

TAX & LEGAL NEWS



Numero 14 del 6 settembre 2017

IN QUESTO NUMERO

LEGISLAZIONE

Publicazione della nuova direttiva UE sulle società di capitali

Le nuove disposizioni dell'ACE

La base imponibile IRES e IRAP dei soggetti ITA GAAP e dei soggetti IAS adopter

Proroga del termine per fruire dell'iperammortamento

Novità relative all'ambito applicativo dello "split payment"

Gli elenchi definitivi delle società che applicano lo "split payment"

...

INTERPRETAZIONI

La deducibilità delle spese di emissione dei prestiti obbligazionari

Posticipo del termine per la comunicazione dei dati delle fatture relative al primo semestre 2017

...

GIURISPRUDENZA

La strumentalità dei beni va verificata sulla base dell'attività esercitata dall'impresa

Il principio di "cassa allargato" per i compensi agli amministratori

Non è contestabile il prestito infruttifero erogato alla società partecipata

Gli elementi che provano le sponsorizzazioni

Applicabilità della ritenuta sugli interessi per mutui, finanziamenti o prestiti

...

DOTTRINA

Il calcolo dei dipendenti occupati ai fini della redazione del bilancio abbreviato

La fiscalità delle imprese dopo l'introduzione dei nuovi OIC e del principio di derivazione rafforzata

BILANCIO E DIRITTO SOCIETARIO

LEGISLAZIONE

Pubblicazione della nuova direttiva UE sulle società di capitali

La direttiva n. 2017/1132/UE, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea del 30 giugno 2017, ha elaborato un Testo unico che tratta di diversi aspetti del diritto delle società di capitali.

Pertanto, rilevanti modifiche alla disciplina civilistica per questi tipi di società deriveranno dal prossimo recepimento in Italia della citata direttiva. Quest'ultima stabilisce misure concernenti:

- il coordinamento delle garanzie che, a tutela degli interessi dei soci e dei terzi, sono richieste dagli Stati membri alle società ai sensi dell'articolo 54, comma 2, del trattato, per quanto riguarda la costituzione di società per azioni, nonché la salvaguardia e le modifiche del capitale sociale delle stesse per rendere siffatte garanzie equivalenti;
- il coordinamento delle garanzie che, a tutela degli interessi dei soci e dei terzi, sono richieste dagli Stati membri alle società ai sensi dell'articolo 54, comma 2, del trattato, per quanto riguarda la pubblicità, la validità degli obblighi di tali società, nonché la nullità delle società per azioni e delle società a responsabilità limitata, per rendere siffatte garanzie equivalenti;
- la pubblicità delle succursali create in uno Stato membro da taluni tipi di società soggette al diritto di un altro Stato;
- le fusioni delle società per azioni;
- le fusioni transfrontaliere delle società di capitali;
- le scissioni delle società per azioni.

Direttiva n. 2017/1132/UE del 14 giugno 2017

DOTTRINA

Il calcolo dei dipendenti occupati ai fini della redazione del bilancio abbreviato

Il caso affrontato da Assonime tratta il problema interpretativo della nozione di "dipendenti occupati" da utilizzare ai fini della redazione del bilancio abbreviato ex articolo 2435-bis, comma 1, Codice civile, alla luce della recente evoluzione della disciplina sui rapporti di lavoro nell'impresa. Si pone la questione se questa nozione debba comprendere anche i rapporti di lavoro etero-organizzati disciplinati dal D.lgs 15 giugno 2015 n. 81 (decreto di attuazione del c.d. Jobs Act).

Ad avviso di Assonime, la nozione di dipendenti occupati dovrebbe comprendere tutti quei rapporti di collaborazione che, essendo caratterizzati da prestazioni soggette all'esercizio di un'attività organizzativa della parte datoriale, risultano idonee a determinare la reale portata dimensionale dell'impresa e, pertanto, sembra ragionevole includere anche quei lavoratori etero-organizzati dall'imprenditore che in quanto soggetti al potere organizzativo del datore di lavoro in una forma che li rende assimilabili ai lavoratori subordinati, costituiscono una componente della dimensione organizzativa dell'impresa.

Assonime, caso n. 9/2017

IMPOSTE SUI REDDITI

LEGISLAZIONE

Le nuove disposizioni dell'ACE

È stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il D.M. 3 agosto 2017, con il quale sono state revisionate le disposizioni attuative dell'ACE che erano contenute nel D.M. 14 marzo 2012, attualmente abrogato e sostituito dal nuovo decreto.

La revisione delle disposizioni dell'ACE deriva dall'intento di gestire gli effetti delle modifiche apportate con il D.lgs n. 139/2015, in tema di composizione e struttura del bilancio dei soggetti diversi da coloro che applicano i principi contabili internazionali IAS/IFRS. Inoltre, con la Legge di bilancio 2017 è stato rivisto il meccanismo applicativo dell'agevolazione ACE per le persone fisiche e le società di persone esercenti attività d'impresa in regime di contabilità ordinaria, per natura o per opzione. Ciò ha reso necessario aggiornare le disposizioni di attuazione contenute nel nuovo Capo II, rubricato "Soggetti Irpef".

In particolare, l'articolo 8 del decreto dispone che dall'esercizio 2016, le imprese Irpef in contabilità ordinaria determinano la base ACE come sommatoria di due elementi:

- a) la differenza positiva tra il patrimonio netto al 31/12/2015 e il patrimonio netto al 31/12/2010 (c.d. *stock patrimoniale*). Entrambe le grandezze dovranno essere assunte al lordo dell'utile maturato nel periodo;
- b) gli incrementi e i decrementi del patrimonio netto rilevati dal 2016 in avanti determinati con le regole Ires.

È opportuno precisare che concorre alla determinazione dell'agevolazione la sola "differenza positiva" tra il patrimonio netto al 31/12/2015 e quello al 31/12/2010, mentre resta irrilevante l'eventuale "differenza negativa" tra il patrimonio netto del 2015 e quello del 2010 ai fini del calcolo della base ACE, assumendo in quest'ultimo caso un valore pari a zero.

Inoltre, l'importo positivo assunto come *stock patrimoniale* risulta assorbibile da futuri decrementi di patrimonio netto generati dal 2016.

A differenza di quanto avviene per le società di capitali, il comma 3 dell'articolo 8, con specifico riferimento agli accantonamenti di utili, ne dispone la rilevanza nell'esercizio di maturazione, al netto di eventuali prelevamenti in conto utili; ciò in ragione della possibile mancanza dell'obbligo dell'adozione di delibere assembleari ai fini della destinazione dell'utile a riserva per le imprese individuali e per le società di persone.

Per quanto riguarda, invece, le disposizioni di attuazione contenute nel comma 7 dell'articolo 5 del decreto, si evidenzia che le stesse si sono rese necessarie al fine di regolamentare gli effetti sulla determinazione dell'agevolazione ACE derivanti dalle rettifiche operate in sede di prima adozione dei principi contabili aggiornati dall'OIC in base all'articolo 9-bis del D.lgs n. 38/2005 e all'articolo 12, comma 3, del D.lgs n. 139/2015.

Sono stati, quindi, considerati rilevanti ai fini del calcolo dell'incremento del capitale proprio gli effetti derivanti dalle nuove modalità di contabilizzazione delle due seguenti fattispecie:

- costi di ricerca e pubblicità: in sede di prima adozione si registra l'eliminazione della relativa quota non più capitalizzabile;

- criterio del costo ammortizzato: in sede di prima adozione, nell'ipotesi di applicazione retrospettiva delle nuove regole contabili, si registra nello stato patrimoniale il valore residuo dell'effetto del meccanismo di attualizzazione dei crediti, titoli e debiti.

Entrambi i fenomeni comportano un effetto immediato sul conto utili/perdite portati a nuovo e successivamente si riflettono sulla dinamica delle future componenti di reddito da esse generate.

Non assumono, invece, rilevanza le riserve formate con utili:

- a) derivanti dalla valutazione al *fair value* degli strumenti finanziari derivati;
- b) derivanti da plusvalenze iscritte per effetto di conferimenti d'azienda o di rami d'azienda.

Infine, l'articolo 12 del decreto reca due clausole di salvaguardia finalizzate ad evitare di penalizzare comportamenti non coerenti con alcune disposizioni del decreto.

Decreto Ministero dell'Economia e delle Finanze del 03/08/2017

La base imponibile IRES e IRAP dei soggetti ITA GAAP e dei soggetti IAS adopter

È stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il D.M. 3 agosto 2017, emanato in attuazione dell'articolo 13-bis, comma 11, del D.L. 30 dicembre 2016 n. 244, convertito con modificazioni dalla Legge 27 febbraio 2017 n. 19, che reca:

- le disposizioni di revisione del D.M. 8 giugno 2011 (articolo 1);
- le disposizioni di coordinamento della normativa prevista dal D.M. 1 aprile 2009 n. 48 e dal D.M. 8 giugno 2011 per i soggetti IAS/IFRS, che trovano applicazione anche ai soggetti che redigono il bilancio in base al Codice civile, diversi dalle microimprese (articolo 2). In particolare, il decreto estende anche ai soggetti "Nuovi OIC" il concetto di derivazione rafforzata già previsto per i soggetti IAS/IFRS.

Infine, l'articolo 3 del decreto fa salvi eventuali comportamenti adottati in modo non coerente (ovvero coerente) con le disposizioni contenute negli articoli 1 e 2, per i periodi d'imposta precedenti a quello di entrata in vigore dello stesso decreto, i cui termini per il versamento delle imposte sui redditi sono scaduti anteriormente a detta data.

Decreto Ministero dell'Economia e delle Finanze del 03/08/2017

Proroga del termine per fruire dell'iper ammortamento

A seguito della conversione in legge del D.L. 20 giugno 2017 n. 91, recante le disposizioni urgenti per la crescita economica nel Mezzogiorno, è stato prorogato il termine per l'effettuazione degli investimenti che sfruttano l'agevolazione dell'iper ammortamento alla data del 30/09/2018.

Potrà, quindi, applicarsi detta agevolazione agli investimenti effettuati entro il 31/12/2017, ovvero entro il 30/09/2018, a condizione che:

- entro il 31/12/2017 risulti accettato l'ordine dal venditore;
- e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisto.

Non è stato modificato, invece, il termine per l'agevolazione del super ammortamento che resta invariato al 30/06/2018.

Decreto legge n. 91/2017 convertito dalla Legge n. 123 del 03/08/2017

INTERPRETAZIONI

La deducibilità delle spese di emissione dei prestiti obbligazionari

L'Agenzia delle Entrate ha stabilito che, al fine di verificare se le spese di emissione dei prestiti obbligazionari, ex articolo 32, comma 13, D.L. n. 83/2012, rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 96 del TUIR, occorre preliminarmente distinguere due ipotesi:

- a) esercizio della facoltà di deduzione per cassa;
- b) non esercizio della facoltà di deduzione per cassa.

L'Agenzia ha ritenuto che:

- nella prima ipotesi: la disciplina speciale prevista dal comma 13 dell'articolo 32 del D.L. 83/2012 che consente la deduzione delle spese "*nell'esercizio in cui sono sostenute indipendentemente dal criterio di imputazione a bilancio*", prevalga sulla disciplina ordinaria di deducibilità degli interessi passivi e oneri assimilati prevista dall'articolo 96 del TUIR. Pertanto, l'eventuale contabilizzazione delle spese con il metodo del costo ammortizzato e la conseguente classificazione tra gli oneri finanziari non può determinarne una deducibilità temporalmente limitata per effetto dell'applicazione dell'articolo 96 del TUIR. Quindi, le spese in esame sono integralmente deducibili nell'esercizio di sostenimento non applicandosi le limitazioni ex articolo 96 del TUIR;
- nella seconda ipotesi: al fine di verificare se queste spese rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 96 del TUIR, vada indagata la "causa finanziaria".

Nel caso di specie, le spese riferibili all'emissione di un prestito obbligazionario, essendo un'operazione avente "causa finanziaria", rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 96 del TUIR (è di tutta evidenza che queste spese concorreranno alla formazione dell'ammontare di interessi passivi e oneri assimilati deducibili nei limiti del ROL in base alla corretta imputazione temporale operata in applicazione del criterio del costo ammortizzato previsto dallo IAS 39).

Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 102 del 28/07/2017

GIURISPRUDENZA

La strumentalità dei beni va verificata sulla base dell'attività esercitata dall'impresa

Il riconoscimento del carattere strumentale di un immobile, ai sensi dell'articolo 40, comma 2, secondo periodo, del TUIR, presuppone la prova della funzione strumentale del bene non in senso oggettivo, ma in rapporto all'attività dell'azienda, e potendosi prescindere dall'utilizzo diretto del bene da parte dell'azienda soltanto nel caso in cui risulti provata l'impossibilità (senza radicali trasformazioni) di una destinazione del bene diversa da quella accertata in relazione all'attività aziendale.

Cassazione n. 19219 del 02/08/2017

Il principio di "cassa allargato" per i compensi agli amministratori

L'articolo 95, comma 5, del TUIR stabilisce che "I compensi spettanti agli amministratori delle società ... sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti". In caso di pagamento del compenso dell'amministratore di società di capitali a mezzo di bonifico bancario, il relativo importo è deducibile,

secondo il principio cd. di "cassa allargato", nell'esercizio in cui le somme sono accreditate al beneficiario senza che rilevi la data della disposizione o della valuta.

Nella situazione prospettata, i compensi in quanto redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente, fruiscono del principio di "cassa allargato" ai sensi dell'articolo 51, comma 1, del TUIR, secondo il quale, in ambito di redditi di lavoro dipendente, si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono.

Cassazione n. 20033 del 11/08/2017

Non è contestabile il prestito infruttifero erogato alla società partecipata

L'Agenzia delle Entrate ha contestato l'omessa contabilizzazione di ricavi a causa dell'antieconomicità di un prestito infruttifero di interessi rivenienti da un finanziamento concesso alla società partecipata e regolarmente sottoscritto.

Tuttavia, i Giudici hanno affermato l'infondatezza della ripresa, atteso che dal contratto sottoscritto emerge che:

- l'operazione è infruttifera;
- la mancata contabilizzazione di ricavi per interessi attivi è direttamente conseguenziale a quanto espressamente disposto nel contratto di finanziamento.

Infatti:

- in materia civilistica: l'articolo 1815 del Codice civile prevede la corresponsione di interessi al mutuante "salvo diversa volontà delle parti" (che nella fattispecie è sancita nel contratto sottoscritto);
- in materia fiscale: l'articolo 89, comma 5, del TUIR lascia libera autonomia alle parti di determinare la fruttuosità o l'infruttuosità di interessi del finanziamento concesso.

CTP Milano n. 4656/5/17 del 10/07/2017

Gli elementi che provano le sponsorizzazioni

Le prove fotografiche fornite in relazione alle singole gare nelle quali il logo è comparso, i DVD contenenti i filmati delle gare e gli estratti di quotidiani nazionali possono dimostrare l'effettività delle sponsorizzazioni, restando nell'ambito della discrezionalità imprenditoriale valutare l'adeguatezza del ritorno pubblicitario rispetto agli investimenti effettuati. Non vi è, difatti, alcuna prova certa dell'inesistenza delle prestazioni e/o della reale incongruenza tra le prestazioni rese e quelle fatturate. Inoltre, l'avviso di accertamento che si fonda sulle attività ispettive svolte a carico di un soggetto terzo deve contenere un'adeguata riproduzione delle risultanze probatorie emerse.

CTR Milano n. 1727/11/17 del 13/04/2017

Applicabilità della ritenuta sugli interessi per mutui, finanziamenti o prestiti

Gli interessi su mutui, finanziamenti o prestiti erogati a società, enti commerciali o stabili organizzazioni di soggetti non residenti non costituiscono reddito di capitale e vanno qualificati come una delle componenti attive rilevanti per la determinazione del reddito d'impresa. Da ciò deriva che non sorge, conseguentemente, per il soggetto erogante l'obbligo di effettuare la ritenuta d'imposta.

Viceversa, se i percipienti sono non sono residenti nel territorio dello Stato la predetta ritenuta è applicata a titolo d'imposta ed è operata anche sui proventi conseguiti nell'esercizio d'impresa commerciale.

Cassazione n. 19793 del 09/08/2017

La cessione di una società di progetto immobiliare beneficia della PEX

Si esamina il caso di una società costituita con lo scopo di sviluppare commercialmente un terreno al fine di ottenere tutte le autorizzazioni necessarie e, successivamente, di vendere a terzi un progetto “chiavi in mano” per la realizzazione di una struttura di Grande Distribuzione Organizzata, oltre che di residenze ed uffici. L'esercizio di un'attività sostanzialmente di carattere amministrativo tesa alla edificabilità di un terreno rientra tra le attività commerciali ex articolo 55 del TUIR. Sono, pertanto, provati i requisiti della commercialità nell'attività svolta, con conseguenza che la ricorrente può avvalersi dell'esenzione prevista dall'articolo 87 del TUIR sulla plusvalenza derivante dalla cessione di partecipazione in detta società.

CTP Bergamo n. 238/2/17 del 11/04/2017

Inapplicabilità del regime PEX ad operazioni prive di valide ragioni economiche

Il regime PEX (articolo 87 del TUIR) non è applicabile al caso di una società in nome collettivo che si trasforma in società a responsabilità limitata e costituisce una nuova società (che svolge la duplice funzione immobiliare e produttiva) e successiva cessione della partecipazione totalitaria nella nuova società, una volta cessato il ramo produttivo. Quest'operazione è stata ritenuta elusiva poiché, con il trasferimento del ramo produttivo d'azienda, viene meno il requisito di attività commerciale espressamente enunciato dall'articolo 87, comma 1, lettera d), del TUIR.

CTP Vicenza n. 282/3/17 del 06/04/2017

È deducibile dal reddito d'impresa l'Iva indetraibile nelle operazioni soggettivamente inesistenti

In generale, il trattamento contabile dell'Iva su acquisti segue quello del bene o servizio acquistato al quale si riferisce. L'Iva indetraibile va iscritta in bilancio nella voce “oneri diversi di gestione” se non costituisce costo accessorio di acquisto di beni o servizi. Pertanto, l'Iva che non può essere detratta andrà ad incremento del costo di acquisto, e, ai fini dell'imposizione diretta, la sua deducibilità, per il principio di derivazione, rimane subordinata, unicamente, al rispetto delle generali previsioni dell'articolo 110 del TUIR.

CTP Reggio Emilia n. 203/2/17 del 17/07/2017

DOTTRINA

La fiscalità delle imprese dopo l'introduzione dei nuovi OIC e del principio di derivazione rafforzata

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha pubblicato un documento rubricato “La fiscalità delle imprese OIC adopter”, con il quale sono stati analizzati gli effetti fiscali derivanti dall'adozione dei nuovi principi contabili nazionali, a seguito dell'attuazione del D.lgs 18 agosto 2015 n. 139 che ha innovato in modo significativo le disposizioni recate dal Codice civile, relative alla redazione del bilancio e alla comunicazione finanziaria, con effetti dai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2016. Il coordinamento della disciplina in materia di IRES e IRAP con le nuove disposizioni civilistiche (relative alla redazione del bilancio ed i nuovi principi contabili nazionali) è stato effettuato con l'articolo 13-bis del D.L. 30 dicembre 2016 n. 244, convertito con modificazioni dalla Legge 27 febbraio 2017 n. 19. Infine, con il D.M. 3 agosto 2017 sono state emanate le disposizioni di attuazione

della disciplina relativa alle ricadute fiscali delle nuove norme in materia di bilancio e dei nuovi principi OIC.

Nel presente documento, dopo una sintesi delle principali novità in ambito civilistico, sono trattati i seguenti temi:

- il principio di derivazione rafforzata;
- l'eliminazione della sezione straordinaria del conto economico;
- gli errori contabili e
- il regime transitorio.

CNDCEC, documento del 07/08/2017

IVA



LEGISLAZIONE

Novità relative all'ambito applicativo dello "split payment"

È stato pubblicato il D.M. 13 luglio 2017, con il quale sono apportati ulteriori cambiamenti alle disposizioni del D.M. 23 gennaio 2015, di recente modificate dal D.M. 27 giugno 2017. Nello specifico:

- le disposizioni dell'articolo 17-ter del D.P.R. n. 633/1972 si applicano alle PA destinatarie delle norme in materia di fatturazione elettronica obbligatoria previste dall'articolo 1, commi da 209 a 214, della Legge 24 dicembre 2007 n. 244;
- l'elenco definitivo è pubblicato, a cura dello stesso Dipartimento delle finanze, entro il 15 novembre di ciascun anno con effetti a valere per l'anno successivo

Il nuovo decreto trova applicazione con riferimento alle fatture per le quali l'esigibilità si verifica a partire dal 25/07/2017. Sono fatti salvi i comportamenti dei soggetti che hanno applicato l'articolo 17-ter alle fatture per le quali l'esigibilità si è verificata nel periodo 01/07/2017 - 24/07/2017.

Decreto Ministero dell'Economia e delle Finanze del 13/07/2017

Gli elenchi definitivi delle società che applicano lo "split payment"

Sono stati pubblicati gli elenchi definitivi per l'anno 2017 dei soggetti tenuti all'applicazione del meccanismo dello "split payment" previsto dall'articolo 17-ter del D.P.R. n. 633/1972, come modificato dall'articolo 1 del D.L. n. 50/2017, convertito, con modificazioni, dalla Legge 21 giugno 2017 n. 96.

Risultano, quindi, disponibili i seguenti elenchi relativi alle:

- a) società controllate di diritto dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri e delle società controllate da queste ultime;
- b) società controllate di fatto dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri e delle società controllate da queste ultime;
- c) società controllate di diritto dalle regioni, province, città metropolitane, comuni, unioni di comuni e delle società controllate da queste ultime;
- d) società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana.

Alla luce delle ulteriori segnalazioni pervenute successivamente alla pubblicazione

dello scorso 26 luglio, relativa agli elenchi definitivi dei soggetti tenuti nell'anno 2017 all'applicazione dello "split payment", il Dipartimento delle finanze ha provveduto a rettificare gli elenchi relativi ai punti a) e c).

Il Dipartimento delle finanze ha in questo modo provveduto a escludere dai medesimi elenchi 7 società per le quali è stato accertato, sulla base della documentazione pervenuta, la mancanza dei requisiti per l'applicazione della normativa sulla scissione dei pagamenti e a includere 12 società per le quali è stata invece accertata la sussistenza di detti requisiti.

Sono stati, invece, riconfermati gli altri elenchi definitivi, già divulgati lo scorso 26 luglio 2017, relativi ai punti b) e d).

Ministero dell'Economia e delle Finanze, documenti del 26/07/2017 e del 04/08/2017

INTERPRETAZIONI

Posticipo del termine per la comunicazione dei dati delle fatture relative al primo semestre 2017

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha annunciato, con un comunicato stampa, il posticipo del termine per effettuare la comunicazione all'Agenzia delle Entrate dei dati delle fatture emesse e ricevute, relative al primo semestre del 2017, al 28/09/2017, in luogo del 16/09/2017.

La proroga, che viene incontro alle esigenze segnalate dai professionisti, è prevista da un DPCM, su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di prossima pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale.

Ministero dell'Economia e delle Finanze, comunicato stampa n. 147 del 01/09/2017

GIURISPRUDENZA

Le conclusioni dell'Avvocato generale sulla prescrizione delle frodi IVA

L'Avvocato generale ha presentato alla Corte di Giustizia UE le proprie conclusioni sul tema della prescrizione delle frodi IVA. Ciò in quanto la Corte costituzionale Italiana aveva chiesto alla Corte di Giustizia UE entro quali limiti i Giudici nazionali sono tenuti a conformarsi all'obbligo stabilito nella sentenza Taricco (Corte di giustizia dell'Unione europea, Grande sezione, sentenza dell'8 settembre 2015, causa C-105/2014, Taricco e altri), consistente nella disapplicazione, nell'ambito di procedimenti penali in corso, delle norme contenute nell'articolo 160, ultimo comma, e nell'articolo 161, comma 2, del Codice penale.

In conclusione, l'Avvocato generale ha proposto alla Corte di Giustizia UE di rispondere alle questioni pregiudiziali sollevate dalla Corte costituzionale italiana nel seguente modo:

- l'articolo 325, paragrafi 1 e 2, del TFUE deve essere interpretato nel senso che esso impone al Giudice nazionale, che agisce quale giudice di diritto comune dell'Unione, di disapplicare il termine di prescrizione assoluto (risultante dal combinato disposto dell'articolo 160, ultimo comma, e dell'articolo 161, comma 2, del Codice penale) nell'ipotesi in cui siffatta normativa impedisca di infliggere sanzioni effettive e dissuasive nei casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea, o in cui preveda, per i casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dello Stato membro interessato, termini di prescrizione più lunghi di quelli previsti per i casi di frode che ledono gli interessi finanziari dell'Unione;

- la nozione di interruzione della prescrizione dev'essere considerata una nozione autonoma del diritto dell'Unione e definita nel senso che ogni atto diretto al perseguimento del reato, nonché ogni atto che ne costituisce la necessaria prosecuzione, interrompe il termine di prescrizione. Tale atto fa quindi decorrere un nuovo termine, identico al termine iniziale, mentre il termine di prescrizione già decorso viene cancellato.

Conclusioni Avvocato generale, causa C-42/17 del 18/07/2017

L'invio tardivo delle dichiarazioni d'intento rappresenta una mera violazione formale

La tardiva trasmissione telematica, da parte dell'impresa che cede beni o servizi, dei dati riepilogativi delle dichiarazioni d'intento di esportatori abituali legittimati ad effettuare acquisti in esenzione di IVA, risultati pienamente regolari, non può essere sanzionata alla stregua dell'assenza della stessa dichiarazione. Pertanto, è prevista la non operatività della sanzione ex articolo 7, comma 4-bis, del D.lgs n. 471/97, in quanto violazione formale la cui omissione:

- non impedisce all'Amministrazione di esercitare il normale controllo;
- non arreca alcun danno erariale, così da non essere equiparabile ad una totale assenza dell'inoltro della dichiarazione d'intento.

CTR Lombardia nn. 2965/13/17, 2966/13/17, 2967/13/17 del 05/07/2017

La prova della buona fede dell'acquirente in caso di operazioni soggettivamente inesistenti

La falsità soggettiva delle fatture non esclude l'opponibilità al fisco dei pagamenti effettuati a titolo di IVA non riversata allo Stato se si dimostra che il contribuente è esente da ogni profilo di colpa, orientamento che va coordinato con le statuizioni della Corte di Giustizia CE, secondo le quali il cessionario non può essere responsabile per la falsità ideologica delle fatture in mancanza di prova che fosse a conoscenza dell'illecito. Il diritto di un soggetto passivo di dedurre l'IVA pagata a monte non può neanche essere compromesso dalla circostanza che, nella catena di cessioni in cui si inscrivono queste operazioni, senza che tale soggetto passivo lo sappia o possa saperlo, un'altra operazione, precedente o successiva a quella da esso realizzata, sia inficiata da frode all'IVA.

Nel caso di specie, l'effettiva disponibilità di un capannone in capo al fornitore non può fare dubitare della buona fede della società acquirente. Ne consegue che quest'ultimo poteva non essere a conoscenza della circostanza che il fornitore avesse nel tempo cancellato la ditta, considerato che il capannone risultava comunque operativo. Non può, quindi, essere disconosciuta all'acquirente la detrazione dell'Iva.

CTR Milano n. 2569/25/17 del 08/06/2017

Cessioni intracomunitarie non imponibili anche in assenza dell'iscrizione al VIES

In tema di Iva, la mancata iscrizione al VIES non costituisce un ostacolo per l'applicazione del regime di non imponibilità IVA nell'ambito delle cessioni intracomunitarie, salvo si tratti di un caso di frode. Infatti, ai fini della cessione intracomunitaria sono necessarie esclusivamente le condizioni sostanziali, rimanendo relegata alla posizione di "requisito formale" l'iscrizione al VIES del soggetto passivo IVA comunitario.

CTR Torino n. 1077/6/17 del 12/07/2017

ALTRE IMPOSTE

GIURISPRUDENZA

L'imposizione sul trust avviene al momento dell'effettivo arricchimento dei beneficiari

L'istituzione del trust contempla la conservazione del patrimonio mediante la "segregazione" dei beni conferiti, senza dar luogo ad un trasferimento imponibile che si avvererà allorquando i beni verranno trasferiti ai beneficiari. In quell'occasione, quest'ultimi saranno tenuti al pagamento delle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale, essendosi verificato l'effettivo arricchimento.

CTP Treviso n. 310/4/17 del 19/06/2017

La riqualificazione di atti plurimi di cessione di beni in cessione d'azienda

In tema di determinazione dell'imposta di registro, in caso di pluralità di atti non contestuali, va attribuita preminenza, in applicazione dell'articolo 20 del D.P.R. n. 131/1986, alla causa reale dell'operazione economica rispetto alle forme negoziali adoperate dalle parti, sicché, ai fini della individuazione del corretto trattamento fiscale, è possibile valutare, ai sensi dell'articolo 1362, comma 2, Codice civile, circostanze ed elementi di fatto diversi da quelli emergenti dal tenore letterale delle previsioni contrattuali. L'articolo 20 del D.P.R. n. 131/1986 non detta una regola antielusiva, ma una regola interpretativa, che impone una qualificazione oggettiva dei dati secondo la causa concreta dell'operazione negoziale complessiva, a prescindere dall'eventuale disegno o intento elusivo delle parti.

In riferimento alla fattispecie prospettata, il giudice di appello non ha fatto buon governo dei suddetti principi, in quanto con motivazione incongrua ha interpretato il contratto posto in essere dalle parti come una cessione di ramo d'azienda, affermando che: "in precedenza, l'attività di commercio di articoli sportivi veniva esercitata nei locali facenti parte dell'immobile de quo, come anche successivamente e quindi si è trattato della vendita di una azienda tra i cui componenti esisteva pure l'immobile in cui era esercitata l'impresa".

Tuttavia, non è stata considerata la reale intenzione delle parti e si è falsamente interpretato, o comunque disatteso, il contenuto dell'articolo 20 del D.P.R. n. 131/1986.

Cassazione n. 17785 del 19/07/2017

Il trasferimento di strumenti finanziari presuppone la stipulazione dell'atto pubblico di donazione

Il trasferimento per spirito di liberalità di strumenti finanziari dal conto di deposito titoli del beneficiante a quello del beneficiario realizzato a mezzo banca, attraverso l'esecuzione di un ordine di bancogiro impartito dal disponente, non rientra tra le donazioni indirette, ma configura una donazione tipica ad esecuzione indiretta. Ne deriva che la stabilità dell'attribuzione patrimoniale presuppone la stipulazione dell'atto pubblico di donazione tra beneficiante e beneficiario, salvo che ricorra l'ipotesi della donazione di modico valore.

Cassazione SS.UU. n. 18725 del 27/07/2017

La riqualificazione della cessione di fabbricato da demolire in cessione di terreno edificabile

In materia di imposta di registro, nel caso di vendita di terreno agricolo con sovrastante fabbricato vetusto o di un fabbricato obsoleto, la successiva richiesta di concessione edilizia per la costruzione di un nuovo immobile, previa demolizione del preesistente, comporta la riqualificazione dell'atto quale vendita di terreno edificabile e la conseguente rettifica dell'imposta, dovendo il negozio essere sottoposto a tassazione in ragione degli effetti giuridici che oggettivamente produce.

Cassazione n. 10113 del 21/04/2017

Le stime OMI per la rettifica del valore degli immobili

Il riferimento alle stime effettuate sulla base dei valori dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare (OMI) per aree edificabili non è idoneo e sufficiente a rettificare il valore dell'immobile in quanto questo può variare in funzione di molteplici parametri (quali l'ubicazione, la superficie, la collocazione nello strumento urbanistico nonché lo stato delle opere di urbanizzazione).

Tuttavia, risulta censurabile in sede di legittimità la decisione in cui il Giudice si sia limitato a negare il valore indiziario di questi elementi senza accertare se essi, quand'anche singolarmente sforniti di valenza indiziaria, non fossero in grado di acquisirla se valutati nel loro complesso (nel senso che ognuno avrebbe potuto rafforzare e trarre vigore dall'altro in un rapporto di vicendevolesse completamento).

Nel caso di specie, a voler escludere ogni rilevanza ai valori OMI e fondare l'accertamento, sarebbe stato comunque sufficiente considerare lo scostamento tra mutuo erogato all'acquirente e il prezzo dichiarato.

Cassazione n. 20378 del 24/08/2017

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

INTERPRETAZIONI

La conservazione dei giustificativi allegati alle note spese dei dipendenti

L'Agenzia delle Entrate ha affermato che la natura dei giustificativi allegati alle note spese dei dipendenti è quella di documenti analogici originali non unici, ai sensi dell'articolo 1, lettera v), del CAD, in quanto è «*possibile risalire al loro contenuto attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche se in possesso di terzi*».

Ciò comporta che il processo di conservazione elettronica di questi giustificativi è correttamente perfezionato, ai sensi del combinato disposto degli articoli 3 e 4 del

D.M. 17 giugno 2014 (con conseguente, successiva possibilità di distruzione dell'originale) senza necessità dell'intervento di un pubblico ufficiale che attesti la conformità all'originale delle copie informatiche e delle copie per immagine su supporto informatico. Ove, tuttavia, il giustificativo allegato alla nota spese non consenta di risalire al suo contenuto attraverso altre scritture o documenti dei quali sia obbligatoria la conservazione, anche se in possesso di terzi, ed abbia pertanto natura di documento analogico originale unico, la relativa conservazione elettronica necessita dell'intervento del Pubblico Ufficiale prescritto dal già richiamato articolo 4, comma 2, del D.M. 17 giugno 2014.

Alla stessa conclusione sulla natura di documento analogico originale unico, a nulla rilevando in senso difforme il D.M. 21 marzo 2013, deve giungersi nelle ipotesi in cui i giustificativi siano emessi da soggetti economici esteri di Paesi extra UE, con i quali non esiste una reciproca assistenza in materia fiscale.

In questo caso, infatti, viene meno per l'Amministrazione finanziaria la possibilità di ricostruire il contenuto dei giustificativi attraverso altre scritture o documenti in possesso dei terzi.

Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 96 del 21/07/2017

GIURISPRUDENZA

È legittimo l'accertamento sintetico nei confronti del coniuge che ha acquistato i beni in comunione legale

Il caso di beni acquistati da un coniuge in regime di comunione legale non esclude la legittimità dell'accertamento sintetico nei confronti dello stesso. Per l'accertamento sintetico, il maggior reddito viene desunto da una spesa sostenuta, per cui la rettifica si fonda su un procedimento logico a ritroso incentrato sulla presunzione secondo cui il costo è sopportato, salvo prova contraria, con il reddito del periodo d'imposta o di quelli immediatamente precedenti. Pertanto, anche in caso di incremento patrimoniale (nella specie, investimento immobiliare), la presunzione di una maggiore capacità contributiva deriva non dalla titolarità del nuovo bene, ma piuttosto dall'esborso effettuato, come confermato dall'articolo 2, comma 1, del D.M. 10 settembre 1992, ai sensi del quale i beni e servizi rilevanti si considerano nella disponibilità della persona fisica che a qualsiasi titolo o anche di fatto utilizza (o fa utilizzare) i beni o riceve o fa ricevere i servizi, ovvero "sopporta in tutto o in parte i relativi costi.

Cassazione n. 17806 del 19/07/2017

Le presunzioni legali operano sui versamenti non giustificati e non sui prelevamenti

In tema di accertamento tributario, anche prima dell'entrata in vigore della Legge 30 dicembre 2004 n. 311, trovava applicazione nei confronti dei professionisti la presunzione prevista dall'articolo 32, comma 1, n. 2, del D.P.R. n. 600/1973, secondo cui tutti i movimenti operati sul conto corrente si presumono, salva la prova contraria, entrate di carattere professionale. Per altro verso, tuttavia, questa presunzione resta invariata anche con riguardo al professionista o lavoratore autonomo, limitatamente ai versamenti operati sui relativi conti correnti. È, invece, venuta meno, in esito alla sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014, l'equiparazione logica tra attività imprenditoriale e professionale con riguardo ai prelevamenti sui conti correnti (Cass. n. 18801 del 28/07/2017).

In senso analogo (Cass. n. 19806 del 09/08/2017), è stato ribadito che risulta arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati da c/c bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo, a sua volta, sia produttivo di un reddito», dichiarando, quindi, l'illegittimità costituzionale della sopra riportata disposizione limitatamente alle parole "o compensi".

Con riferimento ai titolari di reddito d'impresa è stato, invece, affermato che (Cass. n. 19810 del 09/08/2017) non è sufficiente una prova generica circa ipotetiche distinte causali dell'affluire di somme sul proprio conto corrente o del defluirne, ma è necessario che il contribuente fornisca la prova analitica, nel primo caso (versamenti) della riferibilità di ogni singola movimentazione alle operazioni già evidenziate nelle dichiarazioni, ovvero dell'estraneità delle stesse alla sua attività con conseguente non rilevanza fiscale, nel secondo caso (prelevamenti) che ne hanno tenuto conto ai fini della determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine, ad esempio perché utilizzati per pagare determinati beneficiari, quindi per sostenere dei costi contabilizzati, anziché costituire acquisizione di utili.

Cassazione n. 18801 del 28/07/2017 e n. 19806 e 19810 del 09/08/2017

La rilevanza residuale della disciplina dell'abuso del diritto per i comportamenti simulatori

In tema di violazioni finanziarie, l'istituto dell'abuso del diritto disciplinato dall'articolo 10-bis della Legge 27 luglio 2000 n. 212, che, per effetto della modifica introdotta dall'articolo 1 del D.lgs 5 agosto 2015 n. 128, esclude la rilevanza penale delle condotte ad esso riconducibili, ha applicazione solo residuale rispetto alle disposizioni concernenti comportamenti fraudolenti, simulatori o comunque finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, cosicché esso non viene mai in rilievo quando i fatti in contestazione integrino le fattispecie penali connotate da tali elementi costitutivi.

Cassazione penale n. 38016 del 31/07/2017

La cartella emessa da un concessionario territorialmente incompetente è invalida

L'illegittimità della cartella di pagamento emessa da un concessionario del servizio di riscossione territorialmente incompetente, discende dal fatto che la competenza per territorio a emanare gli atti di riscossione, così come quella a emanare gli atti di accertamento (per i quali ultimi la competenza è attribuita ex articolo 31, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973, «all'ufficio distrettuale nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto obbligato alla dichiarazione alla data in cui questa è stata o avrebbe dovuto essere presentata»), definisce e delimita, in base a previsioni di legge, il potere spettante a ciascun Ufficio, che lo può quindi esercitare esclusivamente nell'ambito della propria circoscrizione territoriale.

Cassazione n. 19577 del 04/08/2017

Spetta al contribuente l'onere di dimostrare l'applicabilità di diverse percentuali di ricarico

Le percentuali di ricarico, accertate con riferimento ad un determinato anno fiscale, costituiscono validi elementi indiziari, da utilizzare secondo i criteri di razionalità e prudenza, per ricostruire i dati corrispondenti relativi ad anni precedenti o successivi, atteso che, in base all'esperienza, non si tratta di una variabile occasionale. Per cui incombe sul contribuente, anche in virtù del principio di vicinanza della prova, l'onere di dimostrare i mutamenti del mercato o della propria attività che possano giustificare in altri periodi l'applicazione di percentuali diverse.

Cassazione n. 20632 del 31/08/2017

OPERAZIONI STRAORDINARIE

INTERPRETAZIONI

Non è elusiva una scissione parziale proporzionale con successiva cessione di tutte le partecipazioni nella scissa

L'Agenzia delle Entrate ha fornito risposta in merito all'eventuale abusività, ex articolo 10-bis della Legge 27 luglio 2000 n. 212, di un'operazione di scissione parziale proporzionale a favore di una beneficiaria neo costituita (assegnataria del solo ramo immobiliare) e di successiva cessione di tutte le partecipazioni nella società scissa.

Nel caso di specie, dunque, la cessione post scissione della totalità delle partecipazioni della società (rimasta titolare dell'azienda relativa al solo ramo operativo) non integra alcun "indebito risparmio d'imposta" e, pertanto, non si prosegue nel riscontro di elementi di abuso del diritto.

Resta inteso che, affinché non siano ravvisabili profili di abuso del diritto, la scissione deve caratterizzarsi come un'operazione di riorganizzazione aziendale finalizzata all'effettiva continuazione dell'attività imprenditoriale da parte di ciascuna società partecipante. Inoltre, non deve trattarsi di società sostanzialmente costituite solo da liquidità, intangibles o immobili, bensì di società che esercitano prevalentemente attività commerciali ai sensi dell'articolo 87, comma 1, lettera d), del TUIR.

Ai fini dell'imposta di registro, non si formula alcuna osservazione, ai sensi dell'articolo 10-bis della Legge n. 212 del 2000, in ordine alla possibile qualificazione abusiva dell'operazione prospettata.

Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 97 del 25/07/2017

Non è elusiva una scissione parziale non proporzionale finalizzata all'assegnazione agevolata di beni ai soci

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito l'eventuale abusività, ai sensi dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000 n. 212, di un'operazione di scissione parziale asimmetrica non proporzionale, finalizzata all'assegnazione agevolata di beni immobili ai soli soci che riceveranno partecipazioni nella società scissa (articolo 1, commi 115-120, della Legge 28 dicembre 2015 n. 208).

In linea di principio, l'operazione di scissione (anche non proporzionale) è fiscalmente neutrale, ai sensi dell'articolo 173 del TUIR, e il passaggio del patrimonio della società scissa ad una o più società beneficiarie (che non usufruiscono di un sistema di tassazione agevolato) non determina la fuoriuscita degli elementi trasferiti dal regime ordinario d'impresa.

In particolare, i plusvalori relativi ai componenti patrimoniali trasferiti dalla scissa alla società beneficiaria, mantenuti provvisoriamente latenti dall'operazione in argomento, concorreranno alla formazione del reddito secondo le ordinarie regole impositive vigenti al momento in cui i beni fuoriusciranno dalla cerchia dei beni relativi all'impresa, vale a dire, saranno ceduti a titolo oneroso, formeranno oggetto di risarcimento (anche in forma assicurativa) per la loro perdita o danneggiamento, saranno assegnati ai soci, ovvero destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Tuttavia, l'operazione di scissione potrebbe assumere valenza elusiva qualora, ad esempio, la stessa rappresentasse solo la prima fase di un più complesso disegno unitario volto alla creazione di società "contenitore" (di immobili, di azienda, ecc.) e alla successiva cessione delle partecipazioni da parte dei soci persone fisiche, con l'esclusivo fine di spostare la tassazione dai beni di primo grado (i.e., gli immobili, ecc.) ai beni di secondo grado (i.e. titoli partecipativi) soggetti a un più mite regime impositivo (capital gain).

Ai fini dell'imposta di registro, non si formula alcuna osservazione, ai sensi dell'articolo 10-bis della legge n. 212/2000, in ordine alla possibile qualificazione abusiva dell'operazione prospettata.

Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 98 del 26/07/2017

È elusiva un'operazione di conferimento d'azienda con successiva assegnazione dell'immobile ai soci

L'Agenzia delle Entrate ha affermato che un'operazione così delineata presenta profili abusivi:

- conferimento dell'azienda in una newco snc costituita dagli stessi soci della società conferente;

- concessione in locazione dell'immobile alla newco snc;
- assegnazione dell'immobile ai soci;
- scioglimento e assegnazione ai soci della partecipazione nella newco snc.

In sostanza:

- la società conferitaria svolgerebbe la medesima attività della società conferente, nonché sarebbe composta dai medesimi soci e avrebbe la medesima forma giuridica di società in nome collettivo
- il bene immobile sarebbe utilizzato dalla società conferitaria nella medesima attività d'impresa della società conferente, con l'unica differenza che proprietari giuridici ne sarebbero i soci e non la società.

L'operazione complessiva così proposta assumerebbe profili abusivi, in quanto consente al bene immobile di poter rientrare indebitamente nella disciplina dell'assegnazione agevolata prevista dall'articolo 1, commi da 115 a 120, della Legge n. 208 del 2015. In particolare, sotto il profilo dell'indebito risparmio d'imposta, le operazioni di conferimento d'azienda, locazione dell'immobile e successiva liquidazione della società conferente appaiono funzionali esclusivamente a far rientrare il bene immobile tra quelli agevolabili, con conseguente tassazione della plusvalenza in capo alla società assai inferiore rispetto all'imposizione ordinaria.

Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 99 del 27/07/2017

Non è elusiva un'operazione di cessione agevolata ai soci di beni e rimborso anticipato di un prestito obbligazionario

L'Agenzia delle Entrate ha stabilito che un'operazione consistente nella cessione agevolata ai soci di beni immobili, ex Legge n. 208/2015, e il rimborso anticipato di parte di un prestito obbligazionario non è in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario e, quindi, non risulta elusiva ai sensi dell'articolo 10-bis della Legge n. 212/2000.

Al riguardo, è stato precisato che:

- il beneficio consentito dalla norma, di far riferimento al valore catastale dell'immobile, possa trovare applicazione solo nel caso in cui la cessione determini il realizzo di un componente positivo di reddito (plusvalenza) sul quale calcolare l'imposta sostitutiva;
- viceversa, nella diversa ipotesi di assenza di base imponibile deve ritenersi che non sia possibile dedurre la minusvalenza derivante dalla cessione utilizzando il riferimento al valore catastale dell'immobile.

La minusvalenza potrà essere dedotta ai fini fiscali (cfr. circolare n. 37/E del 2016) qualora sia stata determinata utilizzando il valore normale dell'immobile, così come previsto dalla norma agevolativa in esame. Anche in questa ipotesi, infatti, non viene meno l'esigenza della norma di far riferimento al valore normale per disciplinare il rapporto di scambio tra socio e società. Questa soluzione è coerente, peraltro, con quanto affermato nella circolare n. 37/E del 16 settembre 2016 che, con riferimento al differenziale negativo di reddito rilevato in contabilità (ricavi e costi) per effetto dell'assegnazione di beni merce, ha attribuito rilevanza fiscale ai fini delle imposte sui redditi a tale differenziale sempreché il componente positivo sia stato determinato in misura pari al valore normale.

In definitiva, la minusvalenza derivante dalla cessione agevolata ai soci dei beni immobili in esame potrà essere dedotta ai fini IRES qualora determinata prendendo a riferimento un corrispettivo non inferiore rispetto al valore normale del bene.

Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 101 del 27/07/2017

GIURISPRUDENZA

L'omessa richiesta del certificato dei carichi pendenti nella cessione d'azienda

In un'operazione di cessione d'azienda, il cessionario risponde:

- delle violazioni tributarie avvenute nell'anno della cessione dell'azienda o di un suo ramo, anche se queste sono state compiute dal cedente;
- delle violazioni contestate in questo periodo ma relative ad anni precedenti.

Al fine di evitare tali problemi, il cessionario può richiedere il certificato dei carichi pendenti e assicurarsi di essere a conoscenza di tutte le questioni dell'azienda o del ramo che va ad acquistare, con effetto liberatorio. Tuttavia, la richiesta del certificato non è obbligatoria e in caso di mancata consultazione da parte del cessionario, quest'ultimo trattiene le limitazioni dette in precedenza.

Cassazione n. 17264 del 13/07/2017

La prova della non liceità di un trust

L'istituto giuridico del trust, se condotto in maniera disonesta, può essere adattato all'attività di sottrazione illecita al pagamento delle imposte. Questa pratica, disciplinata dall'articolo 11, comma 1, D.lgs n.74/2000, è punibile con la reclusione da 6 mesi a 4 anni. Tuttavia, la prova di questo intento fraudolento non è ravvisabile nello schema negoziale del trust, ma negli scopi illeciti che emergono da un'attenta analisi delle clausole contrattuali e dalla effettiva ragione che ha dato origine alla suddetta operazione.

Cassazione penale n. 36801 del 25/07/2017

Il metodo del Discounted cash flow analysis per la stima dell'impianto compravenduto

L'Ufficio, per determinare il valore di mercato dell'impianto compravenduto non ha affatto provveduto ad una autonoma ricognizione del valore venale dello stesso impianto, ma ha assunto, in modo acritico, i risultati della c.d. "stima particolareggiata" dell'Agenzia del territorio. Inoltre, per determinare il valore di mercato dell'impianto compravenduto, l'Ufficio non si è limitato a recepire il valore dell'Agenzia del territorio, ma a questo dato ha sommato il valore di avviamento come valutato dalle due società nel preliminare di cessione. Tuttavia, la perizia basata sul metodo del Discounted cash flow analysis, comprendeva già l'avviamento, e quindi questo valore è stato duplicato.

CTP Milano n. 3641/1/17 del 23/05/2017

È rilevante la questione di legittimità costituzionale della responsabilità solidale della beneficiaria

Sono rilevanti le questioni di legittimità costituzionale degli articoli 173, comma 13, del TUIR e 15, comma 2, del D.lgs n. 472/1997, laddove dispongono che, nel caso di scissione parziale, la società beneficiaria risponda solidalmente e senza limitazioni dei debiti pregressi della scissa.

CTP Pisa n. 322 del 10/09/2015

DOTTRINA

Il parere di Assonime sul tema dell'abuso del diritto nelle operazioni di scissione e di conferimento di azienda

In merito alle recenti risoluzioni fornite dall'Agenzia delle Entrate sul tema dell'abuso del diritto, Assonime ha riportato che si tratta di prese di posizione che toccano le problematiche di vari settori impositivi e operazioni molto diffuse (come le operazioni di scissione e di conferimento di azienda) in modo ampio e trasversale.

Per la prima volta, nelle risoluzioni relative alle operazioni di scissione (n. 97/E del 25 luglio 2017 e n. 98/E del 26 luglio 2017), afferma Assonime, si affronta il tema del rapporto tra l'articolo 10-bis e l'articolo 20 del D.P.R. n. 131/1986 in materia di imposta registro. Viceversa, nella risoluzione n. 99/E del 27 luglio 2017, avente ad oggetto un'operazione di conferimento di azienda collegata con altri atti negoziali, l'Agenzia ha espresso il proprio parere solo su alcuni profili rilevanti ai fini delle imposte dirette, valutando la compatibilità della fattispecie posta alla sua attenzione con la disciplina prevista dall'articolo 1, commi 115-120, della Legge n. 208 del 2015 (assegnazione e cessione agevolata dei beni immobili ai soci).

Assonime, circolare n. 20 del 03/08/2017

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

LEGISLAZIONE

Proroga del termine per l'adesione alla procedura di voluntary disclosure-bis

È stato prorogato il termine per l'adesione alla procedura della voluntary disclosure-bis al 30/09/2017 (considerato che questo termine cade di sabato è ulteriormente spostato al 02/10/2017). Si ricorda che l'istanza di adesione dovrà essere presentata telematicamente entro detta data.

Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 28 luglio 2017

Aggiornamento dell'elenco delle giurisdizioni obbligate allo scambio automatico di informazioni nel settore fiscale

È stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il D.M. 9 agosto 2017, con il quale il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha modificato gli allegati al decreto 28 dicembre 2015, concernente l'attuazione della Legge 18 giugno 2015 n. 95 e della direttiva 2014/107/UE, riguardanti lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale. Nello specifico, è stato oggetto di modifica anche l'elenco delle giurisdizioni oggetto di comunicazione riportate nell'Allegato C del precedente decreto.

Decreto Ministero dell'Economia e delle Finanze del 09/08/2017

Le disposizioni attuative della branch exemption

L'Agenzia delle Entrate, con la pubblicazione del presente provvedimento, ha attuato le disposizioni relative alla branch exemption (articolo 168-ter del TUIR) relative:

- all'accesso e all'uscita dal regime, regolando l'esercizio dell'opzione, dei quali precisa i dettagli dichiarativi, la tempistica e i requisiti di validità, le ipotesi e le conseguenze della cessazione di efficacia dell'opzione e i criteri rilevanti ai fini dell'eventuale istanza di interpello per la qualificazione della stabile organizzazione. Vengono, quindi, stabilite le regole di determinazione dell'imponibile della

stabile organizzazione per cui è esercitata l'opzione, al fine di consentire l'esenzione degli utili e delle perdite in ambito IRES e IRAP;

- alle modalità applicative del sistema di partecipazione dei redditi realizzati dalla stabile organizzazione esente al reddito imponibile di casa madre, anche nel caso di adesione al regime di consolidato, fino a concorrenza delle perdite fiscali nette prodotte dalla medesima branch nei 5 periodi d'imposta antecedenti all'esercizio dell'opzione;
- al *recapture* (anche in ipotesi di trasferimento della branch, sia a soggetti appartenenti al gruppo che a soggetti esterni);
- al trattamento delle operazioni interne pregresse e delle operazioni straordinarie (sono, quindi, regolate le interazioni con il regime previsto dall'articolo 167 del TUIR e le ipotesi di imposizione degli utili realizzati in un regime fiscale privilegiato);
- alle conseguenze sul regime dei fenomeni di doppia esenzione o di doppia deduzione derivanti da disallineamenti normativi tra Stati, rimandando alla pubblicazione sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate di fattispecie ritenute elusive delle disposizioni in materia di branch exemption.

In riferimento al *recapture* delle perdite fiscali pregresse, il provvedimento precisa che se nei 5 periodi d'imposta antecedenti a quello di efficacia dell'opzione, la stabile organizzazione ha conseguito perdite fiscali imputate all'impresa, i redditi realizzati dalla stabile organizzazione in regime di branch exemption partecipano alla formazione del reddito imponibile di casa madre fino a concorrenza delle perdite fiscali nette pregresse prodotte dalla medesima stabile organizzazione.

Le eventuali perdite fiscali conseguite dalla stessa branch in vigore dell'opzione non hanno alcuna rilevanza. La novità rispetto alla bozza del 2016, è che il *recapture* avviene non in modo globale, ma Stato per Stato.

Agenzia delle Entrate, provvedimento n. 165138 del 28/08/2017

INTERPRETAZIONI

Disciplina CFC e recupero delle imposte versate all'estero

Le imposte estere accreditabili in Italia, in caso di imputazione per trasparenza dei redditi conseguiti dalla società controllata non residente ai sensi dell'articolo 167, comma 1 del TUIR, consistono non solo nelle imposte pagate dalla medesima nel proprio Stato di residenza, ma anche in quelle assolte in altri Paesi esteri, nella misura in cui le stesse siano rimaste effettivamente a carico della CFC.

Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 112/E del 11/08/2017

Chiarimenti sulla voluntary disclosure-bis

L'Agenzia si è espressa sulle ultime novità normative in materia di voluntary disclosure-bis, fornendo anche chiarimenti riguardo ai Paesi di detenzione degli investimenti e delle attività estere che consentono di massimizzare gli effetti premiali della procedura di collaborazione volontaria e all'esonero dagli obblighi dichiarativi previsti per i soggetti che vi accedono.

Si ricorda che l'articolo 1-ter del D.L. 50/2017 è intervenuto sul regime applicabile in caso di insufficiente versamento spontaneo, prevedendo che:

- l'importo della sanzione base su cui calcolare gli aumenti del 10% o del 3% venga determinato utilizzando le riduzioni sanzionatorie previste in caso di versamento spontaneo;

- l'importo totale ottenuto a seguito delle operazioni di maggiorazione, compreso quanto già versato, non possa in nessun caso essere superiore rispetto a quanto sarebbe dovuto in caso di mancata autoliquidazione.

In sede di conversione del D.L. n. 50/2017 è stata, tuttavia, modificata la normativa in materia di esonero dagli obblighi dichiarativi per i soggetti che presentano istanza di accesso alla nuova edizione della procedura di collaborazione, estendendola anche agli adempimenti dichiarativi relativi all'imposta sul valore degli immobili situati all'estero (IVIE) e all'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE). Nello specifico, i soggetti che accedono alla riapertura dei termini per la collaborazione volontaria sono esonerati dagli obblighi dichiarativi in materia di monitoraggio fiscale limitatamente al 2016 e alla frazione del periodo d'imposta antecedente la data di presentazione dell'istanza di collaborazione volontaria. Infine, si segnala che l'accesso alla nuova edizione della collaborazione volontaria consente di usufruire di vari benefici anche in relazione a Paesi c.d. black list da cui emergono gli investimenti e le attività finanziarie estere oggetto della procedura.

Agenzia delle Entrate, circolare n. 21 del 20/07/2017

GIURISPRUDENZA

Non è retroattivo il raddoppio dei termini per i capitali esteri

In merito agli investimenti e alle attività di natura finanziaria detenuti negli Stati a regime fiscale privilegiato (in particolare nella Repubblica di San Marino) è stato stabilito che la norma riguardante il raddoppio dei termini per le violazioni alla legge sul monitoraggio fiscale ha natura sostanziale e non procedurale e, quindi, non può operare retroattivamente.

CTP Rimini n. 42/1/17 del 13/01/2017