della suddetta proroga.

Agenzia delle Entrate, provvedimento n. 90915 del 11/05/2017

GIURISPRUDENZA

È illegittimo il disconoscimento del credito maturato ai fini delle imposte sui redditi in caso di dichiarazione omessa

Se il contribuente dimostra l'esistenza contabile del credito spettante ai fini delle imposte sui redditi, lo stesso deve essere riconosciuto anche nel caso in cui la relativa dichiarazione sia stata omessa (o considerata tale in quanto presentata oltre i 90 giorni). Attraverso questo orientamento la Corte di Cassazione ha quindi esteso alle imposte sui redditi il principio già riconosciuto ai fini IVA.

Ai fini della dimostrazione dell'esistenza, se si tratta di un credito IRPEF derivante da ritenute in acconto subite in eccesso, sarà sufficiente produrre le certificazioni del sostituto d'imposta (oggi confluite nella Certificazione unica), le parcelle e la documentazione bancaria dimostrante che l'incasso è avvenuto al netto della ritenuta.

Corte di Cassazione n. 11828 del 12/05/2017

Non è abuso del diritto se la società committente e la prestatrice hanno gli stessi soci

Non è un comportamento in abuso del diritto (ex articolo 10-bis della Legge n. 212/2000), l'affidamento, da parte di una società, di taluni servizi aziendali, pur da questa autonomamente eseguibili in economia, ad un'altra società, con la quale condivide parzialmente la medesima compagine sociale. Questa circostanza, infatti, non rappresenta un elemento espressivo di un ipotetico disegno elusivo.

Nel caso esaminato, una Srl aveva affidato i lavori di manutenzione e riparazione di alcuni suoi macchinari ad un'altra società, la quale era partecipata da alcuni soci che erano anche soci della stessa Srl committente. Poiché quest'ultima avrebbe potuto eseguire in autonomia queste prestazioni senza la necessità di rivolgersi all'altra società, l'Agenzia delle Entrate ha contestato l'antieconomicità della condotta, consistente nel fatto che una parte dei soci dell'impresa incaricata erano anche soci della Srl committente. Tuttavia, l'Agenzia si è limitata a contestare l'antieconomicità dell'operazione, senza allegare ulteriori elementi dimostrativi.

Corte di Cassazione n. 11855 del 12/05/2017

Inerenza dei costi all'attività di impresa

La produzione di meri documenti di spesa da parte di una società (nella specie, "note spese" liquidate da una società ai propri dipendenti) non prova, di per sé, l'inerenza delle stesse all'attività d'impresa esercitata.

Nel caso di specie è stata rilevata l'assenza di documentazione contrattuale del rapporto fatturato dal fornitore, ma anche di quello della società con i propri committenti e, soprattutto, la non conformità delle fatture emesse dal fornitore alle prescrizioni di legge, in quanto le prestazioni di servizio effettuate non erano state sufficientemente dettagliate e precisate.

La Cassazione ha ribadito che affinché *"un costo possa essere incluso tra le componenti negative del reddito, non solo è necessario che ne sia certa l'esistenza, ma occorre altresì che ne sia comprovata l'inerenza, vale a dire che si tratti di spesa che si riferisce ad attività da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito di impresa. Per provare tale ultimo requisito, non è sufficiente, poi, che*

la spesa sia stata dall'imprenditore riconosciuta e contabilizzata, atteso che una spesa può essere correttamente inserita nella contabilità aziendale solo se esiste una documentazione di supporto, dalla quale possa ricavarsi, oltre che l'importo, la ragione della stessa" (Sez. 5, Sentenza n. 6650 del 24/03/2006, Rv. 588419 - 01). Inoltre "In tema di imposte sui redditi, l'irregolarità della fattura, non redatta in conformità ai requisiti di forma e contenuto prescritti dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 21 fa venir meno la presunzione di veridicità di quanto in essa rappresentato e la rende inidonea a costituire titolo per il contribuente ai fini del diritto alla deduzione del costo relativo, per cui l'Amministrazione finanziaria può contestare l'effettività delle operazioni ad essa sottese e ritenere indeducibili i costi nella stessa indicati" (Sez. 5, Sentenza n. 21446 del 10/10/2014, Rv. 632508 - 01).

Corte di Cassazione n. 11241 del 09/05/2017

DOTTRINA

L'equiparazione alle holding delle società captive di gruppo

Le società "captive" di gruppo, che svolgono esclusivamente attività di finanziamento a favore delle società del gruppo sono equiparabili ai fini fiscali alle holding industriali. Ciò vale sia ai fini Ires (con l'applicazione dell'articolo 96 del Tuir per la deducibilità degli interessi passivi) sia ai fini Irap (con riferimento all' articolo 6, comma 9, del D.Lgs n. 446/1997 per il calcolo del valore della produzione netta).

Considerato che questa risposta potrebbe rimettere in discussione le posizioni pregresse delle società che in passato si sono "autoqualificate" come soggetti finanziari, Assonime auspica che il chiarimento valga solo per il futuro.

Assonime, circolare n. 9/2017 del 26/04/2017

IVA

LEGISLAZIONE

Le modalità di comunicazione dell'omessa presentazione della dichiarazione IVA 2016

Sono state definite le modalità mediante le quali l'Agenzia delle Entrate può segnalare la mancata presentazione della dichiarazione ai fini IVA per l'anno d'imposta 2016, ovvero l'erronea presentazione della stessa con la compilazione del solo quadro VA. In particolare, al riguardo, è previsto:

- l'invio di una comunicazione, a mezzo PEC, ai soggetti passivi titolari di partita IVA attiva nel 2015 che abbiano presentato la dichiarazione annuale IVA per il medesimo anno, qualora questi contribuenti abbiano omesso di presentare la dichiarazione annuale IVA per il 2016 o l'abbiano presentata compilando il solo quadro VA ("Informazioni e dati relativi all'attività");
- la possibilità per i soggetti passivi IVA di chiedere informazioni ed effettuare segnalazioni all'Agenzia delle Entrate, oppure di regolarizzare l'omissione o l'infedeltà relative alla dichiarazione annuale IVA per l'anno 2016 avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso.

Agenzia delle Entrate, Provvedimento n.853731 del 03/05/2017

INTERPRETAZIONI

Il codice tributo per il versamento delle somme dovute ai fini IVA in caso di controllo automatizzato

Per consentire il pagamento parziale, mediante il modello F24, delle somme dovute in base al controllo automatizzato (ex articolo 54-bis, DPR 633/1972) delle liquidazioni periodiche Iva, l'Agenzia delle Entrate ha istituito il codice tributo "9035" (*Articolo 54-bis Versamento IVA mensile/trimestrale – IMPOSTA*). L'individuazione di questo nuovo codice si è resa necessaria dopo l'introduzione, da parte del decreto legge collegato alla manovra di bilancio 2017 (DL 193/2016), dell'obbligo di comunicare i dati relativi alle liquidazioni periodiche Iva.

Viceversa, per le sanzioni e gli interessi, è possibile utilizzare rispettivamente i "vecchi" codici 9033 e 9034.

Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 58/E del 09/05/2017

La comunicazione del Fisco per sanare la dichiarazione annuale IVA 2017 tardiva

È il 29 maggio 2017 (in quanto il 28 maggio cade di domenica) il termine ultimo per rimediare alla mancata presentazione, entro il 3 marzo scorso, della Dichiarazione annuale IVA 2017 (periodo d'imposta 2016). Pertanto, la Dichiarazione IVA 2017:

- deve considerarsi "tardiva" se non presentata entro il 03/03/2017 ma entro il 29/05/2017 (in quanto il 28/05 è domenica e i 90 giorni devono decorrere dal 28/02);
- deve considerarsi "omessa" se non presentata entro il 03/03/2017 ma oltre il 29/05/2017.

Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 57/E del 04/05/2017

Le sanzioni applicabili per la regolarizzazione dell'omesso reverse charge

Sono state chiarite in dettaglio le sanzioni amministrative applicabili nell'ipotesi di omesso reverse charge ai fini IVA ai sensi dell'articolo 6 del D.Lgs. n. 471/1997, commi 9-bis, 9-bis.1, 9-bis.2 e 9-bis.3. Questa disposizione è entrata in vigore il 1° gennaio 2016 ma, in virtù del principio del favor rei, è applicabile anche alle violazioni che sono state commesse fino al 31 dicembre 2015 per le quali non siano stati emessi atti che si sono resi "definitivi" anteriormente al 1° gennaio 2016.

A) Omissione degli adempimenti relativi all'inversione contabile (comma 9-bis)

La prima fattispecie prevista riguarda il caso in cui l'operazione doveva essere assoggettata al sistema dell'inversione contabile, ma il cessionario o committente, soggetto passivo d'imposta, non ha posto in essere, totalmente o parzialmente, gli adempimenti previsti. Le violazioni che vengono in rilievo sono, quindi, quelle commesse (dal committente o cessionario) sia nell'ipotesi in cui debba essere emessa autofattura sia quando è prevista l'integrazione della fattura ricevuta dal cedente o prestatore. In questo caso:

- se l'operazione risulta comunque dalla contabilità che è stata tenuta ai fini delle imposte sui redditi: è prevista l'applicazione di una sanzione in misura fissa, da un minimo di 500 fino a un massimo di 20.000 euro;
- se l'operazione non risulta dalla contabilità:

- è applicabile la sanzione più grave nella misura proporzionale compresa tra il 5% e il 10% dell'imponibile non documentato, con un minimo di 1.000 euro;
- la base imponibile di riferimento è commisurata all'importo complessivo dell'imponibile relativo alle operazioni che sono soggette all'inversione contabile riconducibili a ciascuna liquidazione (mensile o trimestrale) e con riguardo a ciascun fornitore;
- se l'irregolarità si realizza in più liquidazioni, si avranno tante violazioni autonome da sanzionare per quante sono le liquidazioni interessate.

Oltre a quanto sopra, nel caso in cui l'omissione degli adempimenti connessi all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile dovesse determinare anche la presentazione di una dichiarazione infedele oppure un'indebita detrazione Iva da parte del soggetto passivo d'imposta (cessionario o committente), saranno applicabili anche le ordinarie sanzioni per dichiarazione infedele e per illegittima detrazione dell'Iva.

B) Errata applicazione dell'imposta nel modo ordinario anziché mediante inversione contabile (comma 9-bis.1)

Il comma 9-bis.1 riguarda l'ipotesi di irregolare assolvimento del tributo che si verifica quando l'operazione doveva essere assoggettata al meccanismo dell'inversione contabile ma, per errore, è stata oggetto di applicazione dell'imposta in via ordinaria (è il caso in cui il cedente o prestatore, pur in presenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile, ha erroneamente emesso fattura con Iva e ha proceduto alla sua registrazione).

Con riferimento a questa violazione:

- a) non è più necessaria la regolarizzazione da parte del cessionario o committente ed è fatto salvo il diritto alla detrazione;
- b) il cessionario o committente, debitore d'imposta, è soggetto all'applicazione di una sanzione in misura fissa da un minimo di 250 fino a un massimo di 10.000 euro, del cui pagamento è responsabile, in via solidale, il cedente o prestatore (il cessionario o committente è punito con la più grave sanzione proporzionale nella misura compresa tra il 90% e il 180% dell'imposta, se l'applicazione dell'Iva in modo ordinario anziché con l'inversione contabile è stata determinata da una finalità di evasione o frode di cui è provata la consapevolezza del cessionario o committente);
- c) la sanzione è dovuta in base a ciascuna liquidazione (mensile o trimestrale) e con riferimento a ciascun fornitore;

C) Errata applicazione dell'imposta con il sistema dell'inversione contabile anziché nel modo ordinario (comma 9-bis.2)

Il comma 9-bis.2 disciplina l'ipotesi di irregolare assolvimento del tributo che si verifica quando l'Iva doveva essere assolta in via ordinaria, ma è stata assolta in modo irregolare con il meccanismo dell'inversione contabile da parte del cessionario o committente (a titolo esemplificativo, rientra in questa ipotesi, la fattispecie della c.d. "*stabile organizzazione occulta*", ovvero il caso di un soggetto residente che abbia assolto l'imposta con il sistema dell'inversione contabile, relativamente a beni e servizi acquistati presso un soggetto dichiaratosi non residente e di cui, successivamente, sia accertata la stabile organizzazione in Italia).

In questo caso:

- a) il cessionario o committente ha il diritto alla detrazione dell'imposta assolta irregolarmente;

- b) il cedente o prestatore - seppur debitore dell'imposta - non è obbligato all'assolvimento della stessa, ma è punito con la sanzione in misura fissa stabilita da un minimo di 250 a un massimo di 10.000, del cui pagamento è responsabile, in via solidale, il cessionario o committente;
- c) la sanzione è dovuta in base a ciascuna liquidazione (mensile o trimestrale) e con riferimento a ciascun committente.

Nella diversa ipotesi in cui il cedente/prestatore non dovesse emettere fattura o la emetta senza Iva o il cessionario/committente non dovesse assolvere irregolarmente l'imposta tramite l'inversione contabile, si applicano le seguenti sanzioni:

- a) il cedente/prestatore è punibile con la sanzione ordinaria prevista per violazione degli obblighi di documentazione e registrazione di operazioni imponibili (sanzione compresa tra il 90% e il 180% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio);
- b) il cessionario/committente è punibile con la sanzione prevista per la mancata regolarizzazione dell'operazione (sanzione pari al 100% dell'imposta, con un minimo di 250 euro).

D) Errata applicazione del sistema dell'inversione contabile a operazioni esenti, non imponibili, non soggette ad imposta o inesistenti (comma 9-bis.3)

Il comma 9-bis.3 riguarda l'ipotesi di errata applicazione del meccanismo dell'inversione contabile a operazioni esenti, non imponibili o non soggette a imposta (a titolo esemplificativo è il caso del cessionario o committente che riceve una prestazione di servizi o una cessione di beni da un soggetto non residente e che, ritenendola per errore rilevante ai fini Iva in Italia, assolve l'imposta mediante l'inversione contabile, quando invece l'operazione era non soggetta a Iva). In questo caso:

- a) l'organo accertatore è tenuto a elidere sia il debito erroneamente computato dal committente nelle liquidazioni periodiche sia la conseguente detrazione operata da quest'ultimo;
- b) resta fermo il diritto del cessionario o committente di recuperare l'imposta eventualmente non detratta (per indetraibilità soggettiva o oggettiva) mediante l'emissione di una nota di variazione in diminuzione o mediante la procedura "rimborso anomalo".

Con riferimento alle operazioni inesistenti assolte con il meccanismo dell'inversione contabile è previsto che:

- a) in sede di accertamento deve essere espunto sia il debito sia il credito che è stato computato nelle liquidazioni dell'imposta (eliminando così gli effetti dell'operazione contabilizzata);
- b) è prevista l'applicazione di prevede una specifica sanzione nel caso di operazioni inesistenti, di misura compresa tra il 5% e il 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro;
- c) è fatto salvo il diritto del cessionario o committente di recuperare l'imposta eventualmente non detratta (per indetraibilità soggettiva o oggettiva) mediante l'emissione di una nota di variazione ovvero mediante la procedura del "rimborso anomalo".

Agenzia delle Entrate, circolare n. 16/E del 11/05/2017

Il termine per l'esercizio del diritto alla detrazione ai fini IVA

La riduzione del termine per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA (prevista dall'articolo 2, comma 1, del DL 24/04/2017 n. 50) non si applica alle fatture che sono state ricevute ma non registrate in anni precedenti al 2017.

Le medesime conclusioni valgono anche per le bollette doganali d'importazione.

Audizione Agenzia delle Entrate 4 maggio 2017 dinnanzi alle Commissioni riunite Bilancio della Camera e del Senato

Lo scontrino parlante per le prestazioni sanitarie in farmacia

L'Agenzia delle Entrate si è soffermata sul regime IVA applicabile nei confronti di alcuni servizi sanitari che possono essere erogati direttamente dalle farmacie e sulle relative modalità di certificazione dei corrispettivi. Al riguardo è stato precisato che:

- 1) è applicabile l'esonero dall'emissione della fattura, qualora non richiesta dal cliente entro il momento di effettuazione dell'operazione, in quanto si tratta di prestazioni di servizi rese nell'esercizio di imprese in locali aperti al pubblico, tra le quali devono farsi rientrare anche le farmacie;
- 2) non sussistono preclusioni alla possibilità delle farmacia di utilizzare il c.d. "scontrino parlante" (contenente il codice fiscale del destinatario, oltre alla natura, alla qualità e alla quantità dei servizi prestati) per certificare le prestazioni sanitarie. Questa modalità di certificazione è ammissibile, considerato che i professionisti sanitari che effettuano le prestazioni per conto e nei locali della farmacia emettono comunque fattura verso quest'ultima. Questa indicazione, poi, è funzionale all'inoltro successivo dei dati al Sistema tessera sanitaria (art. 3 comma 3 del DLgs. 21 novembre 2014 n. 175).

Agenzia delle Entrate, risoluzione n.60 del 12/05/2017

GIURISPRUDENZA

Il presupposto per l'applicazione del regime di esenzione ai fini IVA

I servizi che sono resi da un'associazione autonoma di persone ai propri membri possono beneficiare dell'applicazione del regime di esenzione IVA previsto dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112/CE soltanto se direttamente necessari, alternativamente:

- alle attività esenti IVA dei citati membri, oppure;
- alle attività per le quali i membri non abbiano la qualità di soggetti passivi IVA

Con riferimento a quanto sopra si segnala che la disciplina italiana e la prassi amministrativa (circ. Agenzia delle Entrate 8.5.2009 n. 23) considerano applicabile l'esenzione IVA in esame, a prescindere dal trattamento IVA (imponibile o esente) delle attività esercitate dai soggetti membri che fruiscono delle prestazioni di servizi rese dal consorzio e dagli altri enti sopra indicati.

Corte di Giustizia C274/15 del 04/05/2017

Il regime di non imponibilità IVA per le prestazioni di carico e scarico di navi effettuate da un subappaltatore

Sono esenti da IVA non solo le prestazioni che hanno ad oggetto operazioni di carico e scarico a bordo o a partire da una nave ai sensi dell'articolo 148, lettera a) della direttiva IVA (navi adibite alla navigazione in alto mare, al trasporto a pagamento di passeggeri, utilizzate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca, adibite ad operazioni di salvataggio ed assistenza in mare, adibite alla pesca costiera), ma anche le prestazioni effettuate in uno stadio anteriore, come la prestazione fornita da un subappaltatore a un operatore economico che la riaddebita successivamente a un'impresa di spedizioni o a un'impresa di trasporti. Dall'altro, possono parimenti essere esentate le prestazioni di carico e scarico fornite al detentore di tale carico, quale l'esportatore o l'importatore di quest'ultimo.

Corte di Giustizia UE causa C-33/16 del 04/05/2017

Esenzione IVA limitata per i contratti di *cost sharing*

In merito all'applicazione dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della direttiva 2006/112/CE, le prestazioni rese da un'associazione autonoma ai propri membri devono considerarsi esenti solo se relative a servizi che sono direttamente necessari ad un'attività esente del membro o non ricompresa nella sfera di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. Se, quindi, un membro dell'associazione svolge, accanto a un'attività esente, anche un'attività imponibile, le prestazioni di servizi ad esso erogate dall'associazione possono essere esentate dall'imposta, a condizione, peraltro, di essere immediatamente dirette all'esercizio della sua attività esente e non dell'attività imponibile.

La Corte precisa altresì che quando un membro acquista beni e servizi in nome proprio ma per conto dell'associazione, se l'associazione è tenuta a rimborsare al membro le spese per l'acquisto, sussiste al riguardo un accordo di commissione che rientra nel campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), o dell'articolo 28 della direttiva IVA.

Corte di Giustizia UE C-274/15 del 04/05/2017

ALTRE IMPOSTE

GIURISPRUDENZA

La rilevanza delle donazioni precedenti ai fini della verifica del superamento della franchigia nell'imposta di donazione

Al fine della verifica dell'esaurimento delle franchigie applicabili all'imposta sulle donazioni, occorre considerare il coacervo delle donazioni che sono state effettuate nel periodo in cui l'imposta sulle donazioni era stata soppressa. In ogni caso, qualora il contribuente non dovesse averle conteggiate, non sono applicabili sanzioni, considerato che le norme che disciplinano la materia sono tali da configurare una situazione di obiettiva incertezza normativa. La sentenza si pone in contrasto con quanto affermato dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 24940/2016.

Corte di Cassazione n. 11677 del 11/05/2017

Gli effetti della rinuncia tardiva all'eredità

Un atto tardivo di rinuncia all'eredità, effettuato senza le formalità stabilite dalla legge, legittima l'Amministrazione finanziaria a notificare al contribuente rinunciatario gli atti impositivi e quest'ultimo è tenuto a costituirsi in giudizio per far valere il proprio difetto di legittimazione passiva e, quindi, la sua estraneità ai debiti tributari del *de cuius*.

Corte di Cassazione n. 8053 del 29/03/2017

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

INTERPRETAZIONI

Ulteriori chiarimenti per la definizione agevolata delle liti prevista dal D.L. n. 50/2017

Nel corso dell'audizione del 4 maggio 2017 presso le Commissioni riunite Bilancio della Camera dei deputati e del Senato, l'Agenzia delle Entrate (attraverso la direttrice Rossella Orlandi) ha specificato che:

- la definizione delle liti non riguarda gli avvisi di classamento e i dinieghi di rimborso, ma solo gli atti che intimano il pagamento di somme;
- in relazione ai versamenti, per quanto non disposto dall'art. 11 del DL 50/2017, opera l'articolo 8 del DLgs. 218/97. Pertanto, i versamenti possono avvenire, se del caso, mediante modello F24 e opera la disciplina relativa ai lievi inadempimenti prevista dall'articolo 15-ter del DPR 602/73.

Per la definizione delle liti, se il contribuente ha presentato, entro il 21.4.2017, la domanda di rottamazione dei ruoli, occorre effettuare distinti versamenti rispettando la disciplina del caso (ovvero: per la rottamazione dei ruoli: l'articolo 6 del DL 193/2016, mentre, per la definizione delle liti, l'articolo 11 del DL 50/2017).

Audizione Agenzia delle Entrate 4 maggio 2017 dinnanzi alle Commissioni riunite Bilancio della Camera e del Senato

La Comunicazione dell'indirizzo PEC al registro elettronico degli indirizzi (Rei)

Sono stati individuati i tracciati, e stabiliti i tempi e le modalità per comunicare al REI (registro elettronico degli indirizzi) gli indirizzi PEC da parte dei seguenti soggetti:

- a) operatori finanziari, che risultano già tenuti agli adempimenti in materia di indagini finanziarie;
- b) destinatari delle richieste in materia di monitoraggio fiscale;
- c) istituzioni finanziarie italiane che sono tenute ad effettuare la comunicazione ai fini dello scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale.

I nuovi tracciati record dovranno essere utilizzati dal prossimo 1 giugno 2017. Per i soggetti di nuova costituzione o per i quali sopravvengano i requisiti soggetti e oggettivi, l'iscrizione al registro deve essere effettuata entro 30 giorni dal manifestarsi dell'evento stesso. In caso di cessazione dell'obbligo per confluenza in altro soggetto obbligato, il predetto termine viene stabilito in 60 giorni.

Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 90677 del 10/05/2017

Il software per il calcolo delle sanzioni della VD-bis

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato sul proprio sito un applicativo (attualmente in fase di test e non ancora utilizzabile per il computo delle somme dovute) per il calcolo degli importi sanzionatori che sono dovuti in caso di autoliquidazione nell'ambito della nuova procedura di collaborazione volontaria prevista dal D.L. n. 193/2016. L'applicativo consente anche il calcolo degli interessi, decorrenti dal giorno successivo a quello della scadenza originaria per il pagamento dell'imposta cui si riferiscono fino alla data del versamento. Sono determinati applicando i tassi agevolati stabiliti per la definizione agli inviti all'adesione.

La versione attualmente pubblicata è in una fase sperimentale per consentire, a operatori e professionisti, di inviare osservazioni o suggerimenti per apportare eventuali migliorie. A tal fine, va utilizzato l'indirizzo di posta elettronica dc.acc.sga@agenziaentrate.it.

Agenzia delle Entrate, Comunicato Stampa 109, 09/05/2017

GIURISPRUDENZA

La nullità dell'accertamento emesso prima dei 60 giorni

La Suprema Corte è tornata a pronunciarsi in tema di diritti del contribuente in occasione di accessi, ispezioni e verifiche presso il contribuente.

In particolare i giudici di legittimità hanno ribadito che in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'articolo 12, comma 7, della Legge 27 luglio 2000, n. 212, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento, termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus*, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale.

Inoltre, anche in caso di "accesso breve", finalizzati all'acquisizione di documentazione, è necessario redigere un verbale di chiusura delle operazioni e rispettare il diritto al contraddittorio, altrimenti l'accertamento è nullo

Corte di Cassazione n. 10989 del 05/05/2017

Corte di Cassazione n. 11471 del 10/05/2017

Non è sufficiente l'accertamento induttivo per la condanna per evasione fiscale

Le indagini della Guardia di finanza con le quali viene determinato induttivamente il reddito del professionista sono insufficienti ai fini della condanna per evasione fiscale, a maggior ragione se il calcolo del presunto imponibile non viene effettuato al netto dei costi.

Corte di Cassazione n. 20897 del 03/05/2017

Impossibilità di impugnare l'accertamento definito con adesione

Nel momento in cui il contribuente ha sottoscritto l'atto di accertamento con adesione, non è ammesso alcun ripensamento. Pertanto, l'avviso non è impugnabile anche nel caso in cui gli importi non siano stati pagati (nello stesso senso, Cass. n. 14553 del 13/7/2015 e Cass. n. 10086 del 30/4/2009).

CTP di Novara n. 45/1/2017 del 02/03/2017

L'inammissibilità dell'appello dell'Ufficio

È inammissibile l'appello dell'Ufficio se non viene depositata la ricevuta di spedizione del plico. infatti, si tratta di un documento necessario per il riscontro della tempestività dell'impugnazione e la sua mancanza non può essere sanata dalla costituzione dell'appellato.

CTR Emilia Romagna, n. 1373/2017 del 24/04/2017

Ulteriore conferma dell'obbligo all'istaurazione del contraddittorio preventivo con il contribuente

Il confronto preventivo con l'Ufficio è sempre necessario laddove il giudice di merito accerti che le spiegazioni eventualmente fornite durante la verifica dal contribuente avrebbero impedito o modificato l'emissione dell'atto impositivo.

Nel caso esaminato, a seguito di un controllo formale effettuato in base all'articolo 36-ter del Dpr 600/73, l'Ufficio provvedeva a contestare ad un contribuente italiano un credito di imposta esposto in dichiarazione dei redditi, a fronte di imposte pagate nel Regno Unito. In particolare non ritenendo sufficiente la documentazione presentata in sede di dichiarazione dei redditi, l'Ufficio, senza chiamarlo in contraddittorio, iscriveva a ruolo il credito non riconosciuto, con sanzioni e interessi. Successivamente, Equitalia notificava al contribuente la cartella con ulteriore aggravio dell'aggio della riscossione.

Nell'impugnare l'iscrizione a ruolo, il contribuente eccepiva innanzitutto la violazione del diritto al contraddittorio, sostenendo che, se solo fosse stato interpellato preventivamente, avrebbe potuto dimostrare l'infondatezza della pretesa erariale e, dunque, avrebbe potuto impedire l'emissione dell'atto impositivo. In secondo luogo, sosteneva di aver assolto l'obbligo di dimostrare la definitività delle imposte pagate all'estero, allegando una dichiarazione sostitutiva di atto notorio rilasciata dalla società inglese presso cui lavorava.

CTP Milano n. 2162/16/2017 del 14/03/2017

La dimostrazione dell'esistenza delle operazioni commerciali

Nel caso di accertamenti per operazioni inesistenti, è necessario dimostrare l'effettività delle prestazioni fatturate. La falsità delle fatture, fondata su presunzioni gravi, precise e concordanti, può essere confutata esclusivamente facendo ricorso alla documentazione contrattuale che dimostri l'effettività delle prestazioni. Pertanto, la sola tracciabilità dei pagamenti non costituisce una prova valida ad escluderne la fittizietà, così come i rilievi fotografici, che non assicurano alcun collegamento diretto con le operazioni ritenute inesistenti.

CTP Como n. 2/4/2017 del 10/01/2017

Attività promozionali non riquificabili genericamente come sponsorizzazioni

Nell'ambito dei servizi pubblicitari prestati da associazioni sportive dilettantistiche, l'Amministrazione finanziaria non può arbitrariamente considerare come sponsorizzazione qualsiasi tipo di prestazione promozionale svolta.

Difatti, la riquificazione delle prestazioni promozionali in sponsorizzazioni:

- non può avvenire per il solo fatto che l'attività promozionale principale è caratterizzata da modalità proprie di uno sponsor che comportano la pubblicizzazione dell'immagine e del marchio della società committente;
- non può essere fondata su un criterio, da ritenersi inesistente, di applicazione dell'imposizione più favorevole per l'Erario (ovvero quello della sponsorizzazione la quale, in epoca anteriore alle modifiche apportate all'art. 74, comma 4, del DPR n. 633/1972 dal D.Lgs n. 175/2014, comportava una minore detrazione IVA forfettaria), anziché su una corretta distinzione delle fattispecie interessate.

CTP di Vicenza n. 122/2/2017 del 20.02.2017

La legittimazione processuale per il diritto al rimborso delle imposte versate

Dopo la cancellazione della società dal Registro delle imprese, l'ente viene meno a tutti gli effetti; pertanto, se residuano crediti fiscali, la domanda di rimborso deve essere presentata dai soci che hanno legittimazione processuale.

Da quanto sopra ne deriva che deve considerarsi inammissibile il ricorso proposto dall'ex legale rappresentante contro un diniego opposto a fronte di una domanda di rimborso presentata dalla società estinta. L'inammissibilità non osta alla possibilità di presentare la domanda di rimborso (e il successivo ricorso) da parte dei soggetti legittimati.

CTP Treviso n. 119/1/17 del 15/02/2017

L'onere probatorio del contribuente nel redditometro

In caso di accertamento del reddito con metodo sintetico, il contribuente deve dimostrare, con idonea documentazione, l'esistenza ed entità di redditi esenti o sottoposti a tassazione separata, nonché la durata del loro possesso.

Viceversa, non è richiesta alcuna prova ulteriore in ordine alla effettiva destinazione dei detti redditi.

Corte di Cassazione n. 11388 del 09/05/2017

Il contratto di "sale and lease back" e la violazione del divieto di patto commissorio

Realizza una violazione del divieto di patto commissorio (ex art. 2744 c.c.) ed è, pertanto, nullo il contratto di *sale and lease back* avente ad oggetto un immobile in cui la società acquirente è a conoscenza dello stato di dissesto economico in cui versa la società venditrice, e sussiste una sproporzione tra il prezzo di acquisto del bene e il valore stimato.

Corte di Cassazione n. 11449 del 10/05/2017

OPERAZIONI STRAORDINARIE

INTERPRETAZIONI

Beni ai soci di SP in liquidazione: basta il comportamento concludente

Per le società di persone poste in liquidazione nel 2016, l'opzione dell'assegnazione agevolate dei beni ai soci si perfeziona attraverso il comportamento concludente ed il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta, senza necessità di indicazione nella dichiarazione dei redditi.

Agenzia delle Entrate, Risoluzione 54/E del 02-05-2017

Aspetti contabili relativi alla fusione per incorporazione di società operativa non quotata in società non operativa quotata

La Consob ha fornito alcune indicazioni in materia di rappresentazione nel bilancio separato o d'esercizio degli effetti relativi alle operazioni di fusione per incorporazione di società operative non quotate in società non operative quotate nei mercati regolamentati con effetti contabili infrannuali.

In particolare, al fine di fornire agli utilizzatori del bilancio un quadro informativo completo degli impatti derivanti dalle operazioni di fusione in esame, la Consob raccomanda alle società risultanti dalla fusione

di fornire, nel bilancio separato o d'esercizio, di fornire il dettaglio delle componenti economiche relative alla società operativa (incorporata) con riferimento al periodo compreso tra il primo giorno dell'esercizio in cui è stata posta in essere la fusione e la data di efficacia giuridica della stessa.

Le medesime informazioni andrebbero altresì fornite nella sezione della Relazione sulla Gestione in cui viene descritta l'operazione ovvero in un apposito allegato.

Raccomandazione Consob n. 62667 del 04/05/2017

GIURISPRUDENZA

La riqualificazione delle operazioni di conferimento ai fini dell'imposta di registro

Secondo l'ennesimo orientamento espresso sulla questione, l'articolo 20 del DPR 131/86, pur non configurando una norma antielusiva, legittimerebbe, ai fini dell'imposta di registro, la riqualificazione di più atti collegati, valorizzando gli "effetti reali" dell'operazione che in concreto viene realizzata (in ciò consentendo di riqualificare gli atti di conferimento d'azienda seguiti dalla cessione di quote in una cessione d'azienda). In particolare, i principi che sono stati enunciati dalla Suprema Corte nella sentenza in commento possono essere così riassunti:

- 1) l'articolo 20 del DPR 131/86 non è una norma antielusiva; pertanto quando l'Agenzia dichiara di utilizzarla, non deve dimostrare l'intento elusivo in capo ai contribuenti (né la simulazione);
- 2) l'articolo 20 del DPR 131/86 consente di privilegiare, nell'individuazione del rapporto giuridico tributario da assoggettare ad imposta di registro, la sostanza sulla forma, sicché l'interprete può far prevalere il "dato reale", la "causa concreta" sul dato formale, guardando anche al risultato ottenuto dai contribuenti frazionatamente con più atti separati.

Secondo la Corte di Cassazione, quindi, nell'interpretazione degli atti, dovrebbe darsi preminenza alla "causa reale" ed alla effettiva regolamentazione degli interessi realmente perseguita dai contribuenti" e ciò legittimerebbe la riqualificazione dell'atto di conferimento d'azienda seguito dalla cessione quote in cessione di azienda.

Corte di Cassazione n. 11873 del 12/05/2017

La cessione del contratto di locazione dell'immobile nella in caso di affitto o cessione d'azienda

Il contratto d'affitto d'azienda non comporta il trasferimento del contratto di locazione dell'immobile all'interno del quale si svolge l'attività aziendale, a meno che le parti non abbiano espressamente pattuito le sorti della locazione dell'immobile stesso ai sensi dell'articolo 36 della Legge n. 392/78.

Corte di Cassazione n. 12017 del 16/05/2017

La responsabilità del liquidatore in caso di omesso versamento di ritenute

Non può essere chiamato a rispondere del reato di omesso versamento di ritenute (ex articolo 10-bi del D.Lgs. 74/2000) il liquidatore che ha omesso di versare le ritenute per mancanza di attivo oppure in quanto ha soddisfatto i creditori con privilegio superiore a quello erariale.

Cassazione penale n. 23161 del 11/05/2017

La responsabilità solidale della scissa e della beneficiaria nella scissione

In caso di scissione societaria, in virtù di quanto previsto dall'articolo 15 del D.Lgs. 472/97, ciascuna società è obbligata in solido per il pagamento dei debiti tributari e le violazioni che sono state commesse anteriormente alla scissione. Pertanto, in questo caso, non opera la disposizione prevista dall'articolo 2506-quater, comma 3, del codice civile che limita la responsabilità all'entità del patrimonio netto trasferito in sede di scissione.

CTR Campania n. 2502/34/17 del 20/03/2017

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

GIURISPRUDENZA

L'illegittimità delle sanzioni IRAP in materia di transfer pricing

A seguito dell'entrata in vigore della legge 147/2013 è diventata illegittima la sanzione irrogata, ai fini Irap, in materia di transfer pricing relativamente al periodo d'imposta 2010.

Infatti, la legge 147/2013 giustifica pienamente la disapplicazione delle sanzioni previste per infedele dichiarazione relativamente ai periodi d'imposta 2008/2012.

Questa conclusione risulta confermata anche alla luce del principio del legittimo affidamento (in base all'articolo 10 della legge 212/2000) e del principio di non sanzionabilità dei comportamenti che sono posti in essere in presenza di un'obiettiva condizione di incertezza della norma (come previsto dall'articolo 6, comma 2, Dlgs 472/97).

CTP Milano n. 9097/12/2016 del 28/11/2016

DOTTRINA

Le holding intermedie nei gruppi multinazionali

Assonime ha esaminato gli ultimi orientamenti che sono stati espressi della giurisprudenza nazionale e comunitaria in relazione alle c.d. holding passive estere", ovvero le società comunitarie (UE) che ricevono dividendi da società industriali, commerciali e di servizi italiane e che, a loro volta, sono controllate da società capogruppo non comunitarie, alle quali affluiscono in ultima istanza, in virtù di un ulteriore riversamento, i dividendi.

La prima questione esaminata riguarda l'accesso ai benefici convenzionali in capo alle holding passive comunitarie. Di fatto, secondo l'Assonime, gli accertamenti potrebbero essere limitati a quei casi in cui la presenza della holding passiva sia finalizzata ad operazioni di dividend washing o, più in genere, alle operazioni nelle quali il riversamento dei dividendi avvenga in forme mascherate.

Viceversa, con riferimento alla possibilità di usufruire dei benefici relativi alla c.d. Direttiva "madre-figlia" (e quindi escludere la sussistenza di una struttura estera "conduit"), è stato evidenziato che, il fatto di essere controllati da una società non comunitaria, non può costituire un elemento di abuso, in ciò introducendo di fatto una presunzione di fittizietà di queste strutture. In questo senso, infatti, è l'Amministrazione finanziaria che intende disconoscere i benefici "madre-figlia" a dover individuare elementi considerati rappresentativi della natura fittizia delle holding.

Assonime, circolare n. 10 del 02/05/2017.