

# TAX & LEGAL NEWS



Numero 20 del 29 novembre 2017

## IN QUESTO NUMERO

### INTERPRETAZIONI

Occorre documentare, di volta in volta, la provenienza degli utili distribuiti al socio residente ai fini dell'individuazione del regime fiscale da applicare

I nuovi chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate in merito alla disciplina dello *split payment*

L'accollante non può pagare i debiti dell'accollato mediante compensazione con un proprio credito

### GIURISPRUDENZA

L'affitto d'azienda non esclude l'applicazione della disciplina delle società non operative

Censure comunitarie alle nome sull'emissione della nota di credito condizionata dall'esito infruttuoso della procedura concorsuale

La disciplina del cumulo giuridico non è applicabile per le violazioni relative al ritardo o all'omissione del pagamento

Rideterminazione del maggior reddito accertato sulla base delle somme concordate tra la contribuente e l'Inps

Non si considera stabile organizzazione l'ufficio della casa madre dotato di un solo collaboratore a progetto

### DOTTRINA

L'aumento di capitale sociale con «*earn out*» e «*bonus shares*»

## BILANCIO E DIRITTO SOCIETARIO

### DOTTRINA

#### L'aumento di capitale sociale con «*earn out*» e «*bonus shares*»

Il Consiglio notarile di Milano ha stabilito che:

- in caso di aumento di capitale con conferimenti in natura: è legittima l'emissione, con efficacia in un momento successivo alla sottoscrizione dell'aumento, di un numero di azioni ulteriori rispetto a quelle emesse al momento della sottoscrizione, al verificarsi di condizioni inerenti l'oggetto del conferimento quali, ad esempio, il raggiungimento di determinati risultati economici dell'azienda conferita o della società le cui partecipazioni sono state conferite (così realizzando un effetto analogo al c.d. «*earn out*» dei contratti di compravendita di aziende o partecipazioni);
- in caso di aumento di capitale in denaro: è legittima l'emissione, con efficacia in un momento successivo alla sottoscrizione dell'aumento, di un numero di azioni ulteriori rispetto a quelle emesse nel momento della sottoscrizione, al verificarsi di condizioni soggettive inerenti ciascun sottoscrittore quali, ad esempio, la mancata alienazione delle azioni sottoscritte per un determinato periodo di tempo (dando così luogo all'emissione delle c.d. «*bonus shares*», talvolta previste per premiare la fedeltà dei nuovi azionisti nel periodo successivo a un aumento di capitale).

Consiglio notarile di Milano, massima n. 170 del 07/11/2017

## IMPOSTE SUI REDDITI

### INTERPRETAZIONI

#### Occorre documentare, di volta in volta, la provenienza degli utili distribuiti al socio residente ai fini dell'individuazione del regime fiscale da applicare

L'Agenzia delle Entrate si è espressa in merito ad un'operazione riguardante una società capogruppo italiana che detiene l'intero capitale di una subholding olandese, la quale, a sua volta, controlla interamente un'altra società sempre residente in Olanda. Quest'ultima produce utili sia in Olanda che in Svizzera (che procede a distribuire alla società olandese), la quale ne riversa poi una parte alla capogruppo italiana (escludendo da imposizione in Italia il 95% del loro ammontare, nel presupposto della provenienza degli stessi da una società residente in Olanda e, quindi, da un Paese non a fiscalità privilegiata).

Assumendo a riferimento la circolare 6 ottobre 2010 n. 51/E, l'Agenzia ricorda che, ai fini dell'individuazione della quota parte di utili provenienti da paradisi fiscali, nell'ordinamento tributario nazionale manca un principio di carattere generale che regoli la distribuzione, l'utilizzo o la ricostruzione o ripartizione delle riserve. In mancanza di un criterio espresso previsto dal legislatore, occorre documentare, di volta in volta, la provenienza degli utili distribuiti al socio residente. In particolare, quest'ultimo è tenuto a dimostrare, sulla base di un adeguato supporto documentale, se e in quale misura tali utili provengano o meno da Paesi a fiscalità privilegiata. In assenza di questa dimostrazione gli utili devono ritenersi distribuiti, in via prioritaria e fino a concorrenza, dai Paesi aventi fiscalità privilegiata.

Pertanto, l'individuazione del regime fiscale del dividendo distribuito alla capogruppo italiana presuppone la ricostruzione analitica degli utili erogati allo scopo di verificare la provenienza degli stessi. Questa ricostruzione deve riguardare sia la formazione della provvista patrimoniale da cui i dividendi vengono attinti sia la consumazione della stessa in occasione della distribuzione.

Inoltre, si sottolinea che la prova dell'utilizzo, in sede di distribuzione delle riserve di utili, di una specifica provvista patrimoniale, può essere adeguatamente documentata dalla società erogante mediante l'adozione di apposite delibere.

In conclusione, con riferimento al caso di specie, le delibere contestualmente adottate dalle due società di diritto olandese, dalle quali risulta che le somme distribuite venivano attinte da riserve non alimentate da utili provenienti da Stati o territori a fiscalità privilegiata, sono state considerate un supporto documentale idoneo a dimostrare la possibilità di escludere i dividendi percepiti dalla capogruppo italiana dall'ambito applicativo dell'articolo 89, comma 3, del Tuir.

*Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 144 del 22/11/2017*

## GIURISPRUDENZA

### **L'affitto d'azienda non esclude l'applicazione della disciplina delle società non operative**

Attraverso la disciplina relativa alle c.d. "società di comodo" si intende disincentivare il fenomeno dell'uso improprio dello strumento societario, utilizzato come involucro per raggiungere scopi, anche di risparmio fiscale, diversi da quelli previsti dal legislatore (ovvero delle c.d. "società senza impresa" o "di mero godimento").

Il meccanismo deterrente consiste nel fissare un livello minimo di ricavi e proventi correlato al valore di determinati beni patrimoniali, il cui mancato raggiungimento costituisce un elemento sintomatico della natura non operativa della società, con conseguente presunzione di un reddito minimo, stabilito in base a coefficienti medi di redditività di questi elementi patrimoniali di bilancio. Spetta, poi, al contribuente fornire la prova contraria, dimostrando l'esistenza di oggettive situazioni di carattere straordinario, specifiche ed indipendenti dalla sua volontà, che hanno impedito il raggiungimento della soglia di operatività e del reddito minimo presunto.

Nella sentenza in esame, la Commissione Tributaria Regionale della Puglia aveva posto la sua attenzione sulla crisi del settore e su alcune, imprecisate, difficoltà gestionali, semplicemente "indicate" dalla contribuente, nonché su un contratto di affitto di azienda (peraltro stipulato con società costituite tra gli stessi soci della contribuente), senza tuttavia accertare, con riscontri oggettivi e dati concreti, se la società avesse correttamente documentato e provato le cosiddette "cause oggettive e straordinarie" stabilite dall'articolo 30 della Legge n. 724/1994, al fine di giustificare il minor reddito dichiarato.

*Cassazione n. 26728 del 13/11/2017*

## **IVA**

### INTERPRETAZIONI

### **I nuovi chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate in merito alla disciplina dello split payment**

L'Agenzia delle Entrate è intervenuta nuovamente in materia di *split payment* IVA nella circolare 7 novembre 2017 n. 27/E, in cui, con riferimento alle operazioni fatturate a partire dal 1° luglio 2017, sono state illustrate le novità derivanti dalla manovra correttiva 2017 (D.L. n. 50/2017).

In particolare, queste novità hanno riguardato:

- l'estensione del meccanismo dello *split payment* alle operazioni effettuate verso le PA destinatarie delle norme in materia di fatturazione elettronica obbligatoria, le società controllate da PA centrali o locali, nonché le società quotate nell'indice FTSE MIB della borsa;
- l'applicazione dello *split payment* ai compensi relativi alle prestazioni di servizi rese dai professionisti;
- le modalità con le quali le PA e le società acquirenti di beni e servizi effettuano il versamento diretto all'Erario dell'IVA dovuta con il meccanismo dello *split payment*.

Inoltre, l'Agenzia ha chiarito che, in sede di prima applicazione, sono fatti salvi i comportamenti finora adottati dai contribuenti anteriormente all'emanazione del presente documento di prassi, sempre che l'imposta sia stata assolta, ancorché in modo irregolare. Pertanto:

- qualora, dopo il 1° luglio 2017, siano state emesse fatture nei confronti di soggetti inclusi in detti elenchi con IVA erroneamente addebitata con il regime ordinario, non occorrerà effettuare alcuna variazione (in questi casi, infatti, l'imposta potrà essere assolta secondo le modalità ordinarie);
- analogamente, non è sanzionabile l'ipotesi in cui, entro la data di pubblicazione degli elenchi definitivi, siano state erroneamente emesse fatture in regime di scissione dei pagamenti nei confronti di soggetti non inclusi in detti elenchi (in questi casi la PA o la società acquirente può ottemperare agli adempimenti previsti dal DM per la liquidazione del tributo, dandone evidenza al fornitore, anche cumulativamente);
- laddove, invece, dopo la pubblicazione del presente documento di prassi, siano state emesse fatture con erronea applicazione dell'IVA ordinaria o erronea indicazione della scissione dei pagamenti, il fornitore dovrà procedere a "regolarizzare" questo comportamento con l'emissione di un'apposita nota di variazione e di un nuovo documento contabile (in alternativa, è possibile l'emissione di un'unica nota di variazione che, facendo riferimento puntuale a tutte le fatture erroneamente emesse, le integri al fine di segnalare alla PA o la società acquirente il corretto trattamento da riservare all'imposta ivi indicata).

Agenzia delle Entrate, circolare n. 27 del 07/11/2017

## GIURISPRUDENZA

### **Censure comunitarie alle norme sull'emissione della nota di credito condizionata dall'esito infruttuoso della procedura concorsuale**

La disposizione contenuta nell'articolo 26 del D.P.R. n. 633/1972 è stata costantemente interpretata dall'Amministrazione e dai Giudici italiani nel senso che, affinché sia ridotta la base imponibile in caso di mancato pagamento, il soggetto passivo deve fornire la prova dell'infruttuosità delle procedure concorsuali. In altre parole, la normativa nazionale prevede che l'emissione della nota di credito possa avvenire solo quando la procedura concorsuale risulti infruttuosa, non essendo sufficiente la sentenza dichiarativa di fallimento.

Viceversa, la Corte di Giustizia UE ha stabilito che l'articolo 11, parte C, paragrafo 1, secondo comma, della sesta direttiva 77/388/CEE, deve essere interpretato nel senso che uno Stato membro non può

subordinare la riduzione della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto all'infruttuosità di una procedura concorsuale qualora una tale procedura possa durare più di dieci anni.

*Corte di Giustizia UE causa C-246/16 del 23/11/2017*

## ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

### INTERPRETAZIONI

#### **L'accollante non può pagare i debiti dell'accollato mediante compensazione con un proprio credito**

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che, in via generale, non è consentito il pagamento dei debiti oggetto di acollo, qualora l'accollante estingua i debiti dell'accollato utilizzando in compensazione i propri crediti vantati nei confronti dell'Erario. Pertanto, per i pagamenti effettuati successivamente ai presenti chiarimenti, ancorché riferiti a contratti di acollo antecedentemente stipulati (nel presupposto che la compensazione operata non estingue l'obbligazione tributaria e non libera il contribuente originario), occorre distinguere la posizione dell'accollato da quella dell'accollante. In particolare:

- per l'accollato: l'omesso pagamento comporterà il recupero dell'imposta non versata e degli interessi, nonché l'applicazione dell'articolo 13, comma 1, primo periodo, del D.Lgs. n. 471/1997;
- per l'accollante: l'utilizzo di un credito d'imposta in violazione delle modalità dettate dalle norme vigenti (fatta salva l'eventualità, da dimostrare secondo gli ordinari criteri probatori, che l'utilizzo del credito sia avvenuto contro la sua volontà o a sua insaputa) comporterà l'irrogazione della sanzione prevista dall'articolo 13, comma 4 e comma 5, del D.Lgs. n. 471/1997.

Si considerano comunque validi e non sanzionabili i pagamenti dei debiti accollati, effettuati attraverso compensazione, avvenuti prima della pubblicazione del presente documento di prassi, qualora siano stati spesi crediti esistenti ed utilizzabili. Resta, invece, recuperabile in capo all'accollato l'imposta non versata se compensata dall'accollante con crediti inesistenti o non utilizzabili. In questa evenienza tornano applicabili anche le relative sanzioni.

*Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 140 del 15/11/2017*

### GIURISPRUDENZA

#### **La disciplina del cumulo giuridico non è applicabile per le violazioni relative al ritardo o all'omissione del pagamento**

Le violazioni tributarie che si esauriscono nel tardivo od omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione fiscale non sono soggette all'istituto del cumulo giuridico previsto dall'articolo 12, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997, in quanto questo concerne le violazioni potenzialmente incidenti sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo, mentre il ritardo o l'omissione del pagamento è una violazione che attiene all'imposta già liquidata, per la quale l'articolo 13 del D.Lgs. n. 471/1997 dispone un trattamento sanzionatorio proporzionale ed autonomo per ciascun mancato pagamento.

*Cassazione n. 27068 del 15/11/2017*

## Rideterminazione del maggior reddito accertato sulla base delle somme concordate tra la contribuente e l'Inps

Una contribuente esercente l'attività di rivendita di tabacchi aveva alle sue dipendenze una lavoratrice per la quale risultavano dichiarate solo in parte le ore di lavoro effettivamente svolte. Di conseguenza, veniva recuperato a tassazione il ricavo presuntivamente rapportabile al costo relativo alle ore non dichiarate.

Sulla questione la Cassazione condivide quanto affermato dal giudice di merito, ovvero che il maggior reddito d'impresa accertato debba essere determinato sulla base delle somme concordate tra la contribuente e l'Inps in quanto dagli atti risulta controversa la durata della prestazione settimanale lavorativa della dipendente in questione.

*Cassazione n. 27054 del 15/11/2017*

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

### GIURISPRUDENZA

## Non si considera stabile organizzazione l'ufficio della casa madre dotato di un solo collaboratore a progetto

Va preliminarmente ricordato che, sebbene il legislatore nazionale, in materia di IVA, utilizzi sempre l'espressione «stabile organizzazione» del soggetto passivo non residente, pur non fornendone alcuna nozione, occorre riportarsi invece al concetto di «centro di attività stabile» cui fa riferimento l'articolo 9, comma 1, della sesta direttiva 77/388/CEE.

Infatti, secondo il consolidato orientamento della Corte di giustizia: «*per poter essere considerato un centro di attività cui si riferiscono le cessioni di beni o le prestazioni di servizi di un soggetto passivo, è necessario che tale centro di attività presenti un grado sufficiente di stabilità e una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le operazioni di cui trattasi*» (Corte di giustizia, sentenza 6 febbraio 2014, in causa C-323/12), non costituendo «*un centro di attività stabile un'installazione fissa utilizzata al solo fine di effettuare, per conto dell'impresa, attività di carattere preparatorio o ausiliario quali l'assunzione del personale o l'acquisto dei mezzi tecnici necessari allo svolgimento delle attività dell'impresa*» (Corte di giustizia, sentenza 28 giugno 2007, causa C-73/06).

Nel caso di specie, si contestava la sussistenza di un ufficio in Italia della società estera con la presenza di un solo collaboratore a progetto, il quale non svolgeva attività di cessione di beni o di prestazione di servizi, ma si limitava ad acquisire servizi per la pubblicizzazione dell'attività svolta in Svizzera dalla stessa società. Pertanto, sulla base di quanto detto fin ora, la Suprema Corte ha stabilito che il caso in esame non configura stabile organizzazione ai fini IVA.

*Cassazione n. 27070 del 15/11/2017*