

# TAX & LEGAL NEWS



Numero 18 del 1 novembre 2017

## IN QUESTO NUMERO

### INTERPRETAZIONI

I conferimenti con polizza o fideiussione sono impossibili per mancanza delle regole attuative

La disciplina dei *carried interest* per dipendenti e amministratori

La qualificazione fiscale dei redditi erogati al socio di una STP

Interpelli e disciplina anti abuso nella nuova versione dell'ACE

È possibile l'imputazione degli utili dell'impresa familiare alla convivente di fatto

Si applicano super e iper ammortamento ai leasing stipulati dopo l'acquisto

Riduzione della sanzione da dichiarazione infedele

### GIURISPRUDENZA

È ammessa la rinuncia anticipata del legittimario all'azione di restituzione dell'immobile donato

La libertà di stabilimento della sede della società nell'Unione europea

Le sanzioni applicabili ad un rimborso considerato non spettante dall'Amministrazione finanziaria

La cessione di fabbricati strumentali in corso di costruzione è soggetta a Iva

Quando opera il divieto di produzione dei documenti in sede giudiziaria

La costituzione in giudizio delle parti: modalità "telematica" o "cartacea"

Accertamento induttivo legittimo se il conto cassa ha saldo negativo

La responsabilità dell'amministratore di fatto

Anche la dipendenza finanziaria integra il requisito del controllo in tema di transfer pricing

L'addebito delle spese di regia è deducibile se si dimostra il beneficio ricevuto

### DOTTRINA

La conservazione dei documenti è obbligatoria solo per i periodi ancora accertabili

## BILANCIO E DIRITTO SOCIETARIO

### INTERPRETAZIONI

#### **I conferimenti con polizza o fideiussione sono impossibili per mancanza delle regole attuative**

Il Ministero dello Sviluppo Economico, con una nota del 10 ottobre, ha espresso le proprie considerazioni sulla problematica inerente la disposizione contenuta nell'articolo 2464, comma 4, secondo periodo, del Codice civile che prevede: *“Il versamento può essere sostituito dalla stipula, per un importo almeno corrispondente, di una polizza di assicurazione o di una fideiussione bancaria con le caratteristiche determinate con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri; in tal caso il socio può in ogni momento sostituire la polizza o la fideiussione con il versamento del corrispondente importo in danaro”*.

Sul punto, il MISE ha precisato che la formulazione del citato articolo appare del tutto inequivoca e tale, pertanto, da considerare l'utilizzo della modalità alternativa di versamento ivi prevista all'emanazione dell'apposito DPCM volto a definire le caratteristiche della polizza assicurativa o della fideiussione bancaria sostitutive. Non può non rilevarsi, altresì, che l'articolo 2481-bis del Codice civile fa, al suo comma 4, espressamente salvo *“quanto previsto dal secondo periodo del quarto comma [...] dell'articolo 2464”* con la conseguenza che, anche nel caso degli aumenti di capitale, l'utilizzo della prevista modalità alternativa di versamento mediante polizza assicurativa o fideiussione bancaria resta condizionata al rispetto delle caratteristiche da determinarsi mediante il DPCM. Di conseguenza, allo stato attuale, non è possibile utilizzare la modalità alternativa di versamento dei conferimenti prevista dalla norma.

Viceversa, con riferimento alla fattispecie dell'articolo 2464, comma 6, del Codice civile (conferimento mediante prestazione d'opera o di servizi), il MISE ha sottolineato come questo articolo non condiziona in alcun modo l'utilizzo della polizza o della fideiussione all'emanazione di disposizioni attuative.

*Ministero dello Sviluppo Economico, nota del 10/10/2017*

#### **Le regole per l'intervento in assemblea mediante mezzi di telecomunicazione**

Nelle società per azioni “chiuse”, anche in assenza di una specifica previsione statutaria, si ritiene possibile l'intervento in assemblea mediante mezzi di telecomunicazione, a condizione che siano in concreto rispettati i principi del metodo collegiale.

Ove i mezzi di telecomunicazione siano previsti dall'avviso di convocazione, la società dovrà rispettare il principio di parità di trattamento dei soci.

Spetta al presidente dell'assemblea verificare il pieno rispetto del metodo collegiale, secondo principi di correttezza e di buona fede e, ove il collegamento sia predisposto dalla società, il rispetto della parità di trattamento dei soci. Resta salva la possibilità per lo statuto di disciplinare diversamente la materia, anche in deroga alle regole della collegialità, e fermo il diritto del socio di intervenire fisicamente in assemblea.

È sempre possibile, con il consenso unanime dei soci, derogare alla regola statutaria.

*Consiglio del Notariato del Triveneto, massima n. H.B.39 – 1° pubbl. 9/17*

#### **Usufrutto sulle azioni - diritto agli utili e alla distribuzione di riserve**

L'articolo 2352 del Codice civile disciplina soltanto l'attribuzione dei diritti amministrativi nel caso di usufrutto sulle azioni, disinteressandosi di quelli economici. Stante questa carenza si deve ritenere che:

all'usufruttuario di azioni spettino i diritti economici previsti dalla disciplina generale, cioè il diritto a percepire i frutti civili previsto dall'articolo 984 del Codice civile.

Nel caso delle azioni societarie, hanno natura di frutti civili gli utili di esercizio di cui sia deliberata la distribuzione. Gli utili destinati a riserva non spettano dunque all'usufruttuario, in quanto la decisione di non distribuirli equivale ad una loro "capitalizzazione", con definitiva apprensione al patrimonio della società delle somme accantonate.

L'eventuale delibera di distribuzione di riserve (da utili o di capitale) equivale ad una attribuzione di somme che rappresentano un capitale e non al pagamento di un frutto civile, per cui il diritto alla loro riscossione spetta al socio nudo proprietario, il quale, ai sensi dell'articolo 1000 del Codice civile, dovrà esercitarlo in concorso con l'usufruttuario e sulle somme riscosse si trasferirà l'usufrutto. Questa regola trova applicazione anche nell'ipotesi di distribuzione di riserve in natura.

*Consiglio del Notariato del Triveneto, massima n. H.I.27 – 1° pubbl. 9/17*

## Le clausole di drag-along sono introdotte nello statuto a maggioranza

Qualora le clausole statutarie di *drag-along* (quelle cioè che attribuiscono a determinati soci il diritto di vendere unitamente alle loro azioni anche quelle dei restanti soci) non siano strutturate come un diritto di opzione *call* ma come l'attribuzione ai soci di maggioranza del diritto di porre termine all'investimento comune effettuato da tutti i soci, le stesse appaiono introducibili nello statuto con le maggioranze richieste per la sua modifica (cfr. Trib. Milano, sez. VIII, decreto 22 dicembre 2014).

Così strutturate, infatti, le clausole di *drag-along* non attribuiscono ai soci di maggioranza un diritto nuovo e individuale non previsto dall'ordinamento, ma si limitano a prevedere una particolare modalità di liquidazione di tutti i soci (la vendita diretta della società anziché del suo contenuto) all'esito dell'esercizio di un diritto tipico già codificato, ovvero quello di deliberare a maggioranza in qualsiasi momento lo scioglimento anticipato della società, cioè il disinvestimento collettivo.

All'esito di una delibera di scioglimento anticipato, infatti, i soci che non condividono questa decisione sono comunque costretti a subirla, vedendo mutati i loro diritti partecipativi nel diritto alla liquidazione secondo le regole eventualmente predeterminate nell'atto costitutivo o nello statuto ai sensi dell'articolo 2487, comma 1, del Codice civile.

Affinché una clausola di *drag-along* abbia le caratteristiche di una disposizione statutaria che, per quanto atipica, si limiti a contemplare una particolare modalità di liquidazione dei soci all'esito di una decisione di disinvestimento collettivo senza attribuire alcun diritto di opzione *call*, la stessa deve necessariamente prevedere:

- a) la cessione contestuale di tutte le azioni;
- b) che sia garantito ad ogni socio il diritto ad essere liquidato con una somma non inferiore a quella che si determinerebbe all'esito della liquidazione formale della società (dunque con una somma almeno pari a quella determinata ai sensi dell'articolo 2437-ter del Codice civile);
- c) che sia garantita la parità di trattamento tra soci.

Qualora la clausola di *drag-along* non possieda queste caratteristiche, la stessa potrà essere inserita nello statuto soltanto con il consenso di tutti i soci.

*Consiglio del Notariato del Triveneto, massima n. H.I.19 – modif. 9/17*

## GIURISPRUDENZA

### **È ammessa la rinuncia anticipata del legittimario all'azione di restituzione dell'immobile donato**

La fattispecie posta all'esame del Tribunale di Pescara riguarda la rinuncia del legittimario all'azione di restituzione dei beni oggetto delle donazioni (articoli 561 e 563 del Codice civile).

Nel caso di specie, il Conservatore dei registri immobiliari competente aveva rifiutato l'annotazione dell'atto di rinuncia richiesto dal Notaio, adducendo la dubbia legittimità della rinuncia all'azione di restituzione e, infine, l'imprevedibilità degli effetti nei confronti dei terzi.

Tuttavia, secondo il Tribunale: *"... al ricorrente Notaio sembra possa ritenersi pienamente legittima la rinuncia all'azione di restituzione, anche anteriormente alla morte del donante e ciò sia per le ragioni logiche e sistematiche anzi illustrate, sia per la mancanza di una norma, analoga all'articolo 557 del Codice civile, che espressamente lo vieti"* e *"quanto alla diversa obiezione formulata dal Conservatore in ordine alla pubblicità della rinuncia all'azione di restituzione, è opportuno premettere l'importanza pratica della pubblicità dell'atto di rinuncia, che consentirebbe ai terzi di avere conoscenza della impossibilità, per il legittimario rinunciante, di far valere i suoi diritti nei confronti degli aventi causa dal donatario, circostanza che si riverbera sulla circolazione dei beni donati e, in particolare, sulla stabilità degli effetti dei successivi atti traslativi o costitutivi di diritti reali anche di garanzia"*.

In altri termini, la rinuncia all'azione di restituzione dell'immobile donato risulta valida anche prima del decorso del ventennio dalla trascrizione dell'immobile e della morte del donante, oltre che deve essere resa con atto notarile, annotata nei registri immobiliari a margine della donazione.

Ciò è in linea anche con la sentenza n. 2298/2014 del Tribunale di Torino secondo la quale *"la dichiarazione di rinuncia all'azione di restituzione verso i terzi acquirenti prevista dall'articolo 563 del Codice civile è da reputarsi atto legittimo poiché, diversamente dall'azione di riduzione ex articolo 557 del Codice civile (azione personale di accertamento costitutivo, non rinunciabile prima dell'apertura 561 c.c. (anch'essa personale), ha natura reale e caratteristiche analoghe all'azione di rivendica, oltre a non essere esperibile decorsi venti anni dalla trascrizione della donazione anche qualora il donante sia in vita"*.

*Tribunale di Pescara n. 250/2017 del 25/05/2017*

### **La libertà di stabilimento della sede della società nell'Unione europea**

La Corte di Giustizia UE ha dichiarato che gli articoli 49 e 54 TFUE devono essere interpretati nel senso che:

- 1) una società con sede legale in uno Stato membro è libera di trasferire la propria sede legale in altro Stato membro, senza spostamento della sede effettiva della società;
- 2) ostano al diritto comunitario le norme di uno Stato membro che subordinano il trasferimento della sede legale di una società verso il territorio di un altro Stato membro, alla preventiva liquidazione della società nello Stato dal quale questa si trasferisce.

*Corte di Giustizia UE causa n. C-106/16 del 25/10/2017*

### **Quando la causa di prelazione è eccessivamente gravosa**

L'offerente non può condizionare la vendita delle quote della società all'acquisto, da parte degli altri soci, di quote o azioni di altra società. Ciò infatti non solo renderebbe eccessivamente gravoso l'esercizio del diritto di prelazione, ma soprattutto potrebbe consentire al socio offerente di eludere l'altrui esercizio del

diritto di prelazione (inserendo condizioni non gradite ai soci) o di coartarne la volontà costringendoli, per raggiungere lo scopo di acquistare le quote sociali, all'acquisto anche di altri beni ai quali, semplicemente ben possono non essere interessati.

Inoltre, la cessione di quote in violazione dell'altrui diritto di prelazione, quando la violazione è nota al cedente e al cessionario, deve essere ritenuta implicitamente sottoposta alla condizione risolutiva dell'esercizio (fruttuoso) dell'azione per declaratoria di inefficacia della cessione stessa (o dell'esercizio fruttuoso di un'eccezione stragiudiziale di inefficacia che sia accolta dalla società, che, quindi, provveda a far cancellare la cessione dal registro delle imprese).

*Tribunale di Milano 20/10/2016*

## IMPOSTE SUI REDDITI

### INTERPRETAZIONI

#### La disciplina dei carried interest per dipendenti e amministratori

L'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito all'ambito applicativo dell'articolo 60 del D.L. 24 aprile 2017 n. 50 riguardante i cosiddetti *carried interest*, secondo il quale i proventi derivanti dalla partecipazione (diretta o indiretta) a società, enti o OICR, percepiti da dipendenti e amministratori di questi soggetti (ovvero di altri legati a quest'ultimi da un rapporto diretto o indiretto di controllo o gestione), se relativi ad azioni, quote o altri strumenti finanziari aventi diritti patrimoniali rafforzati si considerano, in ogni caso, redditi di capitale o redditi diversi qualora:

- a) l'impegno di investimento complessivo di tutti i dipendenti e gli amministratori comporti un esborso effettivo pari ad almeno l'1% dell'investimento complessivo effettuato dall'organismo di investimento collettivo del risparmio o del patrimonio netto nel caso di società o enti;
- b) i proventi delle azioni, quote o strumenti finanziari che danno i sopraindicati diritti patrimoniali rafforzati, maturino solo dopo che tutti i soci o partecipanti all'OICR abbiano percepito un ammontare pari al capitale investito e ad un rendimento minimo previsto nello statuto o nel regolamento ovvero, nel caso di cambio di controllo, alla condizione che gli altri soci o partecipanti dell'investimento abbiano realizzato con la cessione un prezzo di vendita almeno pari al capitale investito e al predetto rendimento minimo;
- c) le azioni, le quote o gli strumenti finanziari aventi i sopraindicati diritti patrimoniali rafforzati, siano detenuti dai dipendenti e amministratori (o, in caso di decesso, dai loro eredi) per un periodo non inferiore a 5 anni ovvero, se precedente al decorso di questo periodo quinquennale, fino alla data di cambio di controllo o di sostituzione del soggetto incaricato della gestione.

Queste disposizioni si applicano ai proventi delle azioni, quote o strumenti finanziari "percepiti" a decorrere dalla data di entrata in vigore del D.L. n. 50/2017 (ovvero dal 24 aprile 2017).

Il riferimento alla percezione consente di fare rinvio al criterio di "cassa" ed includere nella disposizione normativa (in presenza degli altri requisiti) i proventi relativi a quote o azioni sottoscritti in data antecedente il 24 aprile 2017, ma distribuiti in data successiva. Inoltre, il riferimento testuale a "dipendenti" e "amministratori" lascia intendere che sono esclusi dall'ambito di applicazione della norma i professionisti (es. avvocati, dottori commercialisti ecc.) coinvolti nel ruolo di consulenti.

*Agenzia delle Entrate, circolare n. 25 del 16/10/2017*

## La qualificazione fiscale dei redditi erogati al socio di una STP

Le società tra professionisti (STP) sono disciplinate dall'articolo 10, commi da 3 a 11, della Legge n. 183/2011, nonché dal D.M. 8 febbraio 2013 n. 34.

In particolare, la Direzione Regionale della Lombardia ha precisato quanto segue:

- se la STP adotta il modello societario delle società di capitali: il reddito d'impresa prodotto è tassato in capo alla stessa e verrà tassato in capo ai soci solamente in caso di successiva distribuzione degli utili come reddito di capitale ex articolo 44, comma 1, lettera e) del Tuir (fatta salva, se ammessa, la facoltà di opzione per il regime di trasparenza ex articolo 116 del Tuir);
- l'articolo 50, comma 1, lett. c-bis), del Tuir, puntualizza che l'attività di amministratore esercitata, qualora non rientri nelle altre attività di lavoro autonomo svolta, deve essere considerata attività assimilata ai redditi di lavoro dipendente.

*DRE Lombardia, interpello n. 904-1126/2017 del 04/08/2017*

## Interpelli e disciplina anti abuso nella nuova versione dell'ACE

L'Agenzia delle Entrate ha ritenuto opportuno fornire alcuni chiarimenti in relazione alle questioni di seguito elencate:

- la preventività delle istanze di interpello probatorio e la proroga dei termini di presentazione delle dichiarazioni;
- la decorrenza della nuova disciplina antielusiva prevista dall'articolo 10 del nuovo decreto ACE.

Con riferimento al primo punto, si ricorda che il DPCM 26 luglio 2017 ha previsto il termine di presentazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e di imposta regionale sulle attività produttive al 31 ottobre. In considerazione di questa proroga, tutte le istanze di interpello relative al periodo d'imposta 2016, ivi incluse quelle di tipo probatorio relative alla agevolazione ACE, sono considerate ammissibili se presentate dai contribuenti entro questo termine (ovvero per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare si tratta delle istanze da presentare entro il 31 ottobre 2017).

Con riferimento al secondo punto, invece, tenuto conto della decorrenza delle nuove disposizioni, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, le nuove norme della disciplina antielusiva speciale troveranno applicazione a partire dal periodo d'imposta 2018 (periodo d'imposta successivo a quello in corso all'entrata in vigore del decreto, ossia il 2017).

Tuttavia, per effetto della clausola di salvaguardia, per i periodi d'imposta dal 2011 al 2017, i comportamenti posti in essere dai contribuenti attraverso la presentazione della dichiarazione dei redditi sono salvaguardati, a prescindere dall'effetto positivo o negativo sulla determinazione dell'agevolazione stessa; deve, quindi, considerarsi preclusa ai contribuenti la presentazione di dichiarazioni integrative finalizzate a correggere le dichiarazioni presentate in relazione ai comportamenti collegati alle disposizioni dell'articolo 10 del decreto ACE.

Tenuto conto che, al momento della pubblicazione della presente circolare, per i periodi d'imposta 2016 e 2017 i termini di presentazione della dichiarazione non sono ancora scaduti, per effetto della clausola di salvaguardia, i comportamenti cristallizzati nelle predette dichiarazioni non sono suscettibili di contestazione (è, quindi, rimessa al singolo contribuente la facoltà di anticipare, purché integralmente, le disposizioni dell'articolo 10 del nuovo decreto ACE).

Per il periodo d'imposta 2016 i contribuenti che abbiano già presentato la dichiarazione prima della pubblicazione dei presenti chiarimenti possono procedere a rettificare la stessa, al fine di tener conto delle novità del decreto, entro il termine di 90 giorni.

*Agenzia delle Entrate, circolare n. 26 del 26/10/2017*

## **È possibile l'imputazione degli utili dell'impresa familiare alla convivente di fatto**

Il reddito spettante alla convivente di fatto derivante dalla partecipazione agli utili dell'impresa del convivente è a lei imputabile in proporzione alla sua quota di partecipazione. Questa l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 134 del 26 ottobre 2017.

In particolare, il quesito posto con istanza di interpello aveva ad oggetto il corretto trattamento fiscale della quota da imputare, a titolo di partecipazione agli utili ed a decorrere dal 2017, alla convivente di fatto, in esecuzione dell'atto modificativo di impresa familiare del 29 novembre 2016 ed in applicazione dell'istituto regolato dall'articolo 230-ter del Codice civile.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che il regime tributario dell'impresa familiare è regolato dal comma 4 dell'articolo 5 del TUIR che richiama solo l'articolo 230-bis del Codice civile e non anche l'articolo 230-ter del Codice civile, che reca la specifica disciplina dei diritti spettanti al convivente che partecipa all'impresa dell'altro convivente. Ciò porterebbe ad escludere l'applicazione a questa ultima ipotesi della norma fiscale richiamata. Tuttavia, il riferimento alla "partecipazione agli utili dell'impresa familiare" spettanti al convivente, contenuto nell'articolo 230-ter, consente di applicare anche a questa fattispecie i principi generali che hanno portato alla collocazione dell'impresa familiare all'interno dell'articolo 5 del Tuir.

*Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 134 del 26/10/2017*

## **Si applicano super e iper ammortamento ai leasing stipulati dopo l'acquisto**

L'articolo 1, comma 8, della Legge n. 232/2016, ha prorogato la disciplina relativa alla maggiorazione del 40% del costo di acquisizione (c.d. "super ammortamento") per gli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2017, ovvero entro il 30 giugno 2018 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2017:

- 1) il relativo ordine risulti accettato dal venditore e
- 2) sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Solo al verificarsi di entrambe le condizioni sopra riportate risultano ammissibili al super ammortamento anche gli investimenti effettuati nel periodo 1 gennaio 2018 - 30 giugno 2018.

Sono stati, tuttavia, chiesti dei chiarimenti in merito alla possibilità di fruire della maggiorazione nell'ipotesi in cui, dopo aver effettuato l'ordine e aver versato al fornitore un acconto almeno pari al 20% del costo di acquisizione del bene entro il 31 dicembre 2017, l'investitore decida, successivamente a questa data, di acquisire il bene tramite contratto di leasing.

In particolare:

- in caso di compensazione dell'acconto versato al fornitore con il maxicanone iniziale da corrispondere alla società di leasing: l'investitore può fruire della maggiorazione in quanto, entro il 31 dicembre 2017, ha effettuato un ordine accettato dal fornitore e ha versato ad esso un acconto almeno pari al 20%;

- in caso di restituzione da parte del fornitore dell'acconto versato: l'investitore può, ugualmente, fruire della maggiorazione; ciò a condizione, però, che in sede di restituzione dell'acconto da parte del fornitore e di stipula del contratto di leasing venga corrisposto al locatore un maxicanone in misura almeno pari al predetto acconto e venga inserito nel contratto di leasing stesso il riferimento all'ordine originariamente effettuato con il fornitore del bene.

*Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 132 del 24/10/2017*

## GIURISPRUDENZA

### **È elusiva la cessione dell'immobile ricevuto in donazione**

La disciplina antielusiva dell'interposizione, prevista dall'articolo 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973, non presuppone necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente, essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l'applicazione del regime fiscale che costituisce il presupposto d'imposta. Ne deriva che il fenomeno della simulazione relativa, nell'ambito della quale può ricomprendersi l'interposizione fittizia di persona, non esaurisce il campo di applicazione della norma, ben potendo attuarsi lo scopo elusivo anche mediante operazioni effettive e reali. Di conseguenza, il carattere reale, e non simulato, dell'operazione di vendita e l'effettiva percezione del prezzo da parte di venditori-donatari non sono sufficienti ad escludere lo scopo elusivo dell'intera operazione negoziale in essere nella sequenza donazione-vendita (nel caso di specie, la CTR, erroneamente postulando che la questione posta riguardasse il più ristretto orizzonte valutativo della sussistenza del carattere simulato del negozio traslativo posto in essere tra il contribuente e i propri familiari, non si era conformato alla esposta interpretazione delle norme rilevanti nella fattispecie).

*Cassazione n. 18487 del 26/07/2017*

## **IVA**

## GIURISPRUDENZA

### **Le sanzioni applicabili ad un rimborso considerato non spettante dall'Amministrazione finanziaria**

È vero che in tema di violazioni amministrative tributarie, l'articolo 13 del D.Lgs. n. 471/1997 ha una portata generale, applicandosi come espressamente indicato nel secondo comma, ad "ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una frazione nel termine previsto".

Tuttavia, nella fattispecie in esame, considerato che il contribuente aveva a suo tempo eseguito il versamento e poi ottenuto il rimborso attraverso una falsa dichiarazione che non elideva il pagamento puntualmente avvenuto, le situazioni previste dal citato articolo non sono equiparabili. Anzi la sanzione appropriata sarebbe stata eventualmente quella prevista dall'articolo 5, comma 5, del D.Lgs. n. 471/1997, consistente nella richiesta di rimborso d'imposta non dovuta o eccedente il dovuto, che prevede una violazione di pericolo, bastando la mera richiesta in sé e non occorrendo la percezione, ma il fatto che la condotta sarebbe stata astrattamente punibile attraverso l'applicazione di una più grave disposizione sanzionatoria non autorizza l'applicazione di una disposizione di minore portata ma che non ha alcuna attinenza con la violazione commessa.

*CTR Sardegna n. 210/5/17 del 27/06/2017*



## La cessione di fabbricati strumentali in corso di costruzione è soggetta a Iva

Le cessioni di beni strumentali non ultimati, ove avvengono nell'ambito del circuito produttivo, sono soggette ad IVA, non ricadendo nell'esenzione prevista dall'articolo 10, comma 1, n. 8 ter, del D.P.R. n. 633/1972 e, conseguentemente, ad imposte ipotecarie e catastali in misura proporzionale, ai sensi dell'articolo 1 bis della Tariffa allegata al D.Lgs. n. 347/1990.

Viceversa, se sono poste in essere a favore del consumatore finale, il quale provveda alla ultimazione dei lavori tramite contratto di appalto, ci si trova in regime di esenzione ai sensi dell'articolo 10, comma 8-ter del D.P.R. n. 633/1972 e l'atto va assoggettato ad imposte di registro.

*Cassazione n. 22138 del 22/09/2017*

## Gli obblighi informativi sulla controparte e il diritto alla detrazione IVA

La direttiva 2006/112/CE deve essere interpretata nel senso che osta a una normativa nazionale, come quella in discussione nel procedimento principale, in forza della quale è negato a un soggetto passivo il diritto alla detrazione dell'IVA con la motivazione che l'operatore che gli aveva fornito una prestazione di servizi dietro fattura, nella quale sono indicate distintamente la spesa e l'IVA, è stato dichiarato inattivo dall'Amministrazione tributaria di uno Stato membro, essendo la dichiarazione di inattività pubblica e accessibile su Internet a qualsiasi soggetto passivo in tale Stato, quando siffatto diniego del diritto alla detrazione è sistematico e definitivo, non consentendo che sia fornita la prova dell'assenza di evasione o di perdita di gettito fiscale.

*Corte di giustizia UE causa n. C-101/16 del 19/10/2017*

## ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

### INTERPRETAZIONI

#### Riduzione della sanzione da dichiarazione infedele

L'articolo 1, comma 4, del D.Lgs. n. 471/1997, introduce, nell'ambito della disciplina dell'infedele dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi, due "circostanze attenuanti" che si applicano solo qualora il contribuente non abbia posto in essere condotte fraudolente. In particolare, è disposta la riduzione di un terzo della sanzione base (dal 90 al 180%) se, alternativamente:

- la maggiore imposta o il minore credito accertati siano complessivamente inferiori al 3% dell'imposta e del credito dichiarati e comunque complessivamente inferiori a euro 30.000;
- l'infedeltà sia conseguenza di un errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito, purché il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui l'attività di accertamento o in una precedente.

Per beneficiare di questa riduzione è necessario che:

- il componente positivo sia stato già erroneamente imputato e, quindi, abbia concorso alla determinazione del reddito, nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente;
- il componente negativo non sia stato dedotto più volte.

Le riduzioni in esame possono essere applicate solo in sede di accertamento, con la conseguenza che il contribuente non può tenerne autonomamente conto per determinare la sanzione in caso di

ravedimento operoso. E ciò perché presupposto per la piena operatività della riduzione sanzionatoria è la presenza di un'attività di controllo da parte degli organi accertatori, volta a verificare che l'infedeltà commessa dal contribuente sia caratterizzata dall'elemento soggettivo della colpevolezza, dall'assenza di frode e costruita attraverso una condotta non insidiosa per l'Amministrazione finanziaria.

In altre parole, solo l'Ufficio può effettuare un'analisi ponderata di tutte le irregolarità riscontrate al fine di verificare l'esiguità dell'evasione e la scarsa insidiosità della condotta posta in essere.

*Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 131 del 23/10/2017*

## GIURISPRUDENZA

### La fruizione del credito in caso di errore formale

La correzione dell'errore formale consente di fruire pienamente del credito, con conseguente legittimità della compensazione ed annullamento dell'impugnata cartella.

*CTR Lombardia n. 3031/1/2017 del 07/07/2017*

### Le sanzioni nel caso di omesso versamento

La Suprema Corte ha osservato che il contribuente è tenuto a pagare:

- un terzo di imposte e interessi dopo la notifica dell'avviso di accertamento, ovvero l'intero in caso di tributi per cui non sia prevista la riscossione, anche quando il contribuente abbia impugnato in sede giudiziaria l'avviso di accertamento;
- i due terzi delle imposte, nonché degli interessi e delle sanzioni, dopo la sentenza di rigetto di primo grado;
- il residuo terzo di imposte, interessi e sanzioni dopo la sentenza di rigetto della Commissione tributaria regionale.

*“In caso di omesso o ritardato pagamento delle frazioni sopra indicate, il contribuente è tenuto al pagamento della ulteriore sanzione (“pari al trenta per cento di ogni importo non versato”) prevista dall’articolo 13 del D.Lgs. n. 471/1997, che si applica sia all’ipotesi in cui vi è stata iscrizione a ruolo (comma 1), sia nell’ipotesi in cui ciò sia mancato (comma 2)”.*

*Cassazione n. 23784 del 11/10/2017*

### È soggetto passivo il minorenne che ha accettato l'eredità con beneficio d'inventario

È pacifico che il minore possa accettare l'eredità del defunto con beneficio d'inventario (articolo 471 del Codice civile). Di conseguenza, egli è soggetto passivo d'imposta e pienamente legittimato a ricevere la notifica dell'avviso di accertamento.

*Cassazione n. 23389 del 06/10/2016*

### Quando opera il divieto di produzione dei documenti in sede giudiziaria

In tema di accertamento tributario, il divieto di produzione in sede giudiziaria di documenti non esibiti in sede amministrativa ex articolo 52, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, presuppone che vi sia stata una specifica richiesta degli agenti accertatori (non potendo costituire rifiuto la mancata esibizione di qualcosa che non si è richiesto), ed opera non solo nell'ipotesi di rifiuto (per definizione "doloso") dell'esibizione,

ma anche nei casi in cui il contribuente dichiara, contrariamente al vero, di non possedere i documenti in suo possesso, o li sottragga all'ispezione, non allo scopo di impedire la verifica, ma per errore non scusabile, di diritto o di fatto.

*Cassazione n. 24535 del 18/10/2017*

## La sussistenza di reato nella costituzione del fondo patrimoniale

A fronte di un fondo patrimoniale costituito per fare fronte ai bisogni della famiglia (articolo 167 del Codice civile), è necessario accertare, ai fini della sussistenza del reato, che nell'operazione posta in essere sussistano gli elementi costitutivi della sottrazione fraudolenta: il processo di merito deve, dunque, individuare quali siano gli aspetti dell'operazione economica che dimostrino la strumentalizzazione della causa tipica negoziale allo scopo di evitare il pagamento del debito tributario. E non è ipotizzabile una sostanziale inversione dell'onere della prova, sul solo presupposto che la creazione del patrimonio separato rappresenti di per sé l'elemento materiale della sottrazione del patrimonio del debitore.

*Cassazione penale n. 47827 del 17/10/2017*

## La costituzione in giudizio delle parti: modalità “telematica” o “cartacea”

Se il ricorso è introdotto tramite PEC la costituzione in giudizio del ricorrente e della parte resistente deve avvenire in modo telematico ,cioè tramite il sistema Sigit, mentre nel caso il ricorso sia stato introdotto in modo "cartaceo" (cioè con deposito presso la controparte od invio tramite posta alla stessa) anche la costituzione in giudizio del ricorrente e della parte resistente deve avvenire in modo "cartaceo" (cioè con deposito di copia del ricorso o delle controdeduzioni presso la Commissione). In sintesi, le modalità seguite dal ricorrente per introdurre il ricorso, "cartaceo" o "telematico", vincolano per tutti , ricorrente e controparte, lo sviluppo del giudizio, in primo grado ed anche, in appello.

*CTP Reggio Emilia n. 245 del 12/10/2017*

## Accertamento induttivo legittimo se il conto cassa ha saldo negativo

In tema di accertamento induttivo del reddito d'impresa (articolo 39 del D.P.R. n. 600/1973 e articolo 54 del D.P.R. n. 633/1972), la sussistenza di un “saldo negativo” di cassa, implicando che le voci di spesa sono di entità superiore a quella degli introiti registrati, oltre a costituire un'anomalia contabile, fa presumere l'esistenza di ricavi non contabilizzati in misura almeno pari al disavanzo.

Infatti, un conto cassa rientra sicuramente tra le scritture contabili, ancorché non obbligatorie, astrattamente idonee ad essere utilizzate dall'Ufficio ai fini dell'accertamento, come documento relativo all'impresa e il suo controllo, con esito negativo, può fondare un legittimo accertamento in rettifica ed è senza dubbio legittima anche l'utilizzazione, da parte dell'Erario, dei movimenti bancari ai fini dell'accertamento della base imponibile.

*Cassazione n. 25289 del 25/10/2017*

## La responsabilità dell'amministratore di fatto

Le sanzioni amministrative relative al rapporto tributario proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica anche quando questa è "gestita" da un amministratore di fatto. Invero, l'articolo 7 del D.L. n. 269/2003 dispone, al comma 1, che “Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica”, e, al comma 3, che “Nei casi previsti dal presente articolo

le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472, si applicano in quanto compatibili". Nessun distinguo, quindi, è previsto con riferimento agli amministratori di fatto.

Cassazione n. 25284 del 25/10/2017

## DOTTRINA

### **La conservazione dei documenti è obbligatoria solo per i periodi ancora accertabili**

Secondo quanto affermato dall'Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili:

- l'articolo 22, comma 2, D.P.R. n. 600/1973, dispone che le scritture contabili obbligatorie devono essere conservate "fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta, anche oltre il termine stabilito dall'articolo 2220 del Codice civile o da altre leggi tributarie";
- l'articolo 8, comma 5, della Legge n. 212/2000 dispone, invece, l'obbligo di conservazione degli atti e dei documenti stabiliti agli effetti tributari non può eccedere il termine di dieci anni dalla loro emanazione o formazione.

Pertanto, qualora l'evento originario risalga a un periodo non più accertabile, l'onere della prova relativo alle poste imputate nei periodi successivi all'evento originario (ovvero ai periodi ancora accertabili) è assolvibile sulla base della produzione da parte del contribuente di un'ordinata e coerente documentazione contabile e tributaria riguardante i periodi d'imposta per i quali sono ancora pendenti i termini di conservazione obbligatoria delle scritture e della documentazione contabile e tributaria.

Ad esempio, per comprovare la corretta deduzione di quote di ammortamento di beni strumentali acquistati in un esercizio non più accertabile, il contribuente è chiamato a produrre un'ordinata e regolare tenuta delle scritture contabili, comprensiva del Registro dei beni ammortizzabili o del Libro degli inventari, ove opportunamente integrato ai sensi di legge, mentre non è gravato dall'obbligo di produrre documenti risalenti all'esercizio in cui il bene è stato acquistato, quando sia spirato il termine di decadenza dell'accertamento relativo a quel periodo d'imposta.

AIDC, norma di comportamento n. 200 del 18/10/2017

## **FISCALITÀ INTERNAZIONALE**

### GIURISPRUDENZA

#### **Anche la dipendenza finanziaria integra il requisito del controllo in tema di transfer pricing**

Fondamentale per l'applicazione della disciplina del transfer pricing è il fatto che l'operazione sia posta in essere tra imprese in rapporto di controllo ma di questo concetto né la norma interna, né quella contenuta nel Modello OCSE forniscono una definizione.

Per colmare questa lacuna parte della dottrina e della giurisprudenza di merito fanno riferimento alla nozione civilistica di controllo prevista dall'articolo 2359, comma 1, del Codice civile; viceversa, altra parte della dottrina considera questa nozione troppo limitativa sia sotto il profilo soggettivo, sia sotto quello oggettivo. Difatti la norma fiscale non rinvia per la definizione di controllo all'articolo 2359 del Codice civile: circostanza questa che non può apparire casuale e priva di significato ove si consideri che numerose

sono invece le norme, in ambito fiscale ed anche nello stesso Tuir, che, nel richiamare il concetto di controllo, lo definiscono espressamente.

Manca, dunque, una nozione generale di controllo, ai fini fiscali, a cui riferirsi.

Inoltre, un concetto di controllo circoscritto a vincoli contrattuali od azionari risulta troppo riduttivo, non permettendo di sconfinare in considerazioni di fatto di carattere meramente economico essenziali per disciplinare un fenomeno fiscale come quello del transfer pricing. Appare condivisibile, in tal senso, il richiamo alle indicazioni fornite dalla circolare ministeriale 22 settembre 1980 n. 32 che, ancorché ovviamente non vincolante per l'interprete, offre tuttavia una chiave di lettura della norma che appare da un lato non smentita dal dato testuale e dall'altro coerente alle sue finalità antielusive.

Nel caso in esame, la questione faceva riferimento al tasso di interesse da applicarsi su un prestito obbligazionario emesso da un istituto finanziario e sottoscritto da una banca. Quest'operazione di finanziamento di importo significativo costituiva già di per sé una prevalente dipendenza finanziaria e, quindi, rilevante ai fini del requisito del "controllo" previsto dalla disciplina del transfer pricing. Tra le parti era stato, inoltre, concluso un accordo quadro per una eventuale integrazione dell'emittente nel gruppo del sottoscrittore. Per queste ragioni, la Commissione ha ritenuto che, in questa fattispecie, sussiste il presupposto soggettivo del controllo.

CTR Puglia n. 2691/7/17 del 18/09/2017

## L'addebito delle spese di regia è deducibile se si dimostra il beneficio ricevuto

I costi pagati da una società italiana alla sua capogruppo sulla base di un "*cost sharing agreement*" sono indeducibili se non si è in grado di verificare in termini quantitativi concreti la proporzione esistente tra questi costi e il beneficio ricevuto in termini di ricavi dalla società. Ha così concluso la Suprema Corte nella recente sentenza n. 25566 del 27 ottobre 2017.

Nel caso di specie, si trattava, in particolare, dei costi sostenuti a livello centrale dalla capogruppo ma riaddebitati tra le varie società del gruppo con un "mark up" del 7% sulla base di un "*cost sharing agreement*", cioè un accordo di ripartizione dei costi tra la casa madre e varie società figlie, tra cui quella italiana, aventi sede nei principali Stati europei. Nella sostanza, questi costi (che attenevano alla manutenzione del portale internet della società italiana, attraverso il quale quest'ultima proponeva i propri prodotti offerti gratuitamente) erano sostenuti dalla casa madre e ripartiti tra le società "figlie" in base ad una percentuale predeterminata (seppure variabile) calcolata sul reddito di una unità aziendale del Paese espressa come percentuale del fatturato totale ed erano ritenuti dalla società controllata italiana inerenti alla propria attività in quanto, grazie al funzionamento del portale, la stessa poteva ospitare la pubblicità, dalla quale otteneva i ricavi.

Sulla base di ciò, il Fisco ha contestato l'errata interpretazione dell'articolo 109 del Tuir relativamente al concetto di "inerenza" dei costi; infatti, non è messo in discussione il reale sostenimento dei costi da parte della società ma piuttosto come la misura di quei costi, nella loro interezza, fosse funzionale al perseguimento dell'utile in quanto la presenza di un accordo interno al gruppo non permette di verificare in termini quantitativi concreti il rapporto tra costi e benefici che rappresenta uno degli elementi fondamentali per la valutazione sulla inerenza dei costi. Il tutto considerando che non si è in presenza di un accordo tra società tra loro indipendenti, ma tra società madre estera e figlie, dove, in sostanza, l'allocazione dei costi finisce per determinare uno spostamento di ricchezza imponibile all'interno dello stesso gruppo e, in ultima analisi, da uno Stato ad un altro.

Inoltre, questa Corte ha avuto anche occasione di affermare, in epoca molto recente, che ai fini della deducibilità, non è sufficiente allegare il "*cost sharing agreement*" né che la spesa sia stata contabilizzata,

ma il contribuente deve provare coerenza e utilità economica del costo (Sez. V, n. 9466 del 2017; si veda anche Sez. V, n. 9560 del 2016 e Sez. VI, n. 11094 del 2017). Va anche tenuto presente il contesto della presente controversia, dove il problema della congruità della spesa non è solo messo in luce dall'Agenzia delle Entrate (circolare n. 32/80) ma anche dalle linee guida OCSE sui servizi infragruppo dalle quali si evince che: una delle problematiche principali delle operazioni infragruppo è proprio quella della determinazione dei valori, quindi dei costi, dei servizi, con l'affermazione del principio per cui il pagamento per i servizi deve essere quello che sarebbe stato effettuato tra imprese indipendenti. Infatti, lo spirito di questo tipo di accordi dovrebbe sempre consistere nel portare l'ammontare dei costi ad una proporzione con l'aspettativa di utili, sempre in nome della salvaguardia del principio della libera concorrenza. Il valore del servizio cui il costo si riferisce, quindi, è un elemento che deve essere preso in considerazione per valutare se la misura della spesa è proporzionata all'utilità, anche non diretta, dell'impresa. In conclusione, nel caso in esame, manca la prova della riferibilità dei costi, nella misura in cui essi sono stati determinati, alla utilità della società. Questo non significa trasformare l'ipotetica antieconomicità dell'attività di impresa, come conseguenza di costi sproporzionati, nel presupposto di una norma impositiva, ma non può neppure sostenersi che, in particolare nei rapporti infragruppo, il concetto di congruità del costo sia del tutto estraneo all'analisi sulla sua deducibilità. In questo senso, la non congruità, l'antieconomicità di un costo, può essere una spia della non inerenza dello stesso.

*Cassazione n. 25566 del 27/10/2017*